

Artikler

775

Skatteretlig behandling af underskud opstået i forbindelse med kulbrintevirksomhed.

Af Katja Dyppel Weber, Ph.d., adjunkt CBS og senior associate CORIT Advisory

I denne artikel analyseres den skatteretlige behandling af underskud fra kulbrinteaktivitet, hvilket bl.a. indebærer en redegørelse af den skattemæssige behandling af underskud omfattet af overgangsreglerne i KUL § 27 C. Endvidere redegøres der for samspillet mellem reglerne om underskud efter kulbrinteskatteloven og skattelovgivningens almindelige regler.

1. Introduktion

Indkomst fra indvinding af kulbrinter på den danske kontinentalsokke er omfattet af reglerne i kulbrinteskatteloven. Det følger af lovens § 4, stk. 4, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ved kulbrinteindvinding, kun kan fradrages udgifter i det omfang, de vedrører de indtægter som er udtømmende oplyst i KUL § 4, stk. 1 og 2. Sammen med de særlige regler om begrænset modregningsadgang for underskud opstået i forbindelse med kulbrintevirksomhed, er der således skabt et hegn rundt om den skattepligtige indkomst ved kulbrinteindvinding, som internationalt benævnes "ring-fence".

Et centralt emne i ring-fence systemet er behandlingen af skattemæssige underskud. Historisk har reglerne om skattemæssige underskud i kulbrinteskatteloven adskilt sig fra skattelovgivningens almindelige regler om underskud, både ved at tillade en længere mulighed for fremførsel af underskud og samtidig ved at begrænse modregningsadgangen i forbindelse med underskudsudnyttelse.

Siden 2002, hvor muligheden for tidsbegrænset fremførsel af underskud efter SEL § 12 (tidl. LL § 15) blev vedtaget,¹⁾ er reglerne om underskud efter skattelovgivningens almindelige regler blevet ændret flere gange.

Senest er adgangen til underskuds fremførsel og modregning blevet begrænset, med henblik på at sikre en minimumsbeskatning,²⁾ ligesom der er indført krav om engangsregistrering af fremførselsberettigede underskud.³⁾

Reglerne om skattemæssige underskud i kulbrinteskatteloven er ligeledes blevet ændret, dels som følge af vedtagelsen af tidsbegrænset fremførsel af underskud efter SEL § 12, dels som følge af ophævelsen af lovens kapitel 3. Med ophævelsen af kapitel 3 og derved det endelige ophør af feltbeskatning, er der i KUL § 27 C indsat en række overgangsregler vedrørende behandlingen af fremførte underskud omfattet af det ophævede kapitel 3.⁴⁾

Forskellen på reglerne om skattemæssige underskud efter kulbrinteskatteloven og skattelovgivningens almindelige regler er således blevet mindre, når der henses til, at der efter begge regelsæt gælder tidsbegrænset fremførsel af underskud samtidig med, at feltbeskatning efter kulbrinteskatteloven er ophørt.

Baseret på de seneste års ændringer af den skatteretlige behandling af underskud, er det fundet nærliggende at analysere i hvilket omfang reglerne om underskud efter skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende finder anvendelse for skattemæssige underskud ved kulbrinteindvinding. Af denne årsag redegøres der i denne artikel for den skattemæssige behandling af underskud i kulbrinteindkomsten, herunder underskud omfattet af overgangsreglerne i KUL § 27 C, ligesom der redegøres for samspillet mellem reglerne om underskud efter kulbrinteskatteloven og skattelovgivningens almindelige regler.

I artiklen argumenteres for, at de akkumulerede feltunderskud omfattet af overgangsreglerne i kulbrinteskatteloven skal sidestilles med årets fradragsberettigede tab

ved indkomstopgørelsen, hvilket bevirker, at den skattepligtige i højere grad opnår mulighed for at fradrage akkumulerede feltunderskud, som efter overgangsreglerne kan fortabes endeligt.

Der argumenteres ligeledes for, at samspillet mellem kulbrinteskatteloven og skattelovgivningens almindelige regler må skulle forstås sådan, at skattelovgivningens almindelige regler om underskudsfræførsel mv. i bl.a. SEL §§ 12 og 12 D samt SEL § 35 ikke finder anvendelse for indkomst opgjort efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 A. I overensstemmelse hermed ville reglerne om underskudsbegrænsning i FUL § 8, stk. 6 således ikke finde anvendelse uden særskilt hjemmel.

Endelige argumenter for, at sambeskatningsreglerne i SEL § 31 finder anvendelse for selskabs- og kulbrinteskattepligtig indkomst fra indvindingsvirksomhed, dog således at ring-fence opgørelsen også skal iagttages under sambeskatningen, hvilket dog er i modstrid med Landsskatterettens kendelsen offentliggjort som TfS 2008, 693.

2. Systematikken ved opgørelse af den skattepligtige indkomst efter kulbrinteskatteloven

Kulbrinteskatteloven adskiller sig fra skattelovgivningens øvrige regler ved at indeholde særlige regler om opgørelse af indkomst ved beregningsgrundlaget for selskabsskat og den særlige kulbrinteskate.

Både indkomst, som hidrører fra indvindingsvirksomhed, og indkomst, som hidrører fra tilknyttet aktivitet selskabsbeskattes efter kulbrinteskattelovens regler.⁵⁾ Den del af indkomsten, som udgør indkomst ved indvindingsaktivitet, bliver dog ligeledes kulbrintebeskattet. Kulbrinteskattesatsen udgør 52 pct. dog således, at selskabsskatten fradrages ved skatteberegningen af kulbrinteskatten.⁶⁾

Opgørelsen af indkomst ved indvindingsvirksomhed til brug for beregning af *selskabsskat* foretages efter reglerne i lovens kapitel 2, hvor opgørelse og beregning af *kulbrinteskate* foretages efter reglerne i kapitel 3 A.⁷⁾ Både ved opgørelsen af den selskabsskattepligtige- og den kulbrinteskattepligtige indkomst foretages afgrænsningen af den særskilte indkomst fra kulbrintevirksomhed efter KUL § 4, stk. 1 og 2.

Den *selskabsskattepligtige* indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler med de ændringer, der følger af KUL §§ 4-11.⁸⁾ I tråd hermed opgøres den *kulbrinteskattepligtige* indkomst efter reglerne i §§ 4-10 B med de ændringer for indkomstopgørelsen, der følger af lovens kapitel 3 A.⁹⁾ Foruden opgørelsen af den særskilte indkomst, er en af de væsentligste undtagelser

i forhold til skattelovgivningens almindelige regler, at underskud fra anden virksomhed hverken kan fradrages i den selskabsskattepligtige- eller den kulbrinteskattepligtige indkomst ved kulbrinteindvinding.¹⁰⁾

3. Kulbrinteskattelovens særlige regler om underskud

Kulbrinteskatteloven regulerer som nævnt både opgørelse og beregning af selskabsskat og kulbrinteskate. Den skattemæssige behandling af underskud fra kulbrintevirksomhed følger derfor både af KUL § 11 (selskabsskattepligtig indkomst) og § 20 E (kulbrinteskattepligtig indkomst). Endelig er underskud, som tidligere var omfattet af det nu ophævede kapitel 3, omfattet af overgangsreglerne i KUL § 27 C. Disse bestemmelser er behandlet nedenfor.

3.1 Udnyttelse og fremførsel af underskud i den selskabsskattepligtige indkomst (kapitel 2)

Reglerne om udnyttelse og fremførsel af underskud i den selskabsskattepligtige indkomst fra kulbrintevirksomhed følger som nævnt af KUL § 11.

Efter den oprindelige bestemmelse kunne uudnyttede underskud fremføres til udligning i positiv indkomst i de efterfølgende 15 indkomstår.¹¹⁾ Der fulgte således en udvidet adgang til at fremføre underskud efter kulbrinteskatteloven, idet der efter dagældende regler i LL § 15 alene var adgang til at fremføre underskud i 5 indkomstår.

Denne udvidede modregningsadgang var begrundet i de særlige forhold, som gælder for virksomhed i kulbrinteindvindingsindustrien, hvor der foretages store investeringer forbundet med efterforskning og indvinding af kulbrinter, sammenholdt med den forholdsvis lange periode der ofte går mellem investeringernes afholdelse og indtægternes erhvervelse.¹²⁾ Perioden for fremførsel af underskud blev således forlænget med henblik på i højere grad at sikre, at investeringerne i efterforskning og indvinding ikke gik tabt i skattemæssig henseende.¹³⁾

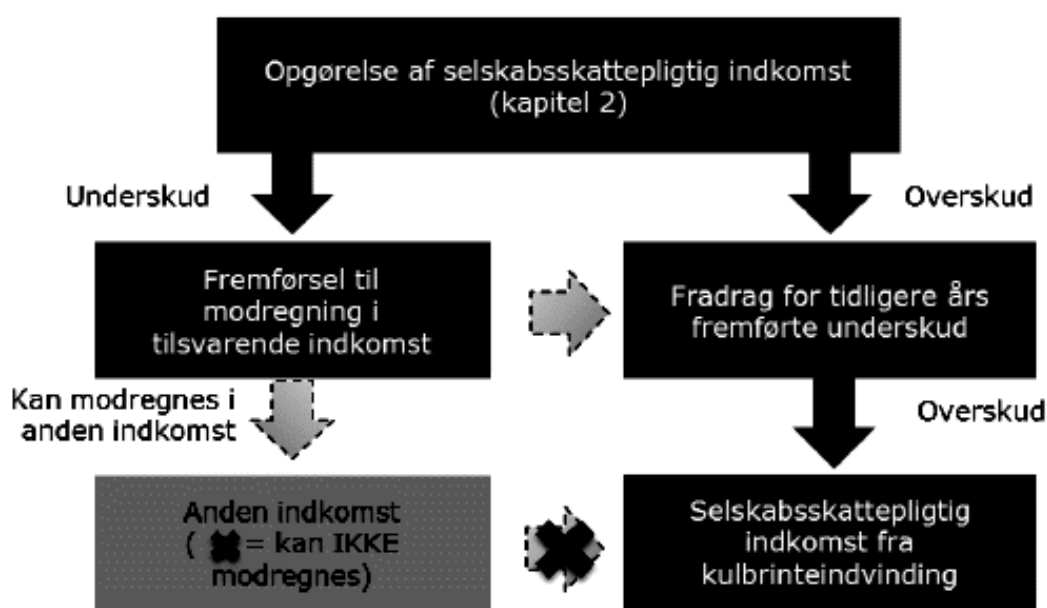
Da den tidsmæssige begrænsning af fremførsel af underskud efter dagældende LL § 15 blev ophævet i 2002, blev tidsbegrænsningen for underskudsfræførsel efter KUL § 11 ligeledes ophævet.¹⁴⁾ Når der henses til, at der oprindeligt var en udvidet adgang til at fremføre underskud efter kulbrinteskatteloven, anses denne ændring, som en naturlig konsekvensændring.¹⁵⁾

Ligesom før ophævelsen af tidsbegrænsningen for underskudsfræførsel, gælder fortsat, at et underskud i den samlede indkomst ved kulbrinteindvinding ikke kan modregnes i anden positiv indkomst, ligesom underskud

i anden indkomst ikke kan modregnes i positiv indkomst ved kulbrinteindvinding.¹⁶⁾ Formålet med disse begrænsninger i modregningsadgangen er etablering af en ring-fence virkning, som sikrer beskatningsgrundlaget for indvindingsvirksomheden i tilfælde, hvor den skattepligtige driver anden underskudsgivende virksomhed.¹⁷⁾ Såfremt den selskabsskattepligtige indkomst ved indvinding udviser underskud, kan den skattepligtige dog vælge helt eller delvist at overføre underskuddet til fradrag i anden indkomst.¹⁸⁾ Dermed kan underskud i den samlede indkomst ved indvinding “tages ud” af ring-fence.

Når underskuddet “tages ud” af ring-fence, er underskuddet ikke længere omfattet af de øvrige regler om underskud i kulbrinteskatteloven.¹⁹⁾ I et sådant tilfælde må modregningsadgangen derimod følge af de almindelige regler om underskudsfræmførsel i SEL § 12.²⁰⁾ Dette synes at følge af, at KUL § 11 alene omhandler behandlingen af underskud indenfor ring-fence sammenholdt med, at skattelovgivningens almindelige regler finder anvendelse medmindre andet følger af KUL §§ 4-11.

Systematikken efter KUL § 11 er illustreret nedenfor.



3.2 Udnyttelse og fremførsel af underskud i den kulbrinteskattepligtige indkomst (kapitel 3 A)

Underskud i den kulbrinteskattepligtige indkomst er omfattet af KUL § 20 E i lovens kapitel 3 A.²¹⁾ Reglerne i kapitel 3 A blev indført i 2003, hvorfor KUL § 20 E allerede på vedtagelsestidspunktet hjemlede mulighed for tidsbegrænset fremførsel af underskud.²²⁾

Såfremt indkomst fra kulbrinteindvinding udviser underskud, kan underskuddet alene fremføres til modregning i *tilsvarende indkomst* ved beregning af kulbrinteskate.²³⁾ Dette bevirker, at underskuddet alene kan modregnes i senere års kulbrinteskattepligtige indkomst omfattet af kapitel 3 A.²⁴⁾ Ligeledes gælder, at underskud ved anden virksomhed ikke kan fratrækkes i kulbrinteindkomsten ved beregning af kulbrinteskate.²⁵⁾ Ligesom

ved opgørelsen af den selskabsskattepligtige indkomst ved kulbrinteindvinding sikrer denne ring-fence virkning, at beskatningsgrundlaget for indvindingsvirksomheden ikke påvirkes i de tilfælde, hvor den skattepligtige driver anden underskudsgivende virksomhed.

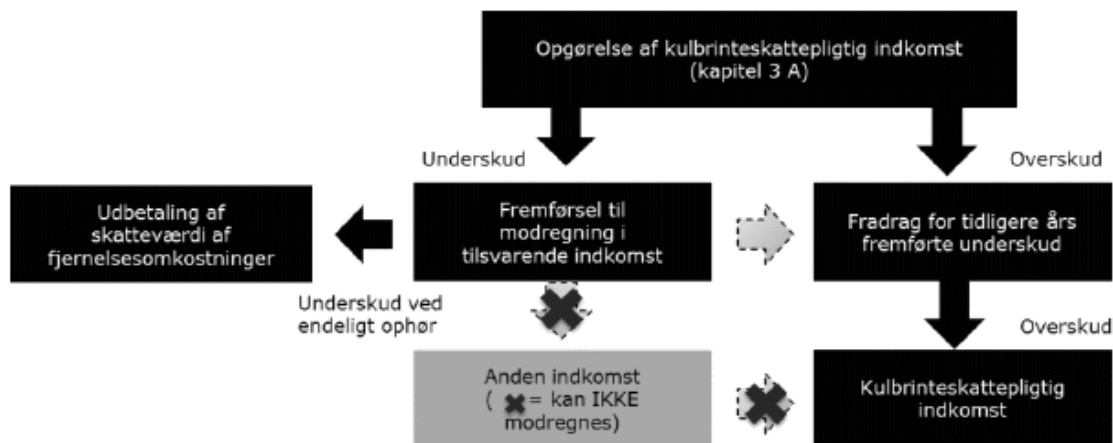
Generelt adskiller reglerne om underskud i den kulbrinteskattepligtige indkomst sig fra reglerne om underskud i den selskabsskattepligtige indkomst på to centrale områder.

For det første gælder der ikke en tilsvarende mulighed for at overføre kulbrinteskattepligtige underskud til modregning i anden indkomst.²⁶⁾ Dermed kan den skattepligtige vælge at underskud i den samlede indkomst ved indvinding “tages ud” af ring-fence ved beregning af selskabsskat, men ikke ved beregning af kulbrinteskate.

For det andet gælder en særlig carry-back ordning for fjernelseskostninger, hvor staten udbetaler skatteværdien af den del af uudnyttet underskud, som udgøres af

direkte fjernelsesomkostninger.²⁷⁾ Skatteværdien af det uudnyttede underskud kan dog først udbetales på tidspunktet for endeligt ophør af kulbrinteaktivitet om-

fattet af lovens kapitel 3 A.²⁸⁾ Systematikken i KUL § 20 E er illustreret nedenfor.



Udbetaling af skatteværdien af fjernelsesomkostninger foretages under hensyn til selskabets tidligere skattebetaling, hvorfor udbetalingen maksimalt kan udgøre den kulbrinteskate, som selskabet tidligere har betalt. Ved opgørelsen af tidligere års betalte kulbrinteskate ses bort fra eventuel kulbrinteskate, der er betalt af indkomst i andre selskaber, der er eller har været sambeskattet med det pågældende selskab. Udbetalingen af skatteværdien af uudnyttede underskud medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.²⁹⁾

Det primære formål med at indføre denne carry-back ordning var at reducere risikoen for, at den særlige ring-fence opgørelse medførte, at selskaber ikke kunne udnytte deres fradragsret, fordi der ikke var positiv kulbrinteindkomst at modregne fjernelsesomkostningerne i.³⁰⁾ Dette ville eksempelvis være tilfældet, når et selskab afviklede sit sidste og/eller eneste felt i den danske del af Nordsøen.

Når carry back -reglen alene vedrører kulbrinteskatten skyldes det, at fradraget for afviklingsomkostningerne i den selskabsskattepligtige indkomst kan føres ud af ring-fence, såfremt den samlede indkomst udviser underskud.³¹⁾ Derimod vil fradragsværdien i relation til kulbrinteskategrundlaget være tabt, medmindre selskabet på et senere tidspunkt genoptager kulbrinteaktiviteter på dansk område.³²⁾

I tilfælde, hvor selskabet ikke har anden skattepligtig indkomst i Danmark, kan selskabet således fortsat miste fradragsværdien i relation til selskabsskat. Lovgiver fandt ikke grund til at fastsætte særligt gunstige regler i relation til den selskabsskattepligtige indkomst ved kulbrinteindvinding, eftersom denne risiko ligeledes

eksisterer i forbindelse med ophør- og afviklingsomkostninger for selskabsskattepligtige virksomheder i andre brancher.³³⁾

3.3 Udnyttelse og fremførelse af underskud under feltbeskatning (kapitel 3) - gamle regler

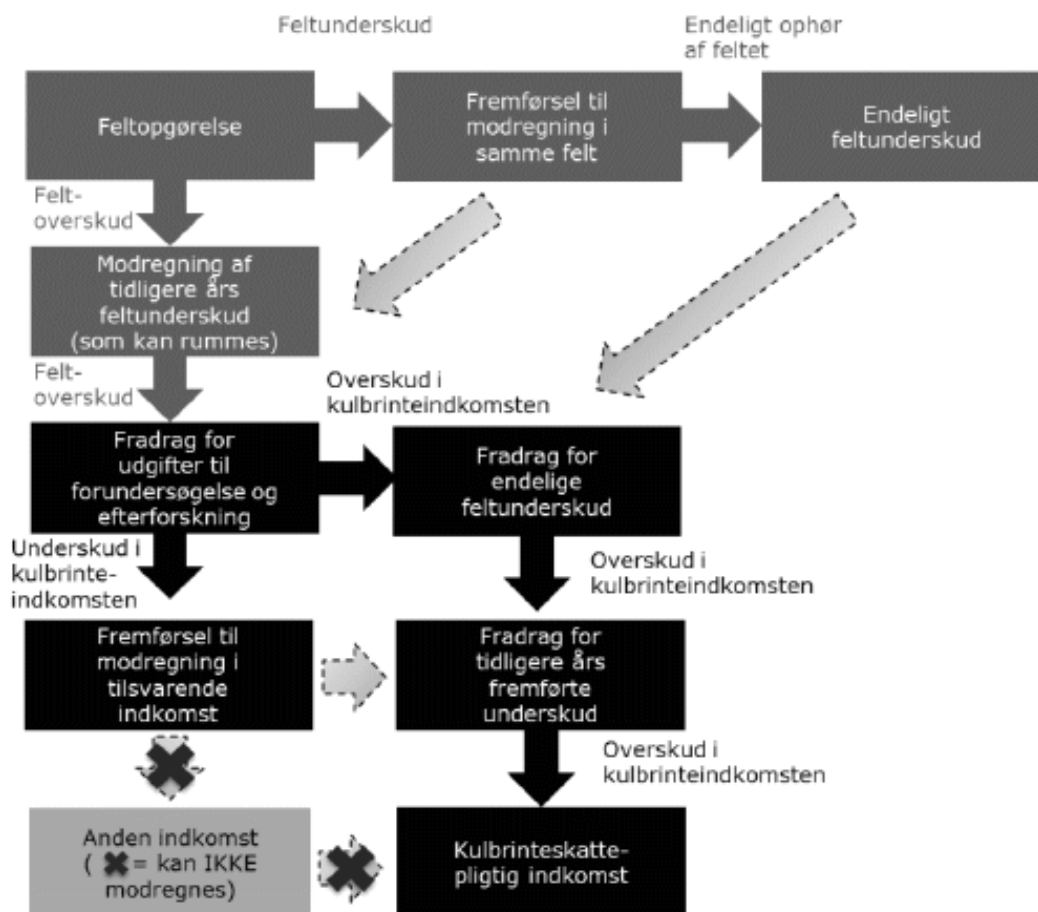
Reglerne om udnyttelse og fremførelse af underskud under feltbeskatning fulgte af KUL §§ 18 og 19 i lovens nu ophævede kapitel 3. Oprindeligt fandt denne feltbeskatning anvendelse for alle koncessioner med indvindingsvirksomhed omfattet af kulbrinteskatteloven.³⁴⁾

Feltbeskatningen fandt alene anvendelse ved opgørelse og beregning af kulbrinteskatten og indebar, at der alene var mulighed for at fremføre underskud fra et felt til modregning i indkomst fra samme felt i følgende indkomstår.³⁵⁾ Underskud ved opgørelsen af indkomst fra et felt kunne således ikke overføres til fradrag i indkomst fra et andet felt (eller anden indkomst i øvrigt). Formålet med den mere begrænsede adgang til at modregne underskud var at fastholde beskatningsgrundlaget for de felter, der udviste overskud.³⁶⁾

Udgifter til forundersøgelse og efterforskning holdtes dog uden for feltbeskatningen og kunne således fratrækkes i indkomst fra de felter, som udviste overskud.³⁷⁾ Den kulbrinteskattepligtige indkomst udgjorde således, indkomst fra felter, som udviste overskud med fradrag for udgifter til forundersøgelse og efterforskning (samt selskabsskatte på lignet efter kapitel 2). Såfremt den kulbrinteskattepligtige indkomst i stedet udviste underskud, kunne dette underskud alene fradrages i tilsvarende indkomst, således at underskud i den samlede kulbrinte-

indkomst ikke kunne fradrages i anden indkomst, ligesom underskud i anden indkomst ikke kunne overføres

til fradrag i kulbrinteindkomsten.³⁸⁾ Systematikken under feltbeskatning er illustreret nedenfor.



Feltbeskatningen blev første gang ændret i forbindelse med Nordsøaftalen i 2003, hvor eneretsbevillingen og koncessioner erhvervet efter d. 1/1 2004 blev omfattet af lovens (nye) kapitel 3 A.³⁹⁾ I forbindelse med Serviceeftersynet af kulbrinteskattelovens regler er kapitel 3 ophævet for indkomståret 2014 og senere, hvorfor al kulbrinteskattepligtig indkomst opgøres og beskattes efter kapitel 3 A.⁴⁰⁾ Derved er feltbeskatning endelig ophørt.

Både ved den oprindelige vedtagelse af kapitel 3 A og ved ophør af kapitel 3 blev der indsat en række overgangsregler i KUL §§ 27 A og 27 C, som bl.a. regulerer behandlingen af fremførte uudnyttede underskud, som overgår fra feltbeskatning efter kapitel 3 til beskatning efter kapitel 3 A.

Overgangsbestemmelserne i KUL §§ 27 A og 27 C

Overgangsreglerne, som blev indsat ved ophævelsen

af reglerne i kapitel 3 (KUL § 27 C) tager afsæt i de overgangsregler, som var gældende for eneretsbevillingen ved overgangen fra kapitel 3 til kapitel 3 A i 2004 (KUL § 27 A).⁴¹⁾ I det følgende tages udgangspunkt i de seneste overgangsregler, som i sagens natur er mest aktuelle.

Ved ophør af feltbeskatning efter kapitel 3, kan selskaber modregne underskud fra et felt i indkomst fra et andet felt.⁴²⁾ Dette er en udvidelse af modregningsadgangen. Med henblik på at tilsikre, at de nye beskatningsregler indtræder gradvis, er der således indført overgangsregler vedrørende modregningsadgangen for uudnyttede feltunderskud i KUL § 27 C, stk. 6.⁴³⁾ Det følger heraf, at uudnyttede feltunderskud opgøres ved udgangen af indkomståret 2013 og fradrages med 2,5 pct. i hvert af indkomstårene 2014 og 2015 og derefter med 6 pct. i hvert af indkomstårene 2016-2026.⁴⁴⁾ Den resterende del af de uudnyttede underskud kan ikke fradrages.

Det er dermed alene muligt at fradrage op til 71 pct.

af de akkumulerede feltunderskud, som ikke var udnyttet ved udgangen af indkomståret 2013.⁴⁵⁾ Begrænsningen af den maksimale udnyttelse af fremførte feltunderskud er baseret på lovgivers vurdering af, at overgangsordningen for feltunderskud på rimelig vis afspejler, hvor stor en del af disse underskud selskaberne ville kunne udnytte under feltbeskatning.⁴⁶⁾ Formålet med reglen er således at sikre, at der tages højde for, at selskabers adgang til at udnytte akkumulerede feltunderskud forbedres som følge af ophævelsen af feltbeskatningen.⁴⁷⁾

Feltunderskud, der ikke kan udnyttes i et indkomstår, kan ikke fremføres til fradrag i senere indkomstår, men fortæbes endeligt.⁴⁸⁾ Med andre ord er det som udgangspunkt kun muligt at fradrage 71 pct. af de akkumulerede feltunderskud, såfremt den skattepligtige har positiv kulbrinteindkomst i alle indkomstår fra 2014 til 2026.⁴⁹⁾

Henset til, at der ikke følger særlige overgangsregler for modregning af uudnyttede underskud i den samlede kulbrinteindkomst og henset til ordlyden af overgangsbestemmelserne, synes der ikke at være en tilsvarende begrænsning af fremførelse af underskud i den samlede kulbrinteindkomst ved overgangen fra kapitel 3 til kapitel 3 A.⁵⁰⁾ Baseret herpå kan underskud i den samlede kulbrinteindkomst (eks. udgifter til forundersøgelse og efterforskning), som holdes uden for feltopgørelserne, fremføres tidsbegrænset ved overgangen fra kapitel 3 til kapitel 3 A.

Ved udnyttelse af fremførte underskud, synes der ikke at være en rækkefølge for, om den skattepligtige først skal fradrage fremførte feltunderskud efter KUL §§ 27 A, stk. 4, og 27 C, stk. 6, eller fremførte underskud fra den samlede kulbrinteindkomst efter KUL § 20 E. Den skattepligtige må derfor kunne vælge først at fradrage årets relevante del af det akkumulerede feltunderskud - som fortæbes endeligt såfremt det ikke udnyttes i det enkelte indkomstår - inden der fortages fradrag for fremførte underskud i den samlede kulbrinteindkomst. På den måde sikres det, at såfremt årets kulbrinteindkomst ikke kan rumme samtlige fremførte underskud, kan den skattepligtige fradrage feltunderskud med den sats, som gælder for det pågældende indkomstår og fortsat fremføre udnyttede underskud fra den samlede kulbrinteindkomst efter KUL § 20 E. I en sådan situation fortæber den skattepligtige ikke retten til at fradrage uudnyttede underskud.

Henses til bemærkningerne til overgangsbestemmelsen, tyder det på, at den skattepligtige ved indkomstopgørelsen ligeledes har adgang til at fradrage tidligere års feltunderskud inden tab opstået i indkomståret, således at årets underskud fremføres efter reglerne i KUL 20 E. Dette er baseret på ordlyden af bemærkningerne til KUL

§ 27 C, stk. 6, hvor af følger, at *“for indkomstår; hvor den skattepligtige eventuelt har underskud, kan denne imidlertid ved opgørelsen af den samlede indkomst fradrage feltunderskud med den sats, som gælder for det pågældende indkomstår; og videreføre det samlede underskud efter reglerne i KUL § 20 E. Virkningen heraf er blandt andet, at feltunderskud i overgangsperioden transformeres til underskud ved opgørelsen af den samlede indkomst.”*⁵¹⁾

Denne bemærkning skal formentlig ses i forlængelse af bemærkningerne til PWC's høringssvar, hvor det yderligere anføres, at *“det er rigtigt, at der i den nu foreslåede overgangsbestemmelse er indsat et punktum, hvorefter feltunderskud, der ikke kan udnyttes i et indkomstår; ikke kan fremføres til fradrag i senere indkomstår. I den foreslåede overgangsbestemmelse er der imidlertid blot tale om en præcisering i forhold til overgangsbestemmelsen for selskaber omfattet af eneretsbevillingen. Med eller uden præciseringen oven for er indholdet af de to bestemmelser imidlertid det samme, da det i begge bestemmelser er fastsat, at der i hvert af de nævnte indkomstår kan fradrages feltunderskud med de nævnte procentsatser - hverken mere eller mindre.”*⁵²⁾

Det er usædvanligt, at tidligere års fremførte underskud kan modregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst før årets tab modregnes. Men ved netop at sidestille den del af det akkumulerede feltunderskud, som kan modregnes i det enkelte indkomstår med tab opstået i samme indkomstår, sikres det, at den skattepligtige i højere grad kan udnytte muligheden for at fradrage det akkumulerede feltunderskud, som ellers fortæbes endeligt. Såfremt fremførte feltunderskud kan fradrages ved opgørelsen af årets skattepligtige indkomst, reduceres de tilfælde, hvor selskaber med indkomst fra kulbrinteaktivitet ikke kan udnytte muligheden for at fradrage op til 71 pct. af de akkumulerede fremførte feltunderskud.

Det følger af overgangsbestemmelsen, at udnyttede feltunderskud omfattet af overgangsreglerne *“kan fradrages i den skattepligtige kulbrinteindkomst med”* de tidligere anførte årlige satser,⁵³⁾ hvorfor der således ikke henvises til de relevante feltunderskud, som fremførte underskud, ligesom der ikke anvendes ordlyden *“fremføres til fradrag”* eller tilsvarende. Når der henses til den anvendte ordlyd samt, at de enkelte års fradrag for udnyttede feltunderskud opgøres ved udgangen af 2013 uafhængig af indkomsten i de efterfølgende indkomstår, synes lovens ordlyd ligeledes at rumme, at de akkumulerede feltunderskud sidestilles med årets tab ved indkomstopgørelsen. Henses hertil - sammenholdt med bemærkningerne til KUL § 27 C, stk. 6, samt kommentaren til PWC's høringssvar - må det være muligt at fradrage årets del af de akkumulerede feltunder-

skud før tab opstået i samme indkomstår, således at årets del af de akkumulerede feltunderskud behandles som fradragsberettigede tab.

4. Samspelet mellem kulbrinteskatteloven og skattelovgivningens almindelige regler vedrørende underskud

Det følger utvivlsomt af kulbrinteskatteloven, at skattelovgivningens almindelige regler alene finder anvendelse medmindre andet følger af reglerne i kulbrinteskatteloven jf. KUL §§ 2, 4, stk. 4, og § 20 B, stk. 2. Det er dog mindre klart, i hvilket omfang skattelovgivningens almindelige regler vedrørende underskud finder anvendelse, når der netop er indført særlige regler om underskudsudnyttelse i KUL §§ 11 og 20 E. I dette afsnit vurderes det, i hvilket omfang de generelle regler om underskudsudnyttelse i relation til skattefrie omstruktureringer og sambeskatning finder anvendelse for selskabsskatte- og kulbrinteskattepligtige underskud fra indvindingsvirksomhed.

4.1 De generelle underskudsregler

Med virkning fra 1/7 2012 blev de almindelige regler om underskudsudnyttelse i LL § 15 flyttet til SEL §§ 12-12 D.⁵⁴⁾ Selvom der i den forbindelse blev foretaget visse materielle ændringer, indeholder SEL §§ 12-12 D i hovedtræk de samme underskudsbegrænsningsregler, som tidligere var gældende efter LL § 15.

Den materielle ændring af mest generel karakter var introduktionen af en almindelig begrænsning i adgangen til at fremføre underskud.⁵⁵⁾ Bestemmelsen finder som udgangspunkt anvendelse for alle selskaber, som herefter alene har mulighed for at fradrage 60 pct. af underskud fra tidligere indkomstår i den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger et grundbeløb på 7.635.000 kr. (2014), dog således at resterende underskud fortsat kan fremføres. Denne begrænsning skal opgøres på sambeskatningsniveau.⁵⁶⁾

Med få ændringer blev reglerne om underskudsbegrænsning ved ejerskifte flyttet til SEL § 12 D, således at der fortsat gælder særlige regler for modregningsadgangen for fremførte underskud ved ejerskifte.

Når der er indsat særlige regler vedrørende underskud fra indvindingsvirksomhed i kulbrinteskatteloven er spørgsmålet herefter, om dette bevirker, at reglerne i SEL §§ 12 og 12 D ikke finder anvendelse for indkomst opgjort efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 A, eller om reglerne skal anses, som et supplement til hinanden,

således at begge regelsæt finder anvendelse i kombination.

Baseret på en ordlydsfortolkning af KUL §§ 2, 4, stk. 4, og § 20 B, stk. 2, må samspelet mellem reglerne skulle forstås sådan, at når kulbrinteskatteloven selvstændigt regulerer opgørelsen og behandlingen af et specifikt forhold, finder bestemmelserne i skattelovgivningens almindelige regler, som regulerer samme forhold, ikke anvendelse. Konsekvensen af et sådant samspil er, at SEL §§ 12 og 12 D ikke finder anvendelse for indkomst opgjort efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 A.

Det forhold, at det ved ophør af den tidsbegrænsede modregningsadgang i LL § 15 (dagældende) fandtes nødvendigt at fortage en konsekvensændring af reglerne i kulbrinteskatteloven, med henblik på at opnå en tilsvarende tidsbegrænset fremførelse af underskud fra kulbrinteindvinding, taler ligeledes for, at der foreligger en sådan afgrænsning mellem skattelovgivningens almindelige regler og reglerne i kulbrinteskatteloven.

Af bemærkningerne til LL § 15 synes underskudsreglerne i kulbrinteskatteloven også at blive anset som selvstændige regler, der finder anvendelse uden sammenhæng med skattelovgivningens almindelige regler, idet følgende anføres: *“de gældende regler på området giver selskaber og personer adgang til at fremføre et uudnyttet skattemæssigt underskud i 5 år. Der er dog en række begrænsninger i forbindelse med konkurs, akkord, gældssanering eller ejerskifte i selskaber. Endvidere gælder der i dag særlige regler for kulbrinteskattepligtige virksomheder. Disse virksomheder kan fremføre underskud i op til 15 år. (...) Ved ændringerne af de almindelige regler fra 5 år til ubegrænset fremførelsestid, foreslås det derfor som en naturlig konsekvens, at der også sker en ændring for virksomheder på kulbrinteområdet således, at underskudsudnyttelsen for virksomheder på kulbrinteområdet også bliver tidsmæssigt ubegrænset.”*⁵⁷⁾

Ved samme lovændring blev underskudsbegrænsningen efter FUL § 8, stk. 6, ændret til også at omfatte tidligere års underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3. I bemærkningerne til bestemmelsen er det anført, at *“endelig indebærer ændringen, at underskud efter kulbrinteskatteloven vil blive behandlet på samme måde som “almindelige” underskud”*.⁵⁸⁾ Denne lovændring med tilhørende lovbetragtning støtter ligeledes konklusionen om, at underskud ved indvindingsvirksomhed ikke behandles som “almindelige” underskud og alene omfattes af skattelovgivningens almindelige regler, såfremt det specifikt fremgår heraf.

Konsekvensen af, at SEL §§ 12 og 12 D ikke finder anvendelse for indkomst opgjort efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 A er, at muligheden for udnyttelse

af fremførte underskud fra kulbrintevirksomhed i en række tilfælde behandles mere lempeligt end underskud i den almindelige selskabsskattepligtige indkomst. Historisk set, er der ikke noget nyt heri, eftersom der inden ophævelsen af den tidsbegrænsede underskudsfræmførsel ligeledes var en udvidet adgang til at udnytte underskud fra kulbrintevirksomhed. Denne mere lempelige adgang til at udnytte fremførte underskud fra kulbrintevirksomhed, skal dog ses i lyset af, at disse underskud omfattes af ring-fence opgørelsen, som i sig selv udgør en begrænsning af modregningsadgangen. Såfremt den skattepligtige vælger at tage underskud i den selskabsskattepligtige kulbrinteindkomst ud af ring-fence med henblik på at fradrage dette i anden indkomst, må dette underskud skulle behandles efter skattelovgivningens almindelige regler således, at reglerne i SEL §§ 12-12 D finder anvendelse.

Selskaber mv. kan fortabe retten til fremførte underskud, såfremt disse underskud ikke indberettes digitalt til told- og skatteforvaltningen inden udløb af indberetningstidspunktet (engangsregistrering).⁵⁹⁾ Det følger af bestemmelsens ordlyd, at dette alene omfatter fremførselsberettigede underskud efter SEL § 12 og FBL § 3, stk. 2. Baseret på konklusionen om, at SEL § 12 ikke finder anvendelse for underskud omfattet af de særlige underskudsregler i kulbrinteskatteloven, må dette medføre, at indberetningspligten således heller ikke finder anvendelse for underskud fra kulbrinteindvinding.

4.2 Underskudsbegrænsning ved skattefri omstrukturering

Udgangspunktet efter reglerne i fusionsskatteloven er, at uudnyttede underskud i både det modtagende og det indskydende selskab fortabes ved skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver.⁶⁰⁾ Formålet hermed skal ses som et værn mod salg af underskudsselskaber. Ved fusion eller anden omstrukturering mellem sambeskattede selskaber kan det underskud, der er opstået, imens selskaberne har været sambeskattet, dog alligevel bringes til fradrag.⁶¹⁾

Dette gør sig også gældende for indkomst fra indvindingsvirksomhed, hvilket følger direkte af FUL § 8, stk. 6, 4. pkt., og 5. pkt., hvoraf følger: *“Ved fradrag for tidligere års underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 finder 1. og 2. pkt. tilsvarende anvendelse. Told- og skatteforvaltningen kan dog tillade, at underskud fra et felt, jf. kulbrinteskattelovens § 18, stk. 1, fra tidligere år i et af selskaberne kan bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse for feltet.”* Med denne henvisning til underskud omfattet af kapitel 2 og 3 er der således skabt særskilt hjemmel til at behandle underskud omfattet af kulbrinteskatteloven

på samme måde, som “almindelige” underskud omfattet af skattelovgivningens almindelige regler.⁶²⁾

Det skal bemærkes, at der alene henvises til underskud omfattet af kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3, hvorfor underskud omfattet af kapitel 3 A ikke omtales. Ordlyden af denne bestemmelse er således hverken ændret i forbindelse med indførelsen af kapitel 3 A eller i forbindelse med ophør af kapitel 3, hvilket formentlig skyldes en forglemmelse fra lovgivers side.

Baseret på en ren ordlydsfortolkning af bestemmelsen må dette medføre, at underskud omfattet af kulbrinteskattelovens kapitel 3 A ikke er omfattet af underskudsbegrænsning i forbindelse med skattefri omstruktureringer. Eftersom al kulbrinteskate opgøres og beregnes efter reglerne i kapitel 3 A for indkomståret 2014 og senere, kan dette i praksis medføre, at sådanne underskud i den kulbrinteskattepligtige indkomst ikke begrænses efter FUL § 8, stk. 6.

Endelig følger det af FUL § 8, stk. 6, sidste pkt., at Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at et selskabs feltunderskud fra tidligere år kan bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse for feltet. Efter ophør af kapitel 3 er alle fremførte feltunderskud nu omfattet af overgangsreglerne i KUL § 27 C, hvorfor denne tilladelsesadgang ikke har et fremtidigt anvendelsesområde.

For underskud fra kulbrinteindvinding, som overgår fra beskatning efter kapitel 3 til kapitel 3 A, gælder særlige overgangsregler, hvorefter FUL § 8, stk. 6, ikke finder anvendelse på sådanne underskud, hvis den skattepligtige er modtagende selskab i den pågældende fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver.⁶³⁾ Underskud omfattet af overgangsreglerne fortabes således ikke, hvis den skattepligtige efter overgangen til beskatning efter nye regler deltager i en skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver. Hvis selskabet omvendt ophører ved den skattefri omstrukturering, kan selskabets uudnyttede underskud ikke videreføres til det selskab, der fortsætter omstruktureringen.⁶⁴⁾

Selvom der i de almindelige bemærkninger til overgangsbestemmelserne alene omtales uudnyttede feltunderskud, når der henvises til denne undtagelse, må undtagelsen ligeledes gælde for underskud i den samlede kulbrinteindkomst efter KUL § 19, stk. 2. Dette synes at følge af bestemmelsernes ordlyd, hvor der henvises til underskud omfattet af overgangsreglerne, jf. KUL §§ KUL § 27 A, stk. 6, og 27 C, stk. 7. Endelig er der en generel henvisning til uudnyttede underskud omfattet af overgangsreglerne, når undtagelsen til FUL § 8, stk. 6, omtales i bemærkningerne til de enkelte overgangsbestemmelser.⁶⁵⁾

4.3 Modregning af underskud under obligatorisk national sambeskatning

Hverken i selskabsskatteloven eller andre steder findes der særlige regler, som undtager selskaber og filialer, der er omfattet af kulbrinteskatteloven, fra den obligatoriske nationale sambeskatning. Det følger endda af SEL § 31, stk. 1, 1. pkt., at *“koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 i, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning).”*

Når det særskilt er anført, at sambeskatningsreglerne finder anvendelse for koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af KUL § 21, stk. 4, er dette for at sikre, at selskaber, der alene er skattepligtige til Danmark efter reglerne i kulbrinteskatteloven også omfattes af reglerne om obligatorisk national sambeskatning.⁶⁶⁾ Denne tilføjelse skal ses i lyset af den udvidede subjektive skattepligt efter kulbrinteskatteloven, hvorefter det er muligt at være begrænset skattepligtig til Danmark af indkomst omfattet af kulbrinteskatteloven uden samtidig at være begrænset skattepligtig efter skattelovgivningens almindelige regler.⁶⁷⁾

Kulbrinteskattepligtig indkomst (kapitel 3 A)

Reglerne om obligatorisk sambeskatning finder derefter både anvendelse, når selskabet er fuldt eller begrænset skattepligtig efter SEL §§ 1 og 2, og når selskabet alene er skattepligtigt efter reglerne i KUL § 21, stk. 4. Når der henses til de særlige regler om udnyttelse af underskud i kulbrinteskatteloven, er det nærliggende at undersøge, i hvilket omfang indkomst og underskud fra kulbrintevirksomhed kan indgå i sambeskatningen.

Allerede i forbindelse med vedtagelsen af kulbrinteskatteloven blev der taget stilling til spørgsmålet om sambeskatning, hvor følgende anføres i forarbejderne: *“opnår selskaber, der driver efterforskning eller indvinding, tilladelse til sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31, sammenlægges de enkelte selskabers skattepligtige kulbrinteindkomst før skatteberegningen. Udviser et selskab skattepligtige kulbrinteindkomst underskud, f.eks. fordi selskabet ikke har indkomst ved indvinding, men alene har afholdt efterforskningsudgifter, kan dette underskud modregnes i kulbrinteindkomsten hos et sambeskattet selskab, som har påbegyndt indvindingsvirksomheden. Sambeskatning vil ikke få nogen virkning for de felter, der udviser underskud, idet de negative feltindkomster også under sambeskatning holdes isoleret, jf. § 18”*⁶⁸⁾

Det følger af forarbejderne, at underskudsreglerne i

kapitel 3 A svarer til de regler, der gælder for behandling af underskud efter kapitel 3 (nu ophævet) således, at forarbejderne til de oprindelige bestemmelser fortsat må anses for at have betydning.⁶⁹⁾ De anførte bemærkninger om, at selskaber der driver indvindingsvirksomhed kan modregne underskud i indkomst hos sambeskattede selskaber, som også driver indvindingsvirksomhed, må derfor ligeledes finde anvendelse for underskud omfattet af kapitel 3 A.⁷⁰⁾ Det bør ikke have betydning, at der i bemærkningerne henvises til det tilfælde, hvor der opnås tilladelse til sambeskatning, da de dagældende regler om sambeskatning ikke var obligatoriske, men derimod var en mulighed, som selskaber anmodede om tilladelse til at anvende.

Når der skal tages hensyn til, at skattelovgivningens almindelige regler alene finder anvendelse medmindre andet følger af kulbrinteskatteloven, må det medføre, at de særlige regler om udnyttelse af underskud efter kapitel 3 A også skal iagttages i relation til sambeskatning. Dette må medføre, at kulbrinteindkomsten også er ringfæncet under sambeskatning således, at underskud i kulbrinteindkomst ikke kan modregnes i anden indkomst, ligesom underskud i anden indkomst ikke kan modregnes i kulbrinteskattepligtig indkomst.

Et sådant samspil mellem sambeskatningsreglerne og reglerne om underskud efter kapitel 3 A synes ligeledes at følge af de ovenfor citerede bemærkninger i forbindelse med vedtagelsen af kulbrinteskatteloven, hvor det præciseres, at selvom kulbrinteindkomsten kan indgå i sambeskatningen, holdes feltunderskud også isoleret under sambeskatning.

Selskabsskattepligtig indkomst (kapitel 2)

Det fremgår som nævnt af forarbejderne, at den kulbrinteskattepligtige indkomst opgjort efter kapitel 3 A kan indgå i sambeskatning,⁷¹⁾ mens noget tilsvarende ikke er omtalt for så vidt angår den selskabsskattepligtige indkomst omfattet af reglerne i kapitel 2. Denne mulighed må dog alligevel følge af, at SEL § 31 generelt finder anvendelse i fravær af særlige regler, der undtager selskaber og filialer omfattet af kulbrinteskatteloven.

Landskatteretten har i et enkelt tilfælde taget stilling til, hvorvidt en filials positive indkomst efter kapitel 2 (opgjort til 14.077.017.000 kr.) skal indgå i den obligatoriske sambeskatning efter SEL § 31, stk. 1.⁷²⁾ Et flertal af retsmedlemmerne stadfæster SKATs afgørelse, hvorefter filialens positive skattepligtige indkomst efter kapitel 2 ikke anses for at skulle indgå i sambeskatningsindkomsten, men i stedet anses for at være selvstændig skattepligtig indkomst hos filialen således, at administra-

tionsselskabet ikke kan afregne selskabsskat opgjort efter kapitel 2. Mindretallet fandt derimod, at også filialens indkomst efter kapitel 2 skulle indgå i den obligatoriske sambeskatning, og fandt ikke hjemmel til at nægte denne inddragelse. Ved flertallets afgørelse var der henset til,

- at indkomsten efter kapitel 2 skal opgøres og selvangives særskilt, og at indkomsten betegnes som "ring-fenced" således, at blandt andet underskud ved anden indkomst ikke kan fradrages i kapitel 2 indkomst,
- at sambeskatning i relation til SEL § 31 alene er nævnt i forarbejderne for så vidt angår indkomst efter kapitel 3, mens det ikke er nævnt i relation til kapitel 2, samt
- at skatteministeren i efterarbejder til den for indkomståret 2005 gældende bestemmelse i SEL § 31, stk. 1, klart har udtalt, at indkomst efter kapitel 2 ikke indgår i sambeskatningsindkomsten, jf. L 110, FT 2006/07.

Kendelsen udgør gældende administrativ praksis på området og må forventes at være fulgt således, at selskabsskattepligtig indkomst fra kulbrintevirksomhed ikke medregnes under obligatorisk national sambeskatning. I det følgende fremlægges dog forhold, som taler for, at de i kendelsen anførte argumenter ikke er tilstrækkelige til at nægte at inddrage selskabsskattepligtig indkomst efter kapitel 2 i den obligatoriske sambeskatning.

For det første må der ligesom for underskud omfattet af kapitel 3 A gælde, at selvom underskud omfattet af kapitel 2 alene kan modregnes i tilsvarende indkomst, er underskuddet ikke begrænset til fradrag i indkomst fra samme selskab, i det den begrænsede modregningsadgang ligeledes synes at kunne rumme fradrag i tilsvarende indkomst hos sambeskattede selskaber. De særlige regler om udnyttelse af underskud efter kapitel 2 er derfor fortsat iagttaget under sambeskatning, når selskabsskattepligtige underskud fra indvindingsvirksomhed ikke modregnes i anden indkomst og underskud i anden indkomst ikke modregnes i selskabsskattepligtig indkomst fra indvindingsvirksomhed. Det forhold, at indkomsten efter kapitel 2 betegnes som "ring-fenced" synes derfor ikke at være et tilstrækkeligt argument for, at selskabsskattepligtig indkomst fra kulbrinteindvinding ikke kan omfattes af obligatorisk sambeskatning.

For det andet synes det forhold, at muligheden for sambeskatning anføres i relation til den kulbrinteskattepligtige indkomst, mens noget tilsvarende ikke er nævnt i relation til den selskabsskattepligtige indkomst, ikke i sig selv at være argument for, at reglerne om sambeskatning ikke finder anvendelse for kapitel 2 indkomsten. Formålet med netop at nævne det i relation til

den kulbrinteskattepligtige indkomst kunne være med henblik på at præcisere, at SEL § 31 ligeledes finder anvendelse for kulbrinteskattepligtig indkomst, selvom sambeskatningsreglerne i almindelighed vedrører selskabsskattepligtig indkomst. Formålet kunne ligeledes være at præcisere, at selvom underskud i den samlede kulbrinteskattepligtige indkomst kan indgå i sambeskatning, holdes feltunderskud også isoleret under sambeskatning. Uanset formålet med de anførte forarbejder, vedrører bemærkningen ikke fortolkningen af bestemmelsen om behandling af underskud i den kulbrinteskattepligtige indkomst (KUL § 19), men derimod samspillet mellem denne bestemmelse og skattelovgivningens almindelige regler (SEL § 31). Det forhold, at samspillet mellem én eller flere bestemmelser særskilt bemærkes i lovforarbejderne, kan næppe tages til indtægt for, at et tilsvarende samspil ikke gør sig gældende i forhold til andre bestemmelser.

Baseret på ordlyden af bestemmelserne om opgørelsen og behandlingen af den skattepligtige indkomst efter kapitel 2 og kapitel 3 A er der endvidere intet der taler for, at den kulbrinteskattepligtige indkomst kan indgå i sambeskatningen mens den selskabsskattepligtige indkomst ikke kan.

Endelig synes ordlyden af FUL § 8 stk. 6, 4. pkt. implicit at tale for, at reglerne om sambeskatning ligeledes finder anvendelse for selskabsskattepligtig kulbrinteindkomst, eftersom det i bestemmelsen anføres, at underskudsbegrænsningen ved skattefri omstruktureringer ikke finder anvendelse for tidligere års underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3, såfremt underskuddet er opstået imens de fusionerede selskaber har været sambeskattet.⁷³⁾

Når der i Landskatterettens kendelse henvises til efterarbejder til den for indkomståret 2005 gældende bestemmelse i SEL § 31, stk. 1, anføres følgende: "Skatteministeren har d. 27. februar 2007 svaret på spørgsmål vedr. sambeskatning og kulbrinteindkomst. Det kan bekræftes, at udenlandske selskaber, der er skattepligtige efter kulbrinteskatteloven, kan sambeskattes med danske selskaber i samme koncern. Det kan derimod ikke bekræftes, at administrationsselskabet skal afregne selskabsskat af kulbrinteindkomst efter kulbrinteskattelovens kapitel 2. Administrationsselskabet afregner skat m.v., der vedrører positiv indkomst, som omfattes af sambeskatningen. Positiv indkomst efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 indgår ikke i sambeskatningsindkomsten. Derfor opkræves a conto skat og selskabsskat af kulbrinteindkomst også særskilt i dag."⁷⁴⁾ Henset til, at det direkte følger af SEL § 31, stk. 1, 1. pkt., at "koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 i, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller

kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning)” samt at det direkte følger af SEL § 29 B, stk. 2 at “for sambeskattede selskaber mv. beregnes den samlede indkomstskat, restskat eller overskydende skat for indkomståret hos administrations-selskabet, jf. § 31, stk. 6, eller § 31 A, stk. 4.” synes skatteministerens svar at stride imod ordlyden af disse bestemmelser. Af denne årsag kan der argumenteres for, at denne udtalelse ikke tillægges afgørende betydning ved spørgsmålet om, hvorvidt selskabsskattepligtig indkomst fra kulbrintevirksomhed omfattes af obligatorisk sambeskatning.

Baseret på ovenstående synes der at være flere forhold, der taler for at inddrage selskabsskattepligtig indkomst efter kapitel 2 i den obligatoriske sambeskatning. Når det kan konkluderes, at reglerne om sambeskatning - som udgør en del af skattelovgivningens almindelige regler - kan finde anvendelse for indkomst fra kulbrintevirksomhed uden særskilt hjemmel skyldes det, at SEL § 31 finder generel anvendelse for fuldt og begrænset skattepligtige selskaber mv. og derved ikke er en bestemmelse, som særskilt regulerer behandlingen af eksempelvis underskud. Eftersom kulbrinteskatteloven ikke regulerer spørgsmålet om sambeskatning, må skattelovgivningens almindelige regler (SEL § 31), derfor finde anvendelse, dog således, at de særlige regler om underskud i kulbrinteskatteloven også respekteres under sambeskatningen.

Uanset om positiv selskabsskattepligtig indkomst efter kapitel 2 indgår i sambeskatningsindkomsten eller ej, må det gælde, at såfremt den skattepligtige vælger helt eller delvist at overføre selskabsskattepligtigt underskud fra kulbrinteindvinding til fradrag i anden indkomst og derved tager underskuddet ud af ring-fence, kan underskuddet både fradrages i anden indkomst hos den skattepligtige samt fradrages i anden indkomst hos sambeskattede selskaber.⁷⁵⁾

Justeret koncerndefinition

Det følger af SEL § 31, stk. 1, pkt. 3. pkt., at i relation til sambeskatning anses selskaber og foreninger m.v., der ikke kan være omfattet af underskudsbegrænsningen i § 12, stk. 2 og 3, ikke for koncerndeforbundne med selskaber og foreninger m.v., der kan være omfattet af underskudsbegrænsningen i § 12, stk. 2 og 3. I et sådan tilfælde skal koncernen dermed opdeles i to sambeskatninger.⁷⁶⁾ Formålet med den bestemmelse er at sikre, at alle selskaber der indgår i en sambeskatning er undergivet de samme regler i forhold til underskudsbegrænsning.⁷⁷⁾

Det følger af ordlyden af SEL § 31, stk. 1, 3. pkt., at den justerede koncerndefinition alene finder anvendelse for selskaber og foreninger m.v., der ikke kan være omfattet af underskudsbegrænsningen i § 12, stk. 2 og 3. Det forhold, at et selskab udover kulbrintevirksomhed og derved har underskud, som ikke omfattes af SEL § 12, stk. 2 og 3, medfører ikke i sig selv, at selskabet ikke er omfattet af underskudsbegrænsningen i SEL § 12, stk. 2 og 3, men derimod alene, at underskud omfattet af kapitel 2 og 3 A ikke omfattes heraf. Baseret herpå synes den justerede koncerndefinition i SEL § 31, stk. 1, pkt. 3, således ikke - af denne årsag - at have betydning for selskaber med kulbrintevirksomhed.

Eftersom indkomsten opgjort efter kapitel 2 og 3 A også er ring-fenced inden for sambeskatningen og at den indkomst, som tages ud af ring-fence, jf. KUL § 11, stk. 2, netop omfattes af SEL § 12, stk. 2 og 3, holdes de underskud som ikke er omfattet af SEL § 12, stk. 2 og 3, alligevel adskilt under sambeskatningen.

5. Konklusion

I denne artikel er det analyseret i hvilket omfang reglerne om underskud efter skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende finder anvendelse for skattemæssige underskud ved kulbrinteindvinding. Der er således redegjort for den skattemæssige behandling af underskud ved indvindingsvirksomhed, herunder underskud omfattet af overgangsreglerne i KUL § 27 C, ligesom der er redegjort for samspillet mellem reglerne om underskud efter kulbrinteskatteloven og skattelovgivningens almindelige regler.

For både underskud i den selskabsskattepligtige og den kulbrinteskattepligtige indkomst fra indvindingsvirksomhed gælder, at underskuddet kun kan modregnes i tilsvarende indkomst, ligesom underskud i anden indkomst ikke kan fradrages i den selskabsskattepligtige og den kulbrinteskattepligtige indkomst fra indvindingsvirksomhed, jf. KUL §§ 11 og 20 E. Særligt for underskud i den samlede selskabsskattepligtig indkomst ved indvinding gælder dog, at den skattepligtige kan vælge helt eller delvist at overføre underskuddet til fradrag i anden indkomst. Foretager den skattepligtige dette valg behandles det overførte underskud efter skattelovgivningens almindelige regler uden hensyn til de øvrige regler i kulbrinteskatteloven.

I forbindelse med indførelsen af kapitel 3 A og ophævelsen af kapitel 3 i kulbrinteskatteloven er der indsat særlige overgangsregler, som bl.a. regulerer den skattemæssige behandling af akkumulerede feltunderskud, som udgår af feltbeskatning. Baseret på lovens ordlyd sammenholdt med forarbejderne synes det at være muligt

at fradrage årets del af akkumulerede feltunderskud i indkomst fra kulbrinteindvinding både før der fortages fradrag for (1) tab opstået i samme indkomstår og (2) fremførte underskud i den samlede kulbrinteindkomst. På denne måde kan den skattepligtige i højere grad opnå mulighed for at fradrage akkumulerede feltunderskud, som efter overgangsreglerne kan fortabes endeligt.

Det følger utvivlsomt af kulbrinteskatteloven, at skattelovgivningens almindelige regler alene finder anvendelse medmindre andet følger af reglerne i kulbrinteskatteloven jf. KUL §§ 2, 4, stk. 4, og § 20 B, stk. 2. Baseret på en ordlydsfortolkning af bestemmelserne må samspillet mellem reglerne skulle forstås sådan, at når kulbrinteskatteloven selvstændigt regulerer opgørelsen og behandlingen af et specifikt forhold, finder bestemmelserne i skattelovgivningens almindelige regler, som regulerer samme forhold, ikke anvendelse. Konsekvensen af et sådant samspil er, at skattelovgivningens almindelige regler om underskudsfradrag mv. i SEL §§ 12 og 12 D samt SEL § 35 ikke finder anvendelse for indkomst opgjort efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 A. Støtte for en sådan fortolkning af loven synes ligeledes at følge af den historiske relation mellem bestemmelserne samt bemærkningerne til de relevante bestemmelser.

Uden særskilt hjemmel, ville reglerne om underskudsgrænsning i FUL § 8, stk. 6, således ikke finde anvendelse. Det følger da også specifikt af FUL § 8, stk. 6, at den begrænsede mulighed for at anvende uudnyttede underskud i forbindelse med skattefri omstrukturering, ligeledes finder anvendelse for underskud omfattet af kulbrinteskattelovens kapitel 2. En tilsvarende henvisning til kulbrinteskattelovens kapitel 3 A findes dog ikke, hvorfor fremtidigt underskud i den kulbrinteskattepligtige indkomst formentlig ikke begrænses efter FUL § 8, stk. 6.

Endelig er det konkluderet, at sambeskatningsreglerne i SEL § 31 finder anvendelse for kulbrinteskattepligtig indkomst fra indvindingsvirksomhed, dog således at ring-fence opgørelsen også skal iagttages under sambeskatningen. Derimod følger det af Landsskatteklagen offentliggjort som TfS 2008, 679, at positiv selskabsskattepligtig indkomst efter kapitel 2 ikke skal indgå i sambeskatningsindkomsten. Der synes dog, at være flere forhold som taler for at inddrage selskabsskattepligtig indkomst efter kapitel 2 i den obligatoriske sambeskatning. Uanset om positiv selskabsskattepligtig indkomst efter kapitel 2 indgår i sambeskatningsindkomsten eller ej, kan kapitel 2 underskud, der er taget ud af ring-fence, både fradrages i anden indkomst hos den skattepligtige samt fradrages i anden indkomst hos sambeskattede selskaber.

Noter

- (1) SEL § 12 om ubegrænset fremførsel af underskud blev vedtaget ved lov nr. 313 af 21/5 2002 (L 99 2001/2002).
- (2) SEL § 12, stk. 2 om begrænset modregningsadgang for tidligere års fremførte underskud blev vedtaget ved lov nr. 591 af 18/6 2012 (L 173 2011/2012).
- (3) SEL § 35 om engangsregistrering af fremførselsberettigede underskud blev vedtaget ved lov nr. 528 af 28/5 2014 (L 144 2013/2014).
- (4) Kapitel 3 i kulbrinteskatteloven blev ophævet ved lov nr. 1636 af 26/12 2013 (L 79 2013/2014). Overgangsreglerne er i samme forbindelse indsat i KUL 27 C.
- (5) Selskabsskatten for indkomst ved indvindingsvirksomhed er ikke reduceret i takt med, at den almindelige selskabsskatteprocent er reduceret fra 25 pct. til 22 pct. i indkomstårene 2013-2016, jf. KUL § 22. Derfor beskattes denne indkomst med selskabsskatten samt en tillægsskat, som udgør differencen mellem den relevante selskabsskattesats og 25 pct. Nedsættelsen af selskabsskattesatsen omfatter derimod indkomst ved tilknyttet virksomhed, dvs. indkomst der ikke hidrører fra indvindingsvirksomhed, men fra virksomhed der har tilknytning hertil.
- (6) Jf. KUL §§ 20 B, stk. 3 og 22 samt KUL § 20 D. For opgørelse af kulbrinteskate se eksempelvis Amby, Christen i *Kulbrintebeskatning*, Retfærd, 1982, p. 60 ff.
- (7) Ved lov nr. 1216 af 27/12 2003 (L 62 2003/2004) overgik parterne i Dansk Undergrunds Consortium (DUC) fra beskatning efter kapitel 3 til beskatning efter kapitel 3 A og ved lov nr. 1636 af 26/12 2013 (L 79 2013/2014) blev reglerne i kapitel 3 ophævet, således at alle koncessionshavere fremadrettet kulbrintebeskatnes efter kapitel 3 A.
- (8) Jf. KUL § 4, stk. 4.
- (9) Jf. KUL § 20 B.
- (10) Bestemmelserne om opgørelse af den selskabsskattepligtige indkomst omfattet af lovens kapitel 2 er bl.a. behandlet af Kjær, Ole i *Kulbrintebeskatning*, SkatteOrientering, 4.20, p. 3 ff.
- (11) Kulbrinteskatteloven blev oprindeligt indsat ved lov nr. 175 af 18/4 1982 (L 38 1981/1982).
- (12) Jf. de almindelige bemærkninger samt bemærkningerne til § 11 i L 38 (1981/1982).
- (13) Jf. bemærkningerne til § 11 i L 38 (1981/1982).
- (14) Jf. § 6, nr. 1 i L 99 (2001/2002).
- (15) Jf. bemærkningerne til § 6, nr. 1 i L 99 (2001/2002).
- (16) Jf. KUL § 11, stk. 1 og 3.
- (17) Jf. bemærkningerne til § 11 i L 38 (1981/1982).
- (18) Jf. KUL § 11, stk. 2.
- (19) Dette synes at følge af lovens systematik. Se ligeledes bemærkningerne til KUL § 7 vedrørende forundersøgelses- og efterforskningsomkostninger, hvoraf det følger, at "underskud

kan efter reglerne i § 11 overføres til fradrag i anden indkomst. Den skattepligtige har mulighed for i stedet at vælge at aktivere efterforskningsudgifterne. (...) Vælger den skattepligtige at fradrage sine efterforskningsudgifter løbende i anden indkomst, vil udgifterne kun kunne aktiveres til brug for beregning af kulbrinteskate, jf. bemærkningerne til § 7 i L 38 (1981/1982).

(20) Forholdet mellem reglerne om underskudsudnyttelse efter KUL § 11 og SEL § 12 er nærmere behandlet i afsnit 4.1 nedenfor. Se også Kjær, Ole i *Kulbrintebeskatning*, SkatteOrientering, 4.20, p. 8. Dette følger ligeledes af SKATs ikke offentliggjorte udkast til vejledning om Kulbrintebeskatning, 2003, afsnit C.3.1.

(21) Jf. KUL § 20 B. Reglerne svarer til reglerne om behandling af underskud uden for feltopgørelserne efter KUL § 19 (nu ophævet), jf. bemærkningerne til § 1, nr. 8 i L 62 (2003/2004).

(22) Reglerne i kapitel 3 A blev indført ved lov nr. 1216 af 27/12 2003 (L 62 2003/2004) i forbindelse med indgåelse af Nordsøaftalen. Oprindeligt fandt reglerne alene anvendelse for eneretsbevillingen og koncessioner erhvervet efter d. 1. januar 2004, hvilket i praksis medførte, at reglerne alene fandt anvendelse for DUC, jf. de almindelige bemærkninger til L 62 (2003/2004). Baggrunden for disse ændrede regler var en forudsætning om, at den danske stat skulle have en større andel af afkastet fra indvindingerne fra undergrunden, hvorfor reglerne bl.a. indebar en nedsættelse af kulbrintefradraget, ophævelse af feltbeskatningen, øgede fradragmuligheder for fjernelsesomkostninger, nedsættelse af kulbrinteskattesatsen fra 70 pct. til 52 pct. samt særlige regler om Statens vederlagsfrie indtræden som partner i DUC's aktiviteter vedrørende eneretsbevillingen.

(23) Jf. KUL § 20 E, stk. 1.

(24) Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 8 i L 62 (2003/2004).

(25) Jf. KUL § 20 E, stk. 2.

(26) Jf. KUL § 20 E, jf. § 20 B, stk. 2, som alene henviser til §§ 4-10 B i lovens kapitel 2. Se ligeledes bemærkningerne til § 11 i L 38 (1981/1982).

(27) Jf. KUL § 20 E, stk. 3, jf. § 10 A.

(28) Jf. KUL § 20 E, stk. 3.

(29) Jf. KUL § 20 E, stk. 3.

(30) Se pkt. 3.1.3 i de almindelige bemærkninger til L 62 (2003/2004). Formålet med vedtagelsen af denne carry-back ordning var ligeledes at præcisere, at fjernelsesomkostninger kan fradrages i både grundlaget for selskabsskat og kulbrinteskate, ved at skabe udtrykkelig hjemmel i KUL § 10 A. Allerede på tidspunktet for vedtagelsen af KUL § 10 A anså lovgiver det for overvejende sandsynligt, at selskaber ville kunne opfylde kriterierne for fradrag i forbindelse med oprydningen i Nordsøen som driftsomkostninger efter SL § 6. Dette fulgte ligeledes af tidligere praksis. Problemet vedrørende fjernelses-

omkostninger var dog i mindre grad risikoen for manglende fradrag, hvorfor KUL § 10 A alene blev indsat med henblik på at undgå fremtidig tvivl. Se pkt. 3.1.3 i de almindelige bemærkninger til L 62 (2003/2004).

(31) Jf. KUL § 11, stk. 2.

(32) Jf. KUL § 20 E, stk. 1. Se pkt. 3.1.3 i de almindelige bemærkninger til L 62 (2003/2004).

(33) Jf. pkt. 3.1.3 i de almindelige bemærkninger til L 62 (2003/2004).

(34) De nærmere regler om feltopgørelse er bl.a. behandlet af Kjær, Ole i *Kulbrintebeskatning*, SkatteOrientering, 4.20, p. 8 ff.

(35) Jf. KUL § 18, stk. 1.

(36) Jf. bemærkningerne til § 18 i L 38 (1981/1982).

(37) Jf. KUL § 19, stk. 1.

(38) Jf. KUL § 19, stk. 2.

(39) Kapitel 3 A blev indført ved lov nr. 1216 af 27/12 2003 (L 62 2003/2004).

(40) Kapitel 3 blev ophævet ved lov nr. 1636 af 26/12 2013 (L 79 2013/2014).

(41) Jf. pkt. 3.1.2 i de almindelige bemærkninger til L 79 (2013/2014).

(42) Jf. KUL § 20 E, stk. 1.

(43) Om formålet med overgangsbestemmelserne se pkt. 3.1.2 i de almindelige bemærkninger til L 79 (2013/2014). Lignende overgangsregler for eneretsbevillingen følger af KUL § 27 A, stk. 4. Se ligeledes Bayerngas Danmark A/S's høringssvar, hvor det anføres, at disse overgangsregler ikke tilsikrer en gradvis indtræden af de nye beskatningsregler, for selskaber som ikke har felter i produktion.

(44) For eneretsbevillingen gælder, at uudnyttede feltunderskud opgøres ved udgangen af indkomståret 2004 og fradrages med 2,5 pct. i hvert af indkomstårene 2004 og 2005 og derefter med 6 pct. i hvert af indkomstårene 2006-2016, jf. KUL § 27 A, stk. 4.

(45) Det er en betingelse, at den skattepligtige for indkomståret 2013 har foretaget maksimale afskrivninger på aktiver omfattet af KUL § 7, stk. 3 og § 8, jf. KUL §§ 27 A, stk. 4 og 27 C, stk. 6. Dette omfatter maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og bygninger, som anvendes i forbindelse med forundersøgelses- og efterforskningsvirksomhed, produktionsanlæg, platforme og andre anlæg, herunder rørledninger, samt andet udstyr, der anvendes i forbindelse med kulbrintevirksomheden, jf. bemærkningerne til § 1, nr. 13 i L 79 (2013/2014).

(46) Selvom det fremgår af pkt. 3.2.1 i de almindelige bemærkninger til L 62 (2003/2004), at denne vurdering bygger på antagelser om underskuddenes størrelse ved udgangen af indkomståret 2003, er de samme satser indsat i de nye overgangsregler i KUL § 27 C, stk. 6.

(47) Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 13 i L 79 (2013/2014).

(48) Jf. KUL § 27 C, stk. 6. En tilsvarende begrænsning følger ikke af overgangsbestemmelserne som gælder for eneretsbevillingen, jf. KUL § 27 A, stk. 4.

(49) Tilsvarende gælder for eneretsbevillingen, dog for indkomstårene fra 2004 til 2016, jf. KUL § 27 A, stk. 4.

(50) Jf. KUL § 27 C, stk. 6, 4. pkt., hvorefter “§ 20 E finder tilsvarende anvendelse.” samt KUL § 24 A, stk. 5, hvorefter “uudnyttede underskud, jf. § 19, stk. 2, ved udgangen af indkomståret 2003 fordeles mellem koncessioner, der fra og med indkomståret 2004 omfattes af henholdsvis kapitel 3 og 3 A.”

(51) Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 13 i L 79 (2013/2014).

(52) Jf. bilag 1 til L 79 (2013/2014).

(53) Jf. KUL § 27 C, stk. 6, 1. pkt.

(54) Jf. lov nr. 591 af 18/6 2012 (L 173 2011/2012).

(55) Jf. SEL § 12, stk. 2.

(56) Jf. SEL § 31, stk. 3.

(57) Jf. de almindelige bemærkninger til L 99 (2001/2002). Se ligeledes bemærkningerne til § 6, nr. 1 i L 99 (2001/2002).

(58) Jf. bemærkningerne til § 5, nr. 2 i L 99 (2001/2002).

(59) Jf. SEL § 35, som blev vedtaget ved lov nr. 528 af 28/5 2014 (L 144 2013/2014).

(60) Jf. FUL § 8, stk. 6, 1. pkt.

(61) Jf. FUL § 8, stk. 6, 2. pkt.

(62) Jf. bemærkningerne til § 5, nr. 2 i L 99 (2001/2002).

(63) Jf. KUL §§ 27 A, stk. 6 og 27 C, stk. 7.

(64) Jf. pkt. 3.1.1.3 sammenholdt med pkt. 3.1.2 i de almindelige bemærkninger til L 79 (2013/2014) samt pkt. 3.2.1 i de almindelige bemærkninger til L 62 (2003/2004).

(65) Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 9 i L 62 (2003/2004), hvor det anføres, at “§ 27 A fastsætter de nødvendige regler om overgang fra beskatning efter de gældende regler til beskatning efter de foreslåede nye regler i kulbrinteskattelovens kapitel 3 A. Det gælder regler om (...) behandlingen af uudnyttede feltunderskud ved overgangen samt behandlingen af uudnyttede underskud ved den samlede indkomstopgørelse ved overgangen samt i forbindelse med fusion mv.” samt bemærkningerne til § 1, nr. 13 i L 79 (2013/2014), hvor det anføres: “Det vil sige underskuddene ikke fortabes af et selskab, som er modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter fusionskattelovens regler”.

(66) Jf. pkt. 3.7 i de generelle bemærkninger og bemærkningerne til § 1, nr. 15, 16 og 21 i L 110 (2006/2007). I fravær af denne henvisning til KUL § 21, stk. 4 i SEL § 31 kunne et selskab, der alene var skattepligtig til Danmark efter kulbrinteskattelovens bestemmelser, ikke sambeskattes med andre selskaber i samme koncern, der var skattepligtige til Danmark efter SEL § 1 eller § 2, stk. 1, litra a eller b, jf. pkt. 3.7 i de

generelle bemærkninger og bemærkningerne til § 1, nr. 15, 16 og 21 i L 110 (2006/2007).

(67) Dette skyldes, at fysiske og juridiske personer, der har lønindkomst eller udøver erhverv i forbindelse med virksomhed ved kulbrinteindvinding i Danmark, ifalder pligt til at svare skat af den relevante indkomst, uanset om virksomheden efter de almindelige regler i KSL § 2 eller SEL § 2 har fast driftssted her i landet eller ej eller i øvrigt ville være begrænset skattepligtig.

(68) Jf. bemærkningerne til § 19 i L 38 (1981/1982).

(69) Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 8 i L 62 (2003/2004).

(70) Nærmere bestemt KUL § 20 E. Se ligeledes bemærkningerne til § 1, nr. 8 i L 62 (2003/2004), hvor det om udbetaling af skatteværdien af fjernelsesomkostninger efter KUL § 20 E, stk. 3 anføres, at “det er maksimalt selskabets egen betalte kulbrinteskate, der kan tilbagebetales ved carry back -reglen. Der ses bort fra eventuel kulbrinteskate, der er betalt af indkomst i andre selskaber, der er eller har været sambeskattet med det pågældende selskab.”

(71) Jf. bemærkningerne til § 19 i L 38 (1981/1982), jf. bemærkningerne til § 1, nr. 8 i L 62 (2003/2004), hvorefter KUL § 20 E svarer til de regler, der gælder for behandling af underskud uden for felttopgørelserne efter de dagældende regler i KUL § 19.

(72) Kendelsen er offentliggjort som TfS 2008, 679.

(73) Underskudsbegrænsningen efter FUL § 8, stk. 6 er nærmere behandlet i afsnit 4.2. Se ligeledes bemærkningerne til § 5, nr. 2 i L 99 (2001/2002) om ændring af FUL § 8, stk. 6, 2. og 3. pkt., hvor det anføres, at “tilsvarende gælder for underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og kapitel 3, idet det dog er et krav, at selskaberne har været sambeskattet indtil fusionsdatoen og de seneste 15 indkomstår forud herfor. Disse regler sikrer, at to selskaber, der i forvejen er sambeskattede og dermed har mulighed for underskudsoverførsel, ikke bliver dårligere stillet, hvis de fusionerer. På den anden side skal selskaberne ikke stilles bedre ved fusionen end ved at opretholde sambeskatningen.”

(74) Der henvises her til skatteministerens svar på henvendelsen af 12/1 2007 fra Ernst & Young til Folketingets Skatteudvalg vedrørende L 110, jf. L 110 B, bilag 8 (FT 2006/2007).

(75) Jf. KUL § 11, stk. 2. Efter de tidligere sambeskatningsregler blev det lagt til grund i litteraturen, jf. Kjær, Ole i *Kulbrintebeskatning*, SkatteOrientering, 4.20, p. 8.

(76) Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 11 i L 173 (2011/2012).

(77) Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 11 i L 173 (2011/2012). Dette skal ses i lyset af, at begrænsningen hvorefter fremførte underskud alene kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger et grundbeløb på

7.365.000 kr. (2014) skal opgøres på sambeskatningsniveau, jf. SEL § 12, stk. 2, jf. § 31, stk. 3.