



Fremsat den 25. april 2012 af skatteministeren (Thor Möger Pedersen)

Forslag

til

Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love

(Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.)

§ 1

I lov påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1017 af 28. oktober 2011, som ændret senest ved § 5 i lov nr. 273 af 27. marts 2012, foretages følgende ændringer:

1. I § 8 X, stk. 2, ændres »selskabsskattelovens § 31, stk. 6« til: »selskabsskattelovens § 31, stk. 8«.
2. § 15 ophæves.
3. I § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra b, og § 16 B, stk. 2, nr. 2, litra b, ændres »90/435/EØF« til: »2011/96/EU«.
4. I § 33, stk. 3, og to steder i stk. 4, ændres »90/434/EØF« til: »2009/133/EF«.
5. I § 33 H, stk. 1, ændres »§ 15« til: »selskabsskattelovens § 12«.

§ 2

I lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1376 af 7. december 2010, som ændret bl.a. ved § 8 i lov nr. 254 af 30. marts 2011 og § 4 i lov nr. 624 af 14. juni 2011 og senest ved § 10 i lov nr. 326 af 11. april 2012, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:
»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning

af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EU-Tidende 2009 nr. L 310, side 34). Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EU-Tidende 2011 nr. L 345, side 8). Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EU-Tidende 2003 nr. L 157, s. 49), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004 om tilpasning af bl.a. Rådets direktiv 2003/49/EF på området frie varebevægelser, fri udveksling af tjenesteydelser, landbrug, transportpolitik og beskatning som følge af Den Tjekkiske Republiks, Estlands, Cyperns, Letlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloveniens og Slovakiets tiltrædelse (EU-Tidende 2004 nr. L 168, s. 35), ved Rådets direktiv 2004/76/EF af 29. april 2004 om ændring af direktiv 2003/49/EF, for så vidt angår visse medlemsstaters mulighed for at anvende overgangsperioder ved anvendelsen af en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EU-Tidende 2004 nr. L 157, s. 106) og ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 om tilpasning af visse direktiver vedrørende beskatning på grund af Bulgariens og Rumæniens tiltrædelse (EU-Tidende 2006 nr. L 363, s. 129).«

2. I § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt., ændres »stk. 5« til: »stk. 6«.
3. I § 2, stk. 1, litra c, 3. og 4. pkt., ændres »90/435/EØF« til: »2011/96/EU«, og i 5. pkt., ændres »artikel 2, stk. 1, litra a, i direktiv 90/435/EØF« til: »artikel 2, litra a, nr. i, i direktiv 2011/96/EU«.

4. I § 2 indsættes efter stk. 1 som nyt stykke:

»Stk. 2. Indkomst i et fast driftssted her i landet opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.«

Stk. 2-6 bliver herefter stk. 3-7.

5. I § 2, stk. 2, der bliver stk. 3, ændres »litra a), b) og f)« til: »litra b og f«.

6. I § 2, stk. 4 og 6, der bliver stk. 5 og 7, ændres »stk. 1-3« til: »stk. 1-4«.

7. I § 2 A, stk. 5, § 2 C, stk. 5, § 3 A, stk. 6, og § 11 B, stk. 5, ændres »ligningslovens § 15« til: »§ 12«.

8. I § 8 indsættes efter stk. 5 som nyt stykke:

»Stk. 6. Indkomst i et fast driftssted i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland opgøres som den fortjeneste, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det faste driftssted er beliggende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.«

Stk. 6 og 7 bliver herefter stk. 7 og 8.

9. Efter § 11 C indsættes:

»§ 12. Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår efter reglerne i stk. 2 og 3.

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 7,5 mio. kr. (i 2010-niveau). Et herefter resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbe-

løbet. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 3. Underskud kan kun fremføres til fradrag i et senere indkomstår, i det omfang det ikke efter reglerne i stk. 2 kan rummes i tidligere års indkomst.

Stk. 4. Hvis et selskab m.v. vælger at anvende reglerne i ligningslovens § 33 H, stk. 1, og dette valg medfører, at den opgjorte skattepligtige indkomst i indkomståret udgør et større beløb end den skattepligtige indkomst i indkomståret opgjort efter reglen i stk. 2, finder reglen i stk. 2 ikke anvendelse i det pågældende indkomstår.

§ 12 A. Opnår et selskab m.v. i et indkomstår en tvangsakkord i en rekonstruktion, nedsættes uudnyttede fremførselsberettigede underskud og dernæst uudnyttede fradragsberettigede tab, der kan fremføres efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, og § 43, stk. 3, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og § 31 A, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, fra det pågældende og tidligere indkomstår med det beløb, hvormed gælden er nedsat, jf. dog stk. 2. Nedsættelsen sker med virkning for det indkomstår, hvori tvangsakkorden stadfæstes, og for senere indkomstår.

Stk. 2. Nedsættelsesbeløbet efter stk. 1 reduceres:

- 1) Med den del af nedsættelsesbeløbet, som er skattepligtigt for debitorselskabet.
- 2) Med den del af debitorselskabets indkomst, der hidrører fra selskabets frigørelse for gældsforpligtelser, der udgør skattefrit udbytte efter § 13, stk. 1, nr. 2, eller skattefrit tilskud efter § 31 D.
- 3) I det omfang debitorselskabet efter reglerne i kursgevinstlovens §§ 8 og 24 A ikke skal medregne gevinsten på gælden ved indkomstopgørelsen.

Stk. 3. En hel eller delvis konvertering af gælden til aktier eller konvertible obligationer sidestilles med en gældsnedsettelse. I disse tilfælde nedsættes underskuddet med det beløb, hvormed den konverterede fordrings pålydende overstiger den konverterede fordrings kursværdi på tidspunktet for konverteringen.

§ 12 B. § 12 A finder tilsvarende anvendelse på aftaler om en samlet ordning mellem et debitorselskab og dets kreditorer om bortfald eller nedsættelse af selskabets gæld (frivillig akkord).

§ 12 C. § 12 A finder tilsvarende anvendelse, i det omfang nedbringelse eller indfrielse af en fordring sker i forbindelse med et tilskud efter § 31 D eller et kapitalindskud til debitorselskabet eller til et selskab m.v., hvori debitorselskabet ejer mere end 10 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, når kapitalindskuddet direkte eller indirekte foretages:

- 1) Af kreditor for fordringen eller kreditors ægtefælle.
- 2) Af et selskab, hvori kreditor eller kreditors ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktie- eller anpartskapitalen eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne.
- 3) Af en person, som alene eller sammen med sin ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af ak-

tie- eller anpartskapitalen i kreditorselskabet eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne.

- 4) Af et selskab, der er koncernforbundet med kreditorselskabet, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.
- 5) Af en kautionist for fordringen samt af personer og selskaber m.v., der har den i nr. 1-4 nævnte tilknytning til kautionisten.
- 6) Af en tidligere kreditor eller kautionist for fordringen samt af personer og selskaber, der har den i nr. 1-4 nævnte tilknytning til den tidligere kreditor eller kautionist. Det er dog en betingelse, at fordringens eller kautionsforpligtelses overdragelse må anses for at være sket i forbindelse med kapitalindskuddet.

Stk. 2. Stk. 1 finder kun anvendelse, hvis nedbringelsen eller indfrielsen svarer til en samlet ordning mellem debitorselskabet og dets kreditorer. Hvis kapitalindskuddet sker i forbindelse med erhvervelse af aktier eller konvertible obligationer i debitorselskabet, finder § 12 A, stk. 3, tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Ved opgørelse af nedsættelsesbeløbet bortses fra det foretagne tilskud eller kapitalindskud.

Stk. 4. Nedsættelsesbeløbet efter stk. 3 reduceres:

- 1) Med den del af nedsættelsesbeløbet, som er skattepligtigt for debitorselskabet.
- 2) I det omfang debitorselskabet efter reglerne i kursgevinstlovens § 8 på tidspunktet for nedbringelsen eller indfrielsen af fordringen eller den regresfordring, kautionisten ville have opnået ved en eventuel kautionsbetaling, ikke skulle medregne en eventuel gevinst på fordringen eller regresfordringen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 5. Det beløb, som nedsættelsesbeløbet skal reduceres med efter stk. 4, nr. 2, opgøres som forskellen mellem på den ene side kreditors anskaffelsessum for den pågældende fordring eller den anskaffelsessum for regresfordringen, kautionisten ville have efter en eventuel kautionsbetaling vedrørende den pågældende fordring, og på den anden side fordringens kursværdi på indfrielsestidspunktet, idet der bortses fra det foretagne kapitalindskud.

§ 12 D. Hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller andelene i en forening omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller § 2 stk. 1, litra a, eller et tilsvarende selskab m.v. omfattet af § 2 A, stk. 1, ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer eller deltagere end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvori den skattepligtige indkomst udviste underskud, kan underskuddet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, jf. stk. 3, med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Tilsvarende gælder, hvis andre aktionærer eller deltagere ved indkomstårets udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi.

Stk. 2. Ved ændring af ejerkredsen som nævnt i stk. 1, 1. pkt., eller ændring af stemmевærdien som nævnt i stk. 1, 2. pkt., kan underskuddet endvidere ikke nedbringe den skattepligtige indkomst, hvis selskabet eller foreningen på tids-

punktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmевærdien i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet eller ved erhvervmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvori selskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, hvis selskabet eller foreningen fra stiftelsen og indtil tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmевærdien ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed.

Stk. 3. Nettokapitalindtægterne opgøres som summen af

- 1) renteindtægter og renteudgifter samt fradrag efter ligningslovens § 6,
- 2) skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter kursgevinstloven,
- 3) udbytte efter ligningslovens § 16 A,
- 4) skattepligtige gevinster eller fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier efter aktieavancebeskatningsloven og ligningslovens § 16 B og
- 5) de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner m.v.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder ikke anvendelse

- 1) på selskaber, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, eller
- 2) hvis den i stk. 1 nævnte ændring i selskabets ejerkreds skyldes overdragelse af kapitalandele m.v. til personer, som er nævnt i boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra a-f, en ægtefælle, forældres afkom eller stedforældre.

Stk. 5. Hvis et selskab eller en forening omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller § 2 stk. 1, litra a, eller et tilsvarende selskab m.v. omfattet af § 2 A, stk. 1, ejer 25 pct. eller derover (moderselskabet eller moderforeningen) af aktiekapitalen i et andet selskab (datterselskabet) eller af andele i en anden forening (datterforening), anses ikke moderselskabet eller moderforeningen, men aktionærerne i moderselskabet eller deltagerne i moderforeningen ved anvendelsen af stk. 1 og 2 for at eje aktierne i datterselskabet eller andelene i datterforeningen efter deres forholdsmæssige andel af moderselskabets aktiekapital eller af moderforeningens andel.

Stk. 6. Stk. 5 gælder ikke for moderselskaber, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked. Et moderselskab, hvis aktier er blevet optaget til handel på et reguleret marked mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, kan dog med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i stk. 5, hvis aktierne i moderselskabet er noteret på navn. Hvis aktierne i et moderselskab i samme periode som nævnt i 2. pkt. ophører med at være optaget til handel på et reguleret marked, anses dette ikke for et ejerskifte ved anvendelse af stk. 1 og 2. Ved en aktieombytning, hvor et selskabs ejerkreds efter 1. pkt. skifter fra aktionærerne i et selskab, hvis aktier ikke er optaget til handel på et reguleret marked, til et selskab, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, kan sidstnævnte selskab med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i stk. 5, hvis aktierne er noteret på navn. Stk. 5 finder tilsvarende anvendelse for moderselskaber, hvis aktier ikke er optaget til handel på et reguleret marked, og moderforeninger, der har hjemsted i en stat, med hvilken

Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, Grønland eller Færøerne eller i et land inden for Den Europæiske Union. Det gælder dog kun, hvis ejerandele i datterselskabet mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, er overdraget til enten moderselskabet efter 5. pkt. eller et andet datterselskab, hvori moderselskabet i den nævnte periode ejer mindst 25 pct. af ejerandele. 5. og 6. pkt. finder tilsvarende anvendelse for foreninger. Hvis et moderselskab eller en moderforening mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, har nedbragt sin ejerandel til mindre end 25 pct. eller forhøjet sin ejerandel til 25 pct. eller derover, anvendes reglerne i stk. 5 ved afgørelsen af, om der er sket ejerskifte efter stk. 1 og 2.

Stk. 7. Begrænsningen i stk. 1, 1. pkt., hvorefter underskuddet ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, gælder ikke for underskud hidrørende fra indkomstår, hvori selskabet i hele indkomståret drev virksomhed som pengeinstitut, forsikringsselskab, investeringsforening eller realkreditinstitut eller i øvrigt udøvede næring ved køb og salg af fordringer eller drev næringsvirksomhed ved finansiering.«

10. I § 13, stk. 1, nr. 2, 3. og 4. pkt., § 31 D, stk. 1, og § 32, stk. 2, ændres »90/435/EØF« til: »2011/96/EU«.

11. I § 31, stk. 1, indsættes efter 2. pkt.:

»Selskaber og foreninger m.v., der ikke er omfattet af § 12, stk. 2, anses dog ikke for koncernforbundne med selskaber og foreninger m.v., der er omfattet af § 12, stk. 2.«

12. § 31, stk. 2, 3. –8. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

»Før sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Et selskabs underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst. Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom. Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først. Et selskabs underskud fra tidligere

indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab, har været sambeskattet med det andet selskab, og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.«

13. I § 31 indsættes efter stk. 2 som nye stykker:

»*Stk. 3.* § 12, stk. 2, gælder samlet for de sambeskattede selskaber. § 12, stk. 2, anvendes kun, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret er positiv. Den samlede begrænsning efter § 12, stk. 2, fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførselsberettigede underskud, jf. stk. 2, 3., 5. og 7. pkt., således at modregning af hvert underskud kun kan ske med den andel af underskuddet, der svarer til forholdet mellem den del af de samlede underskud, der efter § 12, stk. 2, kan fradrages i indkomståret, og de samlede underskud, der ville kunne fradrages i indkomståret, hvis § 12, stk. 2, ikke fandt anvendelse.

Stk. 4. Det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter fusionsskatteoven kan ikke modregne andre sambeskattede selskabers og faste driftssteders underskud fra indkomstår før omstruktureringen. 1. pkt. gælder ikke, hvis det indskydende selskab i omstruktureringen indgik i sambeskatning med det modtagende selskab i det eller de indkomstår, hvori underskuddet opstod og det indskydende selskab ikke direkte eller indirekte har deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikke sambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.«

Stk. 3-7 bliver herefter stk. 5-9.

14. § 31, stk. 4, 10. og 11. pkt., der bliver stk. 6, 10. og 11. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

»Administrations-selskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af et eller flere koncernselskaber, jf. § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, nævnte aktionærkreds, medregnes ved opgørelsen af kapitalandele efter 10. pkt. Er der forgæves forsøgt udlæg for skattebeløb hos de selskaber, der hæfter solidarisk efter 10. pkt., kan kravet gøres gældende mod andre selskaber i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber. Træder et selskab ud af sambeskatningen, hæfter det udtrædende selskab fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.«

15. I § 31, stk. 7, der bliver § 31, stk. 9, ændres »ligningslovens § 15« til: »§ 12«.

16. § 31 A, stk. 4, 3. og 4. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

»Udpegningen sker efter samme kriterier som i § 31, stk. 6. Det ultimative moderselskab hæfter solidarisk med selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. og 11. pkt., for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret samt administrationselskabets eventuelle genbeskatningsforpligtelse. § 31, stk. 6, 12. og 13. pkt. finder tilsvarende anvendelse.«

§ 3

I lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 796 af 20. juni 2011, som ændret bl.a. ved § 1 i lov nr. 624 af 14. juni 2011, og senest ved § 9 i lov nr. 118 af 7. februar 2012, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EU-Tidende 2009 nr. L 310, side 34).«

2. I § 4 A, stk. 2 og stk. 3, nr. 3, ændres »90/435/EØF« til: »2011/96/EU«.

3. I § 36, stk. 1, ændres »90/434/EØF« til: »2009/133/EF«.

§ 4

I lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v. (fusionsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1260 af 3. november 2010, som ændret ved § 17 i lov nr. 516 af 12. juni 2009 og § 4 i lov nr. 254 af 30. marts 2011, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EU-Tidende 2009 nr. L 310, side 34).«

2. I § 5, stk. 3, og § 8, stk. 1, ændres »selskabsskattelovens § 31, stk. 3« til: »selskabsskattelovens § 31, stk. 5«.

3. I § 8, stk. 6, 1. pkt., § 14 a, stk. 2, § 14 d, stk. 4, § 14 f, stk. 2, § 14 g, stk. 2, § 14 h, stk. 2, § 14 i, stk. 2, § 14 j, stk. 2, § 14 k, stk. 2 og § 14 l, stk. 2, ændres »ligningslovens § 15« til: »selskabsskattelovens § 12«.

4. I § 8, stk. 6, indsættes efter 2. pkt.:

»2. pkt. gælder ikke, hvis det modtagende selskab eller faste driftssted ved en skattefri omstrukturering direkte eller indirekte har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod.«

5. I § 8, stk. 7, ændres »ligningslovens § 15, stk. 12« til: »selskabsskattelovens § 12 D, stk. 7«.

6. I § 14, stk. 1, indsættes som nr. 12:

»12) Når en af de i nr. 4 nævnte gensidige forsikringsforeninger fusionerer med et datterselskab, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og den modtagende gensidige forsikringsforening besidder samtlige aktier eller anparter i det indskydende selskab.«

7. I § 14 d, stk. 7, ændres »ligningslovens § 15, stk. 7 og 8« til: »selskabsskattelovens § 12 D, stk. 1-3«.

8. I § 15, stk. 2 og 3, § 15 a, stk. 1, og 15 c, stk. 1, ændres »90/434/EØF« til: »2009/133/EF«.

9. I § 15, stk. 4, ændres »90/434/EØF« til: »2009/133/EF«, og »90/435/EØF« ændres til: »2011/96/EU«.

§ 5

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010, som ændret bl.a. ved § 5 i lov 254 af 30. marts 2011 og senest ved § 11 i lov nr. 118 af 7. februar 2012, foretages følgende ændringer:

1. § 2, stk. 1, nr. 4, 7. pkt., affattes således:

»For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i driftsstedets anlægskapital.«

2. I § 2 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»Stk. 3. Indkomst i et fast driftssted her i landet opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.«

Stk. 3-9 bliver herefter stk. 4-10.

3. I § 2, stk. 3, der bliver stk. 4, ændres »nr. 1, 2, 4, 5, 7 og 9-29« til: »nr. 1, 2, 5, 7 og 9-29«.

4. Efter § 24 B indsættes:

»§ 25. Indkomst i et fast driftssted i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af personen eller dødsboet gennem det faste driftssted. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor driftsstedet er beliggende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.«

5. I § 69 indsættes som *stk. 3*:

»Stk. 3. Selskaber m.v., der på indeholdelsestidspunktet er sambeskattede, jf. selskabsskattelovens § 31, med det selskab m.v., der over for det offentlige er forpligtiget til betaling efter reglerne i stk. 1 eller 2, hæfter for udbytteskat, royaltyskat og renteskat, samt tillæg og renter. Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10.-13. pkt., finder tilsvarende anvendelse.«

6. I § 74, *stk. 1, nr. 1*, indsættes efter »royaltyskat,«: »renteskat«.

§ 6

I konkursskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1242 af 27. oktober 2010, foretages følgende ændringer:

1. I § 4, *stk. 2*, ændres »ligningslovens § 15« til: »selskabsskattelovens § 12«.

2. § 4, *stk. 3*, affattes således:

»Stk. 3. Selskaber, der er sambeskattede, jf. selskabsskattelovens § 31, i indkomståret forud for det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, hæfter for skatter af et af selskabernes konkursindkomst. Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10.-13. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Hvis selskaber er undergivet international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, i indkomståret forud for det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, hæfter det ultimative moderselskab solidarisk med selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. pkt., når skatterne inden dekretet ville have været omfattet af hæftelsen i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4.«

§ 7

I lov om beskatning af indkomst i forbindelse med kulbrinteindvinding i Danmark (kulbrinteskatteloven), jf.

lovbekendtgørelse nr. 971 af 20. september 2011, foretages følgende ændring:

1. § 25, *stk. 4*, ophæves.

§ 8

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 819 af 27. juni 2011, som ændret senest ved § 11 i lov nr. 326 af 11. april 2012, foretages følgende ændringer:

1. I § 3 B indsættes efter *stk. 7* som nyt stykke:

»Stk. 8. Told- og skatteforvaltningen kan pålægge virksomheder omfattet af *stk. 1* eller *6* at indsende en erklæring som nævnt i revisorlovens § 1, *stk. 2*, om dokumentationen som nævnt ovenfor i *stk. 5, 2. pkt.* Det er en betingelse for erklæringspålægget, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvilke Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller at virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i *4* på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives, målt som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat. Dog anvendes for forsikringsvirksomheder forsikringsteknisk resultat som driftsresultatmål. For øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som driftsresultatmål. Det er endvidere en betingelse, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for told- og skatteforvaltningen at indhente erklæringen. Fristen for indsendelse af erklæringen er mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering. Pålægget kan tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen efter *stk. 5, 2. pkt.* Told- og skatteforvaltningens afgørelse om indhentelse af en revisorerklæring kan ikke påklages til anden administrativ myndighed. Dog kan afgørelsen påklages til Landsskatteretten, hvis told- og skatteforvaltningen henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, eller hvis forvaltningen gennemfører en nedsættelse af den selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation. Klagefristen er i de tilfælde 3 måneder regnet fra forvaltningens underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen. Endvidere kan afgørelsen prøves i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation. Ved klage efter denne bestemmelses 9. og 11. pkt. finder skatteforvaltningslovens §§ 42-46 tilsvarende anvendelse. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om erklæringens indhold og afgivelse samt fristen for indsendelse af erklæringen.«

Stk. 8 bliver herefter *stk. 9*.

2. I § 3 B, *stk. 8*, der bliver *stk. 9*, indsættes efter »6«: »eller indsendt erklæring efter *stk. 8*«.

3. I § 14 indsættes som *stk. 5* og *6*:

»Stk. 5. Ved udmåling af bødestraf i henhold til stk. 2 og 3, vedrørende indberetninger til indkomstregisteret, skal der tages hensyn til antal ansatte i den indberettende virksomhed.

Stk. 6. Ved udmåling af bødestraf i henhold til stk. 1 og 4, skal der tages hensyn virksomhedens omsætning eller antal af ansatte. Det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.«

4. § 17, stk. 3, affattes således:

»Stk. 3. Med bøde straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation, som der er pligt til at udarbejde efter § 3 B, stk. 5 og 6, eller indhente revisorerklæring efter § 3 B, stk. 8.«

5. I § 17 indsættes som stk. 4:

»Stk. 4. Ved udmåling af bødestraf i henhold til stk. 1-3, skal der tages hensyn til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.«

§ 9

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011, foretages følgende ændringer:

1. I § 17 indsættes som stk. 2-4:

»Stk. 2. Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan told- og skatteforvaltningen offentliggøre følgende oplysninger om skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, § 2, stk. 1, litra a og b, og fondsbeskatningslovens § 1, medmindre de pågældende er fritaget for selvangivelsespligt efter skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5, eller fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2 eller 3:

- 1) Den skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår.
- 2) Årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår.
- 3) Den beregnede skat for indkomståret.
- 4) Hvilken skattepligtsbestemmelse i selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven selskabet m.v. er omfattet af, og om selskabet m.v. beskattes efter tonnageskatte-loven.

Stk. 3. For selskaber m.v. omfattet af kulbrinteskatteloven omfatter stk. 2, nr. 1-3, tillige oplysninger vedrørende selskabets kulbrinteindkomst m.v.

Stk. 4. Indgår selskabet m.v. i en sambeskatning, kan oplysningerne efter stk. 2, nr. 1-3, offentliggøres samlet for de sambeskattede selskaber m.v. med angivelse af, hvilke selskaber m.v. der indgår i sambeskatningen.«

2. I § 19, stk. 5, indsættes som nr. 7:

»7) Afgørelser om revisorerklæringspålæg efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 8.«

3. I § 42 b indsættes som nr. 4:

»4) Klager over revisorerklæringspålæg efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 8.«

4. I § 54, stk. 1, nr. 4, indsættes efter »transaktioner«: »eller revisorerklæringer«.

§ 10

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2012, jf. dog stk. 9.

Stk. 2. § 1, nr. 1, 2 og 5, § 2, nr. 7, 9, 11, 12 og 15, selskabsskattelovens § 31, stk. 3, som affattet ved denne lovs § 2, nr. 13, § 4, nr. 2, 3, 5 og 7, og § 6, nr. 1, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 3. § 2, nr. 2, 4-6 og 8, og § 5, nr. 1-4, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere. Den skattepligtige kan dog vælge, at reglerne i § 2, nr. 2, 4-6 og 8, og § 5, nr. 1-4, også skal have virkning for tidligere indkomstår, dog tidligst for indkomståret 2012.

Stk. 4. Selskabsskattelovens § 31, stk. 4, som affattet ved denne lovs § 2, nr. 13, og § 4, nr. 4, har virkning for omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 5. § 2, nr. 14 og 16, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere. Indgiver et selskab ansøgning om omlægning af indkomstår den 1. juli 2012 eller senere, således at indkomståret 2012 begynder før den 1. juli 2012, anses indkomståret for påbegyndt den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 6. § 4, nr. 6, har virkning for fusioner med fusionsdato den 1. januar 2012 eller senere.

Stk. 7. § 5, nr. 5, har virkning for skattebetalinger, der forfalder til betaling den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 8. § 6, nr. 2, har virkning for konkursindkomst, hvor konkursdekretet afsiges den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 9. § 8, nr. 1, 2 og 4, samt § 9, nr. 2-4, træder i kraft den 1. januar 2013.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
2. Lovforslagets formål og baggrund
3. Lovforslagets enkelte elementer
 - 3.1. Underskudsfrøførsel
 - 3.1.1. Gældende ret
 - 3.1.2. Forslagets indhold
 - 3.2. Revisorerklæring
 - 3.2.1. Gældende ret
 - 3.2.1.1. Skatteområdet
 - 3.2.1.2. Revisorlovgivningen
 - 3.2.2. Forslagets indhold
 - 3.2.2.1. Hvilke virksomheder kan pålægges at indhente en revisorerklæring?
 - 3.2.2.2. Betingelsen om transaktioner med lavskattelende eller gennemsnitligt underskud i 4 år
 - 3.2.2.3. Betingelsen om et hensigtsmæssigt og relevant kontrolskridt
 - 3.2.2.4. Betingelsen om en 7-dages »karenstid«
 - 3.2.2.5. Fristen
 - 3.2.2.6. Revisors uafhængighed
 - 3.2.2.7. Graden af sikkerhed i revisors erklæring
 - 3.2.2.8. Særligt om referencerammen
 - 3.2.2.9. Revisorerklæringspålæggets forvaltningsretlige karakter
 - 3.2.2.9.1. Sagsfremstilling
 - 3.2.2.9.2. Klage over revisorerklæringspålægget
 - 3.2.2.9.3. Sagsfremstilling ved Landsskatteretten
 - 3.2.2.9.4. Omkostningsgodtgørelse
 - 3.2.2.10. Straffebestemmelserne og selvinkrimineringsforbuddet i relation til revisorerklæringer
 - 3.3. Bøder
 - 3.3.1. Gældende ret
 - 3.3.2. Forslagets indhold
 - 3.4. Hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold
 - 3.4.1. Gældende ret
 - 3.4.1.1. Sambeskatning
 - 3.4.1.2. Hæftelse for indkomstskatter m.v.
 - 3.4.1.3. Hæftelse for kildeskatter
 - 3.4.2. Forslagets indhold
 - 3.5. Åbenhed om selskabers skattebetaling
 - 3.5.1. Gældende ret
 - 3.5.2. Forslaget indhold
 - 3.6. Indkomst i et fast driftsted
 - 3.6.1. Gældende ret
 - 3.6.1.1. OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomst
 - 3.6.1.2. OECD-modellens artikel 7 - fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
 - 3.6.1.3. Forskelle mellem OECD-modellens hidtidige artikel 7 og nye artikel 7
 - 3.6.2. Forslagets indhold
 - 3.7. Fusion mellem gensidige forsikringsforeninger og helejede datterselskaber
 - 3.7.1. Gældende ret
 - 3.7.2. Forslagets indhold
4. Økonomiske konsekvenser for det offentlige
 - 4.1. Underskudsfrøførsel
 - 4.2. Revisorerklæring, bøder og solidarisk hæftelse
 - 4.3. Åbenhed om selskabers skattebetaling
 - 4.4. Indkomst i et fast driftssted
 - 4.5. Fusion mellem gensidige forsikringsforeninger og helejede datterselskaber

5. *Administrative konsekvenser for det offentlige*
6. *Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet*
7. *Administrative konsekvenser for erhvervslivet*
8. *Administrative konsekvenser for borgerne*
9. *Miljømæssige konsekvenser*
10. *Forholdet til EU-retten*
11. *Hørte myndigheder og organisationer m.v.*
12. *Sammenfattende skema*

1. Indledning

Lovforslaget indeholder en udmøntning af en del af aftalen om finansloven for 2012 mellem regeringen (Socialdemokraterne, Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti) og Enhedslisten vedrørende selskabsbeskatning.

Der indgår følgende elementer:

- Begrænsning af modregning af underskud. Der indføres en begrænsning af selskabers mulighed for underskudsmodregning, således at op til 7,5 mio. kr. altid kan modregnes i positiv skattepligtig indkomst, og det resterende underskud højst kan nedbringe den resterende indkomst med 60 pct.
- Krav om særlige revisorerklæringer i forhold til underskudsselskaber. Der er selskaber, som påkalder sig særlig opmærksomhed på baggrund af en risikovurdering. F.eks. visse selskaber, som de seneste 4 år har haft underskud eller selskaber, der har transaktioner med lavskattelandede. Over for disse selskaber indføres mulighed for at SKAT kan kræve en særlig revisorerklæring.
- Bøder for mangelfuld transfer pricing dokumentation. De generelle bødereglere ændres, således at det fremgår, at bødeberegningen kan tage udgangspunkt i forskellige objektive kriterier og den mulige skattefordel. Der indføres en fast bødestørrelse på 250.000 kr. (grundbeløb) med tillæg på 10 pct. af den forhøjede indkomst for manglende eller mangelfuld transfer pricing dokumentation.
- Hæftelse for selskabsskatter/kildeskatter i sambeskatningsforhold. Undertiden taber staten indtægter, fordi sambeskattede selskaber går konkurs – også selvom der i koncernforbundne selskaber er tilstrækkelige værdier til, at skatten kan betales. Der indføres derfor solidarisk hæftelse for selskabsskatter i sambeskattede selskaber, og der indføres også solidarisk hæftelse for kildeskatter på renter, royalties og udbytter.
- Mere åbenhed om selskabers skattebetalinger. Åbenheden vil omfatte selskaber m.v., der er skattepligtige til Danmark og som er undergivet en selvangivelsespligt. Oplysninger, der kan offentliggøres, er den skattepligtige indkomst, anvendte gamle underskud og den beregnede skat for indkomståret.

Ud over de elementer, der vedrører udmøntning af finanslovsaftalens del om selskabsbeskatning, indgår der i lovforslaget tillige en justering af reglerne om opgørelse af indkomsten i et såkaldt fast driftssted (en filial m.v.) samt en ændring af reglerne om skattefri fusion, herunder indførelse af adgang til skattefri fusion mellem en gensidig forsikrings-

forening og et helejet datterselskab med den gensidige forsikringsforening som det fortsættende selskab.

Skattekontrolloven indeholder en lang række indberetningspligter, og disse indberetninger danner grundlaget for en korrekt skatteansættelse. Den foreslåede ændring i de generelle bødereglere tilgodeser ikke alene udmåling af bøde i forbindelse med manglende eller mangelfuld transfer pricing dokumentation, men giver også retningslinjer for bødeudmålingen ved overtrædelse af andre oplysningspligter. Desuden giver forslaget en udtrykkelig hjemmel til at forhøje den normale bødestraf, når der er tale om skærpende omstændigheder ved overtrædelsen.

2. Lovforslagets formål og baggrund

Lovforslaget har primært til formål at sikre et robust skattegrundlag i forhold til selskaber og skal ses i sammenhæng med aftalepartiernes ønske om, at erhvervslivet – og herunder navnlig multinationale selskaber – skal bidrage mere til finansieringen af velfærdssamfundet.

Lovforslaget indeholder på den baggrund målrettede stramminger inden for selskabsbeskatningen i form af en begrænsning af adgangen til modregning af underskud.

Forslaget om solidarisk hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold har til formål at imødegå risikoen for manglende betaling af skyldige skatter. Reglerne om skattefrihed for datterselskabs- og koncernselskabsudbytter og adgangen til at yde skattefri tilskud mellem sambeskattede selskaber, der blev indført i 2007, betyder, at det under de gældende regler er muligt skattefrit at flytte koncernens midler væk fra det hæftende administrationselskab, hvilket indebærer en risiko for en udhuling af midler i det hæftende selskab. Endvidere hæfter selskaber, der er sambeskattede med det udbetalende selskab, ikke for kildeskatterne, selvom de f.eks. kan have udnyttet underskud, der er opstået i det udbetalende selskab som følge af fradrag for rente- eller royaltybetalingerne.

I tilknytning til de nævnte stramminger m.v. indeholder lovforslaget tiltag, der har til formål at motivere selskaberne til at bidrage til finansieringen af velfærdssamfundet gennem en korrekt skattebetaling.

Indførelse af muligheden for at kunne kræve en revisorerklæring skal ses som et ekstra kontrolelement, som samtidig giver mulighed for at opnå en større grad af sikkerhed for, at forholdene er i orden i forhold til overholdelse af armslængdeprincippet.

Forslaget om ændring af principperne for bødeudmåling betyder, at bødeberegningen tager udgangspunkt i forskelli-

ge objektive kriterier og den mulige skattefordel, samt at bøden kan forhøjes, når overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen. De detaljerede anvisninger på bødeberegning i forslaget fremmer muligheden for at afgøre sagerne med et administrativt bødeforlæg. Et administrativt bødeforlæg kan ses som en mere enkel og mindre belastende afgørelsesform end en domsafsigelse og betyder samtidig, at sagen kan afgøres hurtigere.

Der er allerede i dag åbenhed om selskabers regnskabsforhold. Forslaget om adgang til at offentliggøre oplysninger om selskabers m.v. skatteforhold skal sikre en tilsvarende åbenhed og gennemsigtighed, for så vidt angår selskabernes skattebetaling og skal gælde generelt for selskaber m.v., der er skattepligtige til Danmark.

Endvidere har lovforslaget til formål at præcisere virkningen i forhold til intern dansk skatteret af den nye udgave af artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i OECD-modellen til dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det angår den indkomst, der kan henføres til et fast driftssted. Det gælder, dels hvor et udenlandsk foretagende udøver virksomhed her i landet gennem et dansk fast driftssted, dels hvor et dansk foretagende udøver virksomhed i et andet land gennem et fast driftssted i dette land. Samtidig gælder det, dels hvor foretagendet er en person m.v., dels hvor foretagendet er et selskab m.v.

Der er i de eksisterende skatteregler givet adgang til at foretage skattefri omstrukturering af virksomheder. Det er nøje fastlagt, i hvilke situationer der gives mulighed for skattefri fusion, bl.a. baseret på de former for skattefri omstrukturering der tidligere har forekommet. Den finansielle krise giver dog behov for nye former for omstrukturering og konsolidering bl.a. inden for den finansielle sektor, ligesom der af andre årsager kan være behov for at give mulighed for fleksibilitet i regelsættet. Det bør efter regeringens opfattelse ikke være skattereglerne, der hindrer i øvrigt hensigtsmæssige omstruktureringer og konsolideringer. På den baggrund foreslås det at udvide mulighederne for at foretage skattefri omstrukturering til også at omfatte fusion af gensidige forsikringsforeninger og helejede datterselskaber. Der er her ved tillige henset til, at adgang til skattefri fusion bør forbeholdes de tilfælde, hvor en skattefri omstrukturering er hensigtsmæssig, og hvor det kan sikres, at der sker succession, således at skattekravet stadig kan gøres gældende.

3. Lovforslagets enkelte elementer

3.1. Underskudsfræmførsel

3.1.1. Gældende ret

Efter ligningslovens § 15, stk. 1, kan selskaber fremføre skattemæssige underskud til fradrag i positiv skattepligtig indkomst i de følgende indkomstår. Underskud kan kun fremføres til fradrag i et senere indkomstår, i det omfang det ikke kan rummes i tidligere års indkomst. Heri ligger et princip om, at de ældste underskud skal anvendes først.

Adgangen til at fremføre underskud til modregning i indkomsten i senere år er ikke underlagt tidsmæssige begræns-

ninger. Tidligere var adgangen til at fremføre underskud til modregning i senere indkomstår begrænset til en periode på 5 år. Denne tidsbegrænsning blev ophævet i 2002 med virkning for underskud opstået i indkomståret 2002 eller senere.

For selskaber, der indgår i en sambeskatning, opgøres der en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert selskab omfattet af sambeskatningen. Den skattepligtige indkomst i selskaberne opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber.

Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er foretaget modregning af fremførselsberettigede underskud, der vedrører tidligere indkomstår.

Fremførsel af underskud i en sambeskatning sker i denne rækkefølge:

1. Særunderskud. Underskud i et selskab fra perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab.
2. Egne underskud fra tidligere år i den aktuelle sambeskatning.
3. Fordeling af årets underskud i sambeskatning. Ved negativ sambeskatningsindkomst fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår.
4. Andre selskabers underskud fra tidligere år i sambeskatning.

Fremførselsberettigede underskud efter ligningslovens § 15 indgår ved opgørelsen af den skattemæssige værdi af aktiverne ved rentefradragsbegrænsning efter selskabsskattelovens § 11 B. Der medregnes de underskud, der ville være fremførselsberettigede ultimo indkomståret uden indkomstårets fradragsbeskæring efter selskabsskattelovens § 11 B og § 11 C. Fremførselsberettigede underskud forøger dermed den skattemæssige værdi af aktiverne efter selskabsskattelovens § 11 B. Aktiverne danner grundlag for beregningen af rentefradragsbegrænsningen, og en forøgelse af aktiverne vil alt andet lige medføre, at rentefradragsbegrænsningen mindskes.

Indgår selskaberne i sambeskatning, sker opgørelsen af den skattemæssige værdi af aktiverne efter selskabsskattelovens § 11 B på sambeskatningsniveau.

Adgangen til at fremføre underskud efter en omstrukturering afhænger af, om der er tale om en skattepligtig eller en skattefri omstrukturering (fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver).

Ved en skattepligtig fusion kan fremførte underskud i det indskydende selskab ikke overføres til fradrag i det modtagende selskabs indkomst efter fusionen. Det modtagende selskab mister ikke adgangen til at fremføre sine fremførselsberettigede underskud. En skattepligtig fusion indebærer, at de aktiver og passiver, der overdrages til det modtagende selskab, afståelsesbeskattes som ved et almindeligt salg. Det indskydende selskabs ophør ligestilles skatteretligt med en likvidation. Det sker uanset, at fusionen selskabsretligt sker uden likvidation. Det indskydende selskab likvida-

tionsbeskattes derfor efter selskabsskatteloven § 5. En skattepligtig fusion er derfor blot udtryk for, at det indskydende selskabs aktiver og passiver overdrages til et andet selskab, altså køb og salg, hvorefter selskabet opløses. Det indskydende selskabs underskud overføres derfor ikke til det modtagende selskab. Når det skattepligtige bortfusionerede selskab ophører, kan fremførselsberettigede underskud opstået i en eventuel sambeskatningskreds ikke længere anvendes til modregning i sambeskatningsindkomsten. Selskabet ophører som retssubjekt, og selskabet udgår følgelig af sambeskatningen. Det ophørte selskabs underskud i ophørsåret indgår i sambeskatningsindkomsten i ophørsåret, ligesom eventuelt fremførselsberettigede underskud kan anvendes i dette år. Udnyttet underskud i det ophørte selskab bortfalder herefter.

Ved en skattefri fusion er det derimod både underskud i det indskydende selskab og underskud i det modtagende selskab, der mistes. Underskud fra tidligere år kan ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter fusionen uanset bestemmelsen i ligningslovens § 15. Det fremgår af fusionsskattelovens § 8, stk. 6.

Ved skattefri fusion mellem sambeskattede selskaber kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, dog fradrages. Det modtagende selskab kan efter en fusion udnytte underskud fra både det indskydende og det modtagende selskab på samme måde, som underskuddet kunne have været udnyttet ved en uændret sambeskatning af de fusionerede selskaber.

Tilsvarende gælder for skattefri spaltning og skattefri tilførsel af aktiver.

Nyere praksis giver dog mulighed for, at der i visse situationer kan ske fremførsel af underskud, selvom der foretages en skattefri omstrukturering.

SKAT har i mange år praktiseret et »enhedsprincip« ved anvendelsen af fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt. »Enhedsprincippet« medførte, at hverken det modtagende selskabs eget underskud fra før fusionen, eller dets sambeskattede datterselskabers underskud fra før fusionen, kunne fradrages i det modtagende selskabs indkomst efter fusionen. Se Den juridiske vejledning 2012-1 C. D. 5.2.7.3.

To afgørelser fra Landsskatteretten, SKM2006. 75. LSR og SKM2011. 588. LSR, går imod den hidtidige opfattelse af, at der eksisterer et »enhedsprincip«.

I SKM2006. 75. LSR fandt Landsskatteretten, at et selskab, der var sambeskattet med sit moderselskab, og som var det modtagende selskab i en skattefri fusion med et søsterselskab, skattemæssigt kunne udnytte underskud i moderselskabet fra tidligere år.

I SKM2011. 588. LSR fandt Landsskatteretten, at begrænsningen af den skattemæssige fremførsel af underskud fra tidligere år til modregning i skattepligtig indkomst fra det modtagende selskab efter en skattefri tilførsel af aktiver kun gælder underskud fra tidligere år i det modtagende selskab selv, men ikke fremførselsberettigede underskud fra et sambeskattet selskab. Landsskatteretten udtalte, at fusionsskatteloven § 8, stk. 6, »hverken efter sin ordlyd eller forar-

bejder omfatter det modtagende selskabs datterselskaber, og bestemmelsen kan ikke udstrækkes til at omfatte underskud i det modtagende selskabs datterselskab, såfremt dette er opstået under sambeskatning med det modtagende selskab, jf. selskabsskattelovens § 31, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 8. pkt.«

De 2 afgørelser, SKM2006. 75. LSR og SKM2011. 588. LSR, har den konsekvens, at fusionsskatteloven § 8, stk. 6, 1. pkt., reelt ikke har nogen virkning, når et selskab fusioneres ind i en kreds af sambeskattede selskaber. Selskaberne vælger selv hvilket af de sambeskattede selskaber, der skal være det modtagende, og hvis der vælges et modtagende selskab, der ikke har underskud, sker der ikke nogen begrænsning efter fusionsskatteloven § 8, stk. 6, 1. pkt. Efter fusionen kan det modtagende selskab så udnytte underskud i andre sambeskattede selskaber, bare underskuddene er opstået under sambeskatningen med det modtagende selskab.

3.1.2. Forslagets indhold

En del multinationale og store danske selskaber har oparbejdet meget store underskud, hvilket medfører, at disse selskaber ikke vil kunne komme til at betale skat i Danmark inden for en overskuelig fremtid.

Der foreslås en model, der skal begrænse adgangen til at udnytte fremførselsberettigede underskud. Efter modellen kan op til 7,5 mio. kr. altid modregnes i positiv skattepligtig indkomst, og det resterende underskud kan højst nedbringe den resterende indkomst med 60 pct. Modellen sikrer en vis skattebetaling uden at fratage selskaberne fradrag for udgifter, som de reelt har afholdt. Grænsen på 7,5 mio. kr. foreslås reguleret efter personskattelovens § 20.

Det foreslås, at begrænsning af adgangen til modregning af underskud hos sambeskattede selskaber skal ske på sambeskatningsniveau. Selskaber, der deltager i en sambeskatning, har dermed kun én fælles bundgrænse i sambeskatningen. Formålet med at lade bundgrænsen gælde på sambeskatningsniveau er, at det ikke skal være muligt at opnå flere bundgrænser blot ved at tilrettelægge en koncernstruktur med mange selskaber. En sådan mulighed ville udhule effekten af underskudsbegrænsningen.

Underskud vil fortsat kunne fremføres i ubegrænset tid. Selskaberne risikerer altså ikke at få beskåret underskud. Modellen medfører dog, at selskaberne først kan udnytte en del af underskuddene på et senere tidspunkt, hvilket medfører en rentefordel for det offentlige.

Forslaget indebærer en likviditetsbelastning for selskaberne, idet selskaberne skal betale selskabsskat tidligere end med de nuværende regler. Forslaget medfører, at selskaberne kun skal betale selskabsskat i de år, hvor de rent faktisk har skattemæssigt overskud, samtidig med at de ikke belastes af skattebetalinger i de år, hvor de har skattemæssigt underskud.

Begrænsningen af retten til modregning af fremførselsberettigede underskud har afledt virkning på opgørelsen af den skattemæssige værdi af selskabets aktiver efter selskabsskattelovens § 11 B. Hvis der sker underskudsbegrænsning efter

den foreslåede selskabsskattelovens § 12, medfører dette, at de fremførselsberettigede underskud ultimo året stiger med et beløb svarende til den foretagne underskudsbegrænsning.

Da de fremførselsberettigede underskud efter selskabsskattelovens § 12 indgår ved opgørelsen af de skattemæssige aktiver efter selskabsskattelovens § 11 B, medfører dette en stigning i aktivmassen, hvilket får den yderligere afledte effekt, at rentebegrænsningen alt andet lige mindskes.

Der er ikke ved de foreslåede ændringer af reglerne om underskudsmodregning påtænkt en ændring af det nuværende samspil mellem reglerne om underskudsmodregning og rentebegrænsning efter selskabsskattelovens §§ 11 B og 11 C, ligesom de specielle underskudsregler i den foreslåede selskabsskattelovens §§ 12 A-D (tidligere ligningslovens § 15, stk. 2-12) finder anvendelse før den generelle underskudsbegrænsning efter den foreslåede selskabsskattelovens § 12, stk. 2.

I sammenhæng med forslaget om underskudsbegrænsning foreslås det at justere sambeskatningsreglerne, så det sikres, at reglerne i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, om bortfald af underskud ved en skattefri omstrukturering ikke kan omgås. Med den foreslåede justering vil det modtagende selskab eller det modtagende faste driftssted i en skattefri omstrukturering foretaget efter fusionsskattelovens regler ikke kunne modregne andre sambeskattede selskabers og faste driftsteders underskud fra tidligere indkomstår.

Adgangen til at modregne fremførselsberettigede underskud fra andre sambeskattede selskaber og faste driftsteder fra tidligere indkomstår skal dog ikke falde bort, hvis det indskydende selskab i omstruktureringen indgik i sambeskatning med det modtagende selskab i det eller de indkomstår, hvori underskuddet opstod, og det indskydende selskab ikke direkte eller indirekte har deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikke sambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.

Endelig foreslås det at forhindre, at et ikke-koncernforbundet selskab fusioneres ind i en koncern, hvorefter det modtagende og sambeskattede selskab fusioneres ind i et sambeskattet underskudsselskab. Der vil i denne situation være tale om en fusion mellem sambeskattede selskaber, og med den nuværende formulering af fusionsskattelovens § 8, stk. 6, vil det modtagende selskab ikke miste det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet. For at forhindre dette, foreslås det at indsætte en ny regel i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, således at der sker en begrænsning i det modtagende selskabs underskud.

3.2. Revisorerklæring

3.2.1. Gældende ret

3.2.1.1. Skatteområdet

Efter skattekontrolloven skal de selskaber m.v., som er omfattet af bestemmelsen i skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, bekræfte, at de har oplysningspligt på selvangivelsen om kontrollerede transaktioner. Dette gælder, uanset om de

skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner eller ej. Endvidere skal de i selvangivelsen angive, hvorvidt de samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret overstiger 5 mio. kr.

Der er udarbejdet en særlig blanket (blanket 05.021), som anvendes som bilag til selvangivelsen. Heri skal det bl.a. angives, om virksomheden udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer eller har fast driftssted i udlandet, om virksomheden er underlagt bestemmende indflydelse fra fysiske eller juridiske personer eller er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark. Desuden skal det angives, om virksomheden er omfattet af skattekontrollovens § 3 B, stk. 6, hvad den skattepligtiges hovedaktivitetsområde er, antallet af enheder, der har været kontrollerede transaktioner med, opdelt i danske og udenlandske enheder henholdsvis inden og uden for EU/EØS samt andelen heraf, som er sambeskattede. Endvidere skal arten af de kontrollerede transaktioner angives ved afkrydsning for hver enkelt transaktionsart inden for intervaller.

Virksomheder med koncerninterne transaktioner skal desuden udarbejde dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. Dokumentationen skal indsendes til SKAT på begæring. SKAT fastsætter efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, regler for indholdet af denne dokumentation. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet.

SKAT har i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner med Skatterådets godkendelse fastsat regler for indholdet af den skriftlige dokumentation (den såkaldte transfer pricing-bekendtgørelse). Det fremgår bl.a. heraf, at en dokumentation skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Endvidere fremgår det, at dokumentationen skal indeholde en sammenlignelighedsanalyse, som sammen med beskrivelserne af virksomhedens struktur samt de kontrollerede transaktioner kan danne grundlag for en vurdering af, om principperne for prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Analysen skal ifølge bekendtgørelsen indeholde en beskrivelse af prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner og indeholde en redegørelse for, hvorfor prisfastsættelsen vurderes at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, herunder en redegørelse for anvendte sammenlignelige uafhængige transaktioner og begrundelse for valg af metode. Efter bekendtgørelsen skal dokumentationen tillige indeholde en overordnet redegørelse for implementeringen af principperne for prisfastsættelsen og specificere, i hvilket omfang den skattepligtige eller forbundne parter har foretaget efterfølgende justeringer af priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner i Danmark eller i udlandet. Specifikationen skal endelig indeholde oplysninger om, i hvilket omfang disse efterfølgende reguleringer er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Fristen for indsendelsen af dokumentation er 60 dage efter SKATs anmodning.

SKAT kan i løbet af en skattekontrol anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende materiale. Der kan anmodes om oplysninger og materiale, som må anses som relevant for en armslængdevurdering, herunder oplysninger og materiale til uddybning og kontrol af de ovennævnte oplysninger.

SKAT kan yderligere anmode den skattepligtige om at udarbejde databaseundersøgelse for en eller flere kontrollerede transaktioner. En anmodning om udarbejdelse af databaseundersøgelse kan alene fremsættes under en skattekontrol. SKAT skal give den skattepligtige en frist på mellem 60 og 90 dage til at udarbejde databaseundersøgelsen.

Efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 6, gælder følgende for skattepligtige, der alene eller sammen med concernforbundne virksomheder har under 250 beskæftigede og enten har en samlet årlig balance på under 125 mio. kr. eller en samlet årlig omsætning på under 250 mio. kr.:

Virksomhederne skal alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for følgende kontrollerede transaktioner:

- Kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS,
- kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, og
- kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.

Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, udløber *fristerne for ordinær genoptagelse* først i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Efter § 13 i tonnageskatningsloven finder skattekontrollovens § 3 B tilsvarende anvendelse, idet skattepligtige efter tonnageskatteloven skal anvende armslængdeprincippet ved indkomstopgørelsen.

Efter skatteforvaltningslovens § 53, stk. 2, ydes der ikke *omkostningsgodtgørelse* til juridiske personer, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller fondsbeskatningslovens § 1. Herudover følger det af skatteforvaltningslovens § 54, at der kan ydes omkostningsgodtgørelse til udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrollerede transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B.

Efter skattekontrollovens § 14, stk. 4, *straffes* den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af § 3 B, stk. 6. Endvidere straffes efter skattekontrollovens § 17, stk. 3, den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter § 3 B, stk. 5 og 6.

3.2.1.2. Revisorlovgivningen

Revisorlovens § 1, stk. 2, angår statsautoriserede, registrerede og godkendte revisorerers afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber og afgivelse af andre erklæringer med *sikkerhed*, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Efter § 14, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008 om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen) kan andre erklæringer end revisionspåtegninger på reviderede regnskaber og erklæringer om gennemgang (review) af regnskaber gives enten med høj grad af sikkerhed eller med begrænset sikkerhed. Ved høj grad af sikkerhed udtrykker revisors konklusion, om erklæringsemnet giver et retvisende billede eller er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, som den er vurderet eller målt efter. Ved begrænset sikkerhed udtrykker revisors konklusion, om revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, der er vurderet eller målt efter.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1, skal en revisor, der udfører opgaver omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, være *uafhængig* af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Efter bestemmelsens stk. 2 er en revisor ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det samme gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører.

Endvidere må en revisor efter revisorlovens § 24, stk. 4, ikke udføre opgaver efter § 1, stk. 2, der vedrører en virksomhed omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3, hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Virksomheder omfattet af § 21, stk. 3, er virksomheder af interesse for offentligheden, som omfatter børsnoterede virksomheder, statslige aktieselskaber, kommuner, regioner og kommunale fællesskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet med visse undtagelser, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier: a) En medarbejderstab på 2.500 personer, b) en balancesum på 5 mia. kr. eller c) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Spørgsmålet om uafhængighed afgøres i første instans af revisor selv og beror på en konkret vurdering, hvori indgår spørgsmålet om virksomhedens størrelse og karakter samt de konkrete sikkerhedsforanstaltninger, som revisor har truffet for at mindske truslen mod uafhængigheden.

Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager over, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2, har tilside-

sat de pligter, som stillingen medfører, indbringes for Revisornævnet. Er en klage over en revisor eller revisionsvirksomhed indbragt af Erhvervsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, FSR – danske revisorer eller Revisortilsynet, skal Revisornævnet behandle klagen.

Finder Revisornævnet, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan nævnet efter revisorlovens § 44 tildele revisor en advarsel eller pålægge denne en bøde på ikke over 300.000 kr. Hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Revisornævnet fratage godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre. Det samme gælder, hvis revisors omdømme er blevet så alvorligt kompromitteret, at der er nærliggende fare for, at revisor ikke kan varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

3.2.2. Forslagets indhold

Forslaget går i korthed nærmere ud på, at SKAT kan pålægge en virksomhed omfattet af skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 eller 6, at indhente en revisorerklæring om transfer pricing dokumentationen.

Tanken er, at revisor herved erklærer sig, om der ved det udførte arbejde er forhold, der giver anledning til at konkludere, at virksomhedens transfer pricing dokumentation ikke giver et retvisende billede, ikke er udarbejdet i overensstemmelse med transfer pricing-bekendtgørelsen eller ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Virksomhedens setup i forhold til transfer pricing og dokumentationen for, at armslængdeprincippet overholdes, kan således kræves påtegnet af en revisor, hvis SKAT pålægger virksomheden at indhente en revisorerklæring herom. Revisors erklæring herom vil ikke være bindende for SKATs vurdering af armslængdespørgsmålet.

En betingelse for erklæringspålægget er, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvem Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, hvor hvilket erklæringspålægget gives, målt som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat. Dog anvendes for forsikringsvirksomheder forsikringsteknisk resultat som driftsresultatmål. For øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som driftsresultatmål.

Det er endvidere en betingelse, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for SKAT at indhente erklæringen.

Det foreslås, at revisorerklæringspålægget som udgangspunkt ikke kan påklages til anden administrativ myndighed. Dog foreslås det, at afgørelsen kan påklages til Landsskatte retten, hvis SKAT på baggrund af den indkaldte dokumentation henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst, eller hvis SKAT gennemfører en nedsættelse af den selvangivne indkomst. Endvidere kan afgørelsen prøves i forbindelse med en klage over en ændring – typisk forhøjelse - af virksomhedens selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation. Det foreslås, at der i forbindelse med påklage ikke ydes omkostningsgodtgørelse til virksomhedens udgifter til en revisorerklæring.

Det foreslåede kontrolværktøj, der pålægger den pågældende virksomhed en ikke ubetydelig administrativ udgift, forventes kun at blive anvendt i et relativt begrænset antal tilfælde årligt. Det bemærkes, at der Skatteministeriet bekendt ikke findes lovgivning i andre lande om en tilsvarende ordning med revisorerklæringer på TP-området.

3.2.2.1. Hvilke virksomheder kan pålægges at indhente en revisorerklæring?

De virksomheder, som det kan komme på tale at indhente en revisorerklæring fra, er de virksomheder, som er nævnt i skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 og 6, og som har indsendt TP-dokumentationen på SKATs anmodning. Nogle grundlæggende betingelser skal dog efter forslaget være opfyldt, før SKAT kan pålægge en virksomhed at indhente en revisorerklæring.

3.2.2.2. Betingelsen om transaktioner med lavskattelande eller gennemsnitligt underskud i 4 år

En første grundlæggende betingelse for erklæringspålægget er, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvem Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft et gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives, målt på EBIT-niveau, dvs. som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat.

Ved vurderingen af, om en revisorerklæring kan indhentes fra en virksomhed, som har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i ovennævnte kreds af lande, vil der normalt blive lagt vægt på transaktionernes betydning set i forhold til virksomhedens samlede økonomi.

Ved - i den alternative betingelse - at fastsætte et gennemsnitligt underskud i 4 år sikres det, at virksomheder, som ellers er underskudsgivende, ikke ved blot at lægge et lille overskud i ét år kan planlægge sig ud af at være omfattet af kredsen. Har virksomheden f.eks. haft underskud målt på EBIT-niveau de første 3 år på henholdsvis 100 mio. kr., 200 mio. kr., og 300 mio. kr., men har virksomheden det fjerde år et overskud på 500 mio. kr., vil virksomheden have et samlet underskud på 100 mio. kr. og i gennemsnit et underskud på 25 mio. kr. årligt. Virksomheden falder derfor ind

under kredsen af virksomheder, som kan blive pålagt at indhente en revisorerklæring, hvis det tillige findes hensigtsmæssigt og relevant at indhente erklæringen, jf. gennemgangen af denne betingelse nedenfor.

Begrundelsen for at anvende andre driftsresultatmål for finansielle virksomheder er, at regnskaberne for disse virksomheder opstilles anderledes end regnskaber efter årsregnskabsloven. Et driftsresultatmål efter årsregnskabslovens opstillingskrav giver derfor ingen mening for de finansielle virksomheder. Eksempelvis indgår renter i driftsresultatet for et pengeinstitut, hvilket ikke ville være tilfældet for opstilling af regnskab efter årsregnskabsloven.

Om forståelsen af driftsresultatmålene for finansielle virksomheder henvises der nærmere til forslaget særlige bemærkninger.

3.2.2.3. *Betingelsen om et hensigtsmæssigt og relevant kontrolskridt*

En anden grundlæggende betingelse for at pålægge en virksomhed at indhente en revisorerklæring er, at det har været hensigtsmæssigt og relevant for SKAT at indhente erklæringen af hensyn til kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold. Betingelsen skal ses i lyset af, at det grundlæggende forvaltningsretlige princip om saglighed og proportionalitet skal være iagttaget og vurderet ved afgivelsen af pålægget.

Ved at stille krav om, at indhentelsen af revisorerklæringen på en hensigtsmæssig måde skal kunne understøtte SKATs kontrol af TP-dokumentationen, undgår man afgrænsningsproblemer i forhold til visse virksomheder som f.eks. inden for biotekbranchen, der i en længere årrække kan have underskud, jf. underskudsbetingelsen ovenfor.

At revisorerklæringen skal være relevant at indhente er udtryk for, at der skal være saglige hensyn bag pålægget. Der kan således ikke indhentes en revisorerklæring, hvis TP-dokumentationen er åbenbart ufyldstgørende. I den situation hersker der ingen tvivl om kvaliteten af TP-dokumentationen, og et pålæg vil derfor ikke kunne begrundes sagligt. Om det er tilfældet, beror selvsagt på en konkret vurdering. Også i de situationer, hvor TP-dokumentationen er åbenbart ufyldstgørende, vil SKAT kunne fastsætte virksomhedens indkomst skønsmæssigt.

3.2.2.4. *Betingelsen om en 7-dages »karenstid«*

Erklæringspålægget forudsætter, at virksomheden har indsendt TP-dokumentationen, og at SKAT har haft lejlighed til at vurdere det indsendte materiale. I mangel af et objektivt kriterium for, hvornår SKAT har vurderet det indsendte TP-materiale, stilles det som en yderligere betingelse, at et pålæg tidligst kan gives virksomheden 7 dage efter modtagelsen af TP-dokumentationen.

Anmoder SKAT om skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, 3. pkt., vil fristen på samme måde tidligst blive regnet fra det tidspunkt, hvor denne dokumentation er modtaget.

Betingelsen tilgodeser på den ene side hensynet til virksomhedernes forventning om, at SKAT - inden pålægget gives - har vurderet den indsendte dokumentation og behovet for pålægget, og på den anden side SKATs interesse i, at sagen ikke berostilles i unødigt omfang ved en længere »karensperiode«. Det er i den forbindelse lagt til grund, at SKAT vil have mulighed for inden for 7 dage at danne sig en kvalificeret vurdering af kvaliteten af den indsendte TP-dokumentation.

3.2.2.5. *Fristen*

Efter forslaget er fristen for indsendelse af erklæringen mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering. Der er tale om en lovfastsat minimumsfrist. På baggrund af fastlæggelsen af referencerammen, jf. nedenfor, kan der blive tale om i bekendtgørelsen, som udmønter reglerne om revisorerklæringen, at foreskrive en længere frist.

Hvis virksomheden ikke rettidigt imødekommer SKATs pålæg om en revisorerklæring, foreslås det - ligesom det gælder i dag i forhold til manglende eller mangelfuld TP-dokumentation - at reglerne i skattekontrollovens § 5, stk. 3, finder anvendelse for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Efter denne bestemmelse gælder, at foreligger der ikke en selvangivelse på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt, jf. lovforslagets § 8, nr. 2. Endvidere vil virksomheden kunne ifalde bødeansvar, jf. lovforslagets § 8, nr. 4.

3.2.2.6. *Revisors uafhængighed*

På grund af revisorlovens uafhængighedsregler, jf. afsnit 3.2.1.2, vil det som udgangspunkt ikke være muligt for virksomhedens eksterne revisor, som har revideret regnskabet, at afgive erklæring om rigtigheden af TP-dokumentationen efter revisorlovens § 1, stk. 2, hvis den pågældende har medvirket til at udarbejde TP-dokumentationen. Dermed ville revisor komme til at udtale sig om eget arbejde (egenkontrol). Det gælder altid, hvis der er tale om en virksomhed af interesse for offentligheden. Er der ikke tale om en virksomhed af interesse for offentligheden, kan forholdet udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, og er det tilfældet, skal revisor efter revisorlovens § 24, stk. 3, træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler eller afstå fra at udføre erklæringsopgaven.

Selvom revisor er fra et andet kontorsted end det, som har bistået virksomheden med TP-dokumentationen, vil erklæringsafgivelsen altid være i strid med uafhængighedsreglerne, hvis erklæringen vedrører en virksomhed af interesse for offentligheden. Tilsvarende gælder, hvis de personer, der har bistået med TP-dokumentationen, kommer fra en anden del af revisors netværk, jf. § 7 i bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed (uafhængighedsbekendtgørelsen). Det er derimod ikke nødvendigvis tilfældet, hvis der er tale om andre virksomheder.

Har den eksterne revisor alene været inde over armslængdepunktet under revisionen, jf. årsregnskabslovens § 98 c (omtalt nedenfor under referencerammen), af virksomhe-

dens regnskab, men ikke medvirket ved udarbejdelsen af TP-dokumentationen, vil revisor i nogle tilfælde kunne afgive en revisorerklæring om TP-dokumentationen uden at komme i konflikt med uafhængighedsreglerne.

Udgangspunktet vil som nævnt være, at en revisorerklæring med sikkerhed om rigtigheden af virksomhedens TP-dokumentation skal indhentes fra en anden revisor end den, som har medvirket til at tilvejebringe TP-dokumentationen.

Dette vil påføre den pågældende virksomhed yderligere omkostninger til revisor af ikke uvæsentlig størrelse. Imidlertid vil en anden form for revisorerklæring, dvs. uden sikkerhed, være uden værdi for SKAT, og tanken med ordningen er, at kravet om en revisorerklæring kun anvendes i situationer, hvor SKAT har en overvejende formodning om, at TP-kravene ikke er overholdt af virksomheden, og hvor det derfor vurderes at være hensigtsmæssigt og relevant at indhente en sådan erklæring.

3.2.2.7. Graden af sikkerhed i revisors erklæring

Som nævnt i afsnit 3.2.1.2. vil revisorerklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, kunne gives med høj grad af sikkerhed eller begrænset grad af sikkerhed. I den bekendtgørelse, som det er tanken, at SKAT udsteder med hjemmel i den foreslåede bestemmelse i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, vil det blive fastsat, at en anmodning om revisorerklæring med sikkerhed vil være en erklæring med begrænset sikkerhed. Ved begrænset sikkerhed udtrykker revisors konklusion, om revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, der er vurderet eller målt efter.

Tanken er, at SKAT i forbindelse ved udmøntningen af bemyndigelsesbestemmelsen udarbejder en skabelon til erklæring, som virksomheden og revisor kan anvende om virksomhedens TP-dokumentation. Erklæringsskabelonen, som vil blive optrykt som bilag til bekendtgørelsen, vil blive udarbejdet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser om andre erklæringer med sikkerhed.

Såvel bekendtgørelsens krav til indholdet af revisorerklæringen som skabelonen hertil vil blive udarbejdet efter drøftelse med revisororganisationen.

3.2.2.8. Særligt om referencerammen

Referencerammen for revisors erklæring - dvs. hvad revisor skal erklære sig op i mod - kan efter Skatteministeriets opfattelse fastlægges på baggrund af revisors faglighed, herunder dennes kendskab til håndteringen af oplysninger omfattet af årsregnskabslovens § 98 c, jf. nedenfor, samt transfer pricing-bekendtgørelsen og den bekendtgørelse om revisorerklæringer i visse TP-sager, som udstedes efter lovforslagets § 8, nr. 1. Revisor vil med henvisning hertil kunne afgive sin erklæring med begrænset sikkerhed om, hvorvidt virksomheden opfylder armslængdeprincippet.

Med dette udgangspunkt vil referencerammen blive fastlagt i bekendtgørelsen efter drøftelse med revisororganisationen.

Efter årsregnskabslovens § 98 c skal en virksomhed oplyse om transaktioner med nærtstående parter, hvis transaktionerne ikke er indgået på normale markedsvilkår. Oplysningerne skal omfatte beløbet for sådanne transaktioner, karakteren af forholdet til den nærtstående part og andre oplysninger om transaktionerne, som er nødvendige for at forstå virksomhedens finansielle stilling. Nærtstående parter defineres i overensstemmelse med definitionen i den internationale regnskabsstandard IAS 24, således som denne er vedtaget af Kommissionen i overensstemmelse med forordning nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder med senere ændringer.

Oplysningerne kan undlades, hvis transaktionerne er indgået imellem virksomheden og en eller flere af virksomhedens helejede dattervirksomheder. Oplysninger om individuelle transaktioner kan grupperes efter deres karakter, medmindre særskilte oplysninger er nødvendige for at forstå virkningerne af transaktioner med nærtstående parter for virksomhedens finansielle stilling.

3.2.2.9. Revisorerklæringspålæggets forvaltningsretlige karakter

3.2.2.9.1. Sagsfremstilling

SKATs pålæg til en virksomhed om at indhente en revisorerklæring har på grund af sin indgribende betydning for virksomheden karakter af en forvaltningsafgørelse.

Efter skatteforvaltningslovens § 19 skal SKAT, inden der træffes en afgørelse, udarbejde en sagsfremstilling, som bl.a. skal indeholde en redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske forhold, der påtænkes tillagt betydning ved afgørelsen. Sagsfremstillingen skal sendes til udtalelse hos sagens parter med en svarfrist, der som udgangspunkt ikke kan være på mindre end 15 dage.

Da udarbejdelsen af sagsfremstilling og efterfølgende høring over sagsfremstillingen vedrørende en revisorerklæring på dette stade af sagen kan modvirke forslaget intentioner, foreslås det, at afgørelser om revisorerklæringspålæg omfattes af undtagelsesbestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5, hvorefter kravet om udarbejdelse af en sagsfremstilling og høring, før der træffes en afgørelse, ikke gælder en række nærmere opregnede typer af afgørelser.

Efter forvaltningslovens § 19, stk. 1, gælder, at kan en part i en sag ikke antages at være bekendt med, at myndigheden er i besiddelse af bestemte oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, må der ikke træffes afgørelse, før myndigheden har gjort parten bekendt med oplysningerne og givet denne lejlighed til at fremkomme med en udtalelse. Det gælder dog kun, hvis oplysningerne er til ugunst for den pågældende part og er af væsentlig betydning for sagens afgørelse. Myndigheden kan fastsætte en frist for afgivelsen af den nævnte udtalelse.

Hvis grundlaget for revisorerklæringspålægget beror på oplysninger vedrørende faktiske omstændigheder af væsentlig betydning, som virksomheden ikke kan antages at være bekendt med, vil SKAT skulle foretage partshøring over disse oplysninger i overensstemmelse med forvaltningslovens § 19 forud for afgivelsen af pålægget.

3.2.2.9.2. Klage over revisorerklæringspålægget

Efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, kan SKATs afgørelser i almindelighed påklages til Landsskatteretten. En klage giver ikke SKATs afgørelse opsættende virkning.

En virksomhed, som bliver pålagt at indhente en revisorerklæring, vil kunne være interesseret i at påklage pålægget til Landsskatteretten, hvis virksomheden ikke mener, at kriterierne for erklæringspålægget er opfyldt, f.eks. at hensigtsmæssigheds- eller relevanskriteriet ikke er opfyldt, eller grundlæggende forvaltningsretlige principper som lighedsprincippet ikke har været iagttaget, omend det sidste kan være særdeles vanskeligt at basere en klage på. Kommer Landsskatteretten eller i sidste ende domstolene frem til, at der ikke har været grundlag for erklæringspålægget, vil rettens afgørelse eventuelt kunne danne grundlag for en godtgørelse af virksomhedens udgifter til revisorerklæringen ud fra erstatningsretlige betragtninger.

Af hensyn til SKATs mulighed for relativt hurtigt at kunne træffe afgørelse om, hvorvidt virksomhedens TP-dokumentation giver anledning til at foretage ændringer af virksomhedens selvangivne indkomst - også af ældre indkomstår, som den indkaldte TP-dokumentation måtte omfatte - foreslås det, at virksomheden som udgangspunkt afskæres fra at kunne påklage erklæringspålægget til anden administrativ myndighed.

Hensynet til SKATs mulighed for at koncentrere ressourcerne om en relativt hurtig behandling af det materielle spørgsmål gør sig ikke gældende, når SKAT først har truffet afgørelse om det materielle spørgsmål, og når SKAT vælger at henlægge sagen. Det foreslås derfor, at virksomheden kan påklage erklæringspålægget til Landsskatteretten, hvis SKAT henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst på baggrund af den indkaldte dokumentation eller på samme baggrund gennemfører en nedsættelse af den selvangivne indkomst. I dette tilfælde foreslås klagefristen at være 3 måneder regnet fra SKATs underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen. Endvidere foreslås det, at virksomheden får adgang til at få prøvet erklæringspålægget i forbindelse med en klage over en ændring - typisk forhøjelse - af virksomhedens selvangivne indkomst, som gennemføres på baggrund af den indkaldte dokumentation.

Ved klage i disse situationer foreslås det, at bestemmelserne i skatteforvaltningslovens §§ 42-46 om klage til Landsskatteretten finder tilsvarende anvendelse. Disse bestemmelser angår bl.a. rettens mulighed for afvisning af sagen, skriftlighedskravet til klagen, indbetaling af klagegebyr, partshøring og om afholdelse af retsmøder.

3.2.2.9.3. Sagsfremstilling ved Landsskatteretten

I sager, hvori SKAT ikke skal udarbejde en sagsfremstilling og foretage høring herover, inden afgørelse træffes, kan Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 42 b, forinden den afgør klagen, anmode SKAT om at udarbejde en sagsfremstilling, ligesom retten kan anmode SKAT om at sende sagsfremstillingen til udtalelse hos klager.

Det foreslås, at Landsskatteretten i tilfælde af påklage af revisorerklæringspålægget tilsvarende kan anmode SKAT om at udarbejde en sagsfremstilling og sende sagsfremstilling til udtalelse hos virksomheden, jf. lovforslagets § 9, nr. 3.

3.2.2.9.4. Omkostningsgodtgørelse

Efter skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4, er udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale godtgørelsesberettigede, i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrollerede transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B.

Skatteyderne kan således ikke få udgifterne til den lovplichtige dokumentation dækket ved at henskyde udarbejdelsen af materialet til under en klagesag.

På samme måde som der ikke kan ydes omkostningsgodtgørelse til et TP-materiale, der tilvejebringes under en klagesag, foreslås det, at der ikke ydes omkostningsgodtgørelse til udgifter til en revisorerklæring, som virksomheder og juridiske personer, som ikke er skattepligtige efter selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller fondsbeskatningslovens § 1, har afholdt i forbindelse med en klagesag, jf. lovforslagets § 9, nr. 4. Juridiske personer, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller fondsbeskatningslovens § 1, er i forvejen afskåret fra at opnå omkostningsgodtgørelse.

3.2.2.10. Straffebestemmelserne og selvinkrimineringsforbuddet i relation til revisorerklæringer

Efter skattekontrollovens § 17, stk. 3, straffes med bøde den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter § 3 B, stk. 5 og 6.

I lovforslagets § 8, nr. 4, præciseres det, at bestemmelsen i § 17, stk. 3, også angår en revisorerklæring, som virksomheden forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at indhente og indsende til SKAT.

§ 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (retssikkerhedsloven) indeholder et forbud mod selvinkriminering. Efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til en myndighed ikke, hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. Det gælder i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

Ifølge retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, gælder bestemmelserne i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger i forhold til andre end den mistænkte, i det omfang oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf.

Finder SKAT på baggrund af det allerede foreliggende TP-materiale, at der er grundlag for at rejse en sigtelse mod virksomheden for overtrædelse af skattelovgivningen, er SKAT afskåret fra at indhente en revisorerklæring og må i stedet tage stilling til, om virksomheden skal sigtes for overtrædelse af skattekontrollovens regler.

3.3. Bøder

3.3.1. Gældende ret

Skattekontrolloven indeholder i § 3 A en bestemmelse om, at skattepligtige selskaber, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, i forbindelse med selvangivelsen skal oplyse om ejerforhold og ændringer i ejerforhold, når der er tale om ejerskab til mindst 5 pct. af selskabskapitalen eller over mindst 5 pct. af den samlede stemmeværdi.

Manglende rettidig fremsendelse af de nævnte oplysninger kan straffes efter skattekontrollovens § 14, stk. 2, og urigtige eller vildledende oplysninger om ejerforhold kan straffes efter skattekontrollovens § 14, stk. 1. Fuldbyrðelsestidspunktet for overtrædelsen er selvangivelsestidspunktet.

Skattekontrollovens § 6 pålægger erhvervsdrivende, der fører regnskab, og enhver juridisk person på SKATs begæring at fremsende regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen og afgørelsen af skattepligt her til landet. Pligten til at føre et skattemæssigt årsregnskab fremgår af skattekontrollovens § 3, stk. 1-3, og krav til erhvervsdrivendes årsregnskaber fremgår af bogføringsloven. Manglende eller mangelfulde skattemæssige årsregnskaber giver hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, og dertil kommer muligheden for bødestraf, såfremt oplysningerne ikke fremsendes efter påkrav, eller de fremsendte oplysninger er urigtige eller vildledende.

Manglende rettidig fremsendelse af de nævnte oplysninger kan straffes efter skattekontrollovens § 14, stk. 2, og overtrædelsen er fuldbyrðet, når den af SKAT fastsatte frist er overskredet. Urigtige eller vildledende oplysninger i det fremsendte materiale kan straffes efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, og overtrædelsen er fuldbyrðet, når oplysningerne er modtaget af SKAT.

Som nævnt i afsnit 3.2.1. skal selskaber m.v., som er omfattet af bestemmelsen i skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, i selvangivelsen give oplysning om kontrollerede transaktioner. Dette gælder, uanset om de selvangivelsespligtige har haft kontrollerede transaktioner eller ej. Efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, skal de selvangivelsespligtige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Dokumentationen skal således – ligesom regnskabsmateriale –

udarbejdes løbende forud for de relevante transaktioner for at udfinde den markedsmæssige pris. Skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal alene udarbejdes, såfremt SKAT anmoder herom. Som det også er nævnt i afsnit 3.2.1., skal skattepligtige, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder har under 250 beskæftigede og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner med visse fysiske og juridiske personer, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 6.

Efter skattekontrollovens § 14, stk. 4, straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af § 3 B, stk. 6. Det sker, hvis virksomheden i forbindelse med selvangivelsen urigtigt oplyser, at den er undtaget fra at udarbejde TP-dokumentation for alle kontrollerede transaktioner, fordi den angiver at have under 250 beskæftigede og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr. Fuldbyrðelsestidspunktet for overtrædelsen er selvangivelsestidspunktet.

Efter skattekontrollovens § 17, stk. 3, straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter § 3 B, stk. 5 og 6, se afsnit 3.2.1. om kravene til dokumentation. Det strafbare forhold er både manglende og mangelfuld dokumentation, og manglende opfyldelse af SKATs krav om udarbejdelse af en databaseundersøgelse til supplerende af en fremsendt TP-dokumentation er ligeledes omfattet. Såfremt virksomheden modsat det oplyste ikke opfylder betingelserne for den begrænsede TP-dokumentation, jf. § 3 B, stk. 6, er § 17, stk. 3, ligeledes overtrådt. Virksomheder, som alene er undergivet en begrænset dokumentationspligt efter § 3 B, stk. 6, kan også overtræde § 17, stk. 3. De nærmere krav til udarbejdelse af dokumentationen er fastsat i dokumentationsbekendtgørelsen, bkg. nr. 42 af 24. januar 2006, og i bekendtgørelsen er der ligeledes fastsat en frist på 60 dage for indsendelse af materialet efter påkrav. Selvom transfer pricing dokumentationen skal udarbejdes løbende og opbevares i selskabet, så anses den strafbare overtrædelse af § 17, stk. 3, først for fuldbyrðet, når SKAT har fremsat krav om, at selskabet indsender dokumentationen inden for den fastsatte frist, og denne frist ikke overholdes.

Urigtige eller vildledende oplysninger i en fremsendt TP-dokumentation kan desuden straffes efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, der gør det strafbart at afgive urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved kontrollen med skatteligningen og skatteberegningen.

Der er ikke givet retningslinjer for udmåling af bødestraf for overtrædelser, der er omfattet af § 14, stk. 4. Når det drejer sig om overtrædelser af § 17, stk. 3, fremgår det af bemærkningerne til lovforslag nr. L 120 (Folketinget 2004-05, 2. saml.), som senere blev gennemført ved lov nr. 408 af 1. juni 2005, at bøden skal udgøre to gange de sparede omkostninger ved udarbejdelse af TP-dokumentation

med tillæg på 10 pct. af den forhøjede indkomst, som en ansættelsesændring udløser, fordi armslængdeprincippet ikke er opfyldt. Hvis TP-dokumentation af den fornødne kvalitet efterfølgende udarbejdes, kan den omkostningsbestemte del af bøden nedsættes til det halve.

Skattekontrollovens § 14, stk. 2, om straf for manglende rettidig indberetning af oplysninger til skattemyndighederne blev indsat i skattekontrolloven ved lov nr. 539 af 17. december 1971. Hvor undladelse af at opfylde oplysningspligten ikke var strafbelagt i den tidligere lov, så blev denne undladelse strafbelagt i § 14, stk. 2, med den begrundelse, at der i mange situationer kan være »behov for en mulighed for at anvende bødestraf ved siden af tvangsbøder eller i stedet for sådanne. Som eksempel kan nævnes, at en oplysningspligtig gentagne gange undlader rettidigt at fremkomme med pligtige oplysninger og først afgiver dem på det tidspunkt, hvor han trues med tvangsbøder. I sådanne tilfælde vil udsigten til en almindelig bødestraf, der ikke kan afværges ved en senere opfyldelse af oplysningspligten, formentlig motivere til større punktighed med hensyn til afgivelse af oplysningerne.« (Fra bemærkninger til § 14, FT 1971-72, sp. 124).

Skattekontrollovens § 14, stk. 2, har ikke været anvendt i praksis, dels fordi manglende indberetning af oplysninger om A-indkomst og A-skat også kan straffes efter kildeskatteloven og opkrævningsloven, og antageligt fordi tvangsbøder i øvrigt har været et velegnet instrument. Imidlertid er § 14, stk. 2, udvidet med en lang række nye oplysningspligter igennem årene, og anvendelsen af § 14, stk. 2, som en sanktionsmulighed er igennem denne udvikling blevet aktualiseret.

I forbindelse med indførelse af bødestraf for manglende genindberetning i § 14, stk. 3, ved lov nr. 527 af 17. juni 2008, fremgår det af bemærkningerne til lovforslag nr. L 116 (Folketinget 2008-09, 2. saml.), at det vil give den indberetningspligtige et større incitament til at være mere omhyggelig med indberetningen og dermed styrke kvaliteten af de indberettede oplysninger.

Den løbende tilføjelse af nye oplysningspligter i § 14, stk. 2, og indførelse af bødestraf for manglende genindberetning i § 14, stk. 3, har ikke givet anledning til, at der i bemærkningerne til lovforslagene er stillet forslag om bødestørrelsen.

SKAT har hjemmel til at afgøre straffesager med et administrativt bødeforelæg i tilfælde, hvor sanktionen alene er bøde, og hvor den, der har begået overtrædelsen, erklærer sig skyldig i overtrædelsen og samtidig erklærer sig rede til inden for en nærmere angiven frist at betale en nærmere angiven bøde. Den pågældende kan ved at nægte at betale bøden få sagen prøvet ved domstolene. Da der er tale om en straf, er det domstolene, der skal fastlægge principperne for udmåling af bøden. Den administrative praksis skal således være i overensstemmelse med retspraksis. Der foregår en løbende kontrol med den administrative sanktionspraksis i de sager, som kommer til domstolene, fordi den pågældende ikke vil vedtage et bødeforelæg.

Folketinget kan give meget detaljerede retningslinjer for, hvilket bødeniveau, der ønskes fra politisk side, men det er stadig domstolene, der i sidste instans fastlægger bødeniveauet.

Et administrativt bødeforelæg vil ofte blive opfattet som en mere enkel og mindre belastende afgørelsesform end en domsafsigelse, der involverer både politi og retsvæsen. Samtidig indebærer et administrativt bødeforelæg, hvis det vedtages, en aflastning af domstolene og en hurtigere afgørelse af sagen.

3.3.2. Forslagets indhold

Skattekontrollovens §§ 14 og 17 indeholder mulighed for at straffe forskellige ordensmæssige overtrædelser af bestemmelserne i skattekontrollovens afsnit I og II med bøde. I skattekontrollovens § 14, stk. 1, er der yderligere hjemmel til fængselsstraf for forsætlige overtrædelser, hvor de urigtige eller vildledende oplysninger er egnet til at medføre en for lav skatteansættelse. Der findes ingen nyere retspraksis, men der er stigende fokus på, at skattemyndighederne kan fæste lid til, at de afgivne oplysninger er korrekte, og det må derfor forventes, at bestemmelserne fremover vil blive anvendt, når det ikke har været muligt at få de relevante oplysninger fra den indberetningspligtige eller den skattepligtige.

Lovforslagets § 8, nr. 3 og 5, om udbygning af straffebestemmelserne angiver, at bødeberegningen skal tage udgangspunkt i forskellige objektive kriterier og den mulige skattefordel og giver klar hjemmel til at forhøje den normale bødestraf, når der er tale om skærpede omstændigheder ved overtrædelsen, hvilket f.eks. kan være tilfældet, når der er tale om en række forskellige overtrædelser, der skal bedømmes samtidig, og som samlet vurderet må anses for at være en grovere overtrædelse af skattelovgivningen. Der kan være tale om flere overtrædelser af samme straffebestemmelse, f.eks. hvor samme forhold gør sig gældende i flere indkomstår, men der kan også være tale om overtrædelse af forskellige straffebestemmelser. Desuden kan en gradueret bødestraf anvendes i situationer, hvor straffens præventive formål ikke kan sikres gennem en mindre ordensbøde.

Bøden kan nedsættes, hvis en eller flere af de i straffeloven angivne strafnedsættelsesgrunde foreligger i den konkrete sag. Skærpende omstændigheder, som angivet i straffeloven, vil kunne føre til en forhøjelse af bøden. Bødeudmålingen skal således ske efter en konkret afvejning af omstændighederne ved overtrædelsen og overtrædelsens grovhed.

Af retssikkerhedsmæssige grunde er det væsentligt, at en administrativ bødepraksis bygger på forholdsvis faste retningslinjer for bødeudmålingen. Dette er sket gennem retspraksis, men det er ligeledes muligt for Folketinget i forbindelse med ny lovgivning at udstikke detaljerede retningslinjer for bødeudmålingen. Domstolene vil under alle omstændigheder skulle tage stilling til praksis for bødeudmålingen i forbindelse med de sager, som skal indbringes for retten, fordi et bødeforelæg ikke bliver vedtaget af den sigtede, ligesom domstolene har en løbende kontrol med den administrative bødepraksis igennem disse sager.

Da der i skattekontrolloven er tale om en meget stor variation af indberetningspligter og indberetningspligtige, fra få til mange indberetninger, og fra mindre til større aktører, vil bøden skulle variere i størrelse for at have en reel præventiv effekt, samtidig med at bødestraffen skal afspejle forholdets grovhed.

I dette forslag til bødeniveau behandles indberetninger fra arbejdsgiver om de ansattes forhold, jf. skattekontrollovens § 14, stk. 2 og 3. Det er hensigtsmæssigt, at denne bøde kan udmåles efter et objektivt kriterium så som virksomhedens størrelse, målt i antallet af ansatte.

Skatteyder har en berettiget forventning om, at de oplysninger der indberettes til hans skatteansættelse, er korrekte. En stor del af de samme oplysninger anvendes også i myndighedernes samarbejde om at undgå socialt bedrageri ved udbetaling af uretmæssige ydelser. Der er tale om to væsentlige beskyttelsesinteresser, og en overtrædelse af indberetningspligten må derfor betegnes som grov. Der kan være tale om overtrædelse af enten skattekontrollovens § 14, stk. 2, eller § 14, stk. 3.

Det foreslås, at bøden for manglende indberetning af oplysninger, der dels anvendes ved skatteansættelsen, dels indgår i myndighedernes samarbejde, gradueres efter virksomhedens størrelse målt i antallet af ansatte. Der er typisk tale om indberetninger fra arbejdsgiver om ansattes lønforhold, og oplysningerne skal også indberettes til indkomstregisteret. Oplysningerne bliver anvendt i SKATs udarbejdelse af de ansattes årsopgørelser, og jo større virksomheden er, jo større kan skadevirkningen af manglende eller fejlbehæftede indberetninger blive.

Skalaen for virksomhedsstørrelser følger opdelingen i Danmarks Statistik. Langt de fleste virksomheder er små. Arbejdssteder med højst 4 job udgør 68 pct. af alle virksomheder, men dækker kun 12 pct. af arbejdsstyrken. Arbejdssteder med 20 job og derover udgør 9 pct. af virksomhederne, men dækker 65 pct. af arbejdsstyrken. Bøden gradueres således:

1. 1-4 ansatte: Bøde på 5.000 kr. (i alt 193.270 virksomheder)
2. 5-19 ansatte: Bøde på 10.000 kr. (i alt 65.287 virksomheder)
3. 20-49 ansatte: Bøde på 20.000 kr. (i alt 16.259 virksomheder)
4. 50-99 ansatte: Bøde på 40.000 kr. (i alt 5.210 virksomheder)
5. 100 + ansatte: Bøde på 80.000 kr. (i alt 3.419 virksomheder)

Antallet af ansatte opgøres ud fra de månedlige indberetninger til indkomstregisteret, og antallet opgøres for den måned, der ligger forud for overtrædelsen.

I de særlige bestemmelser om bødestraf for urigtige og vildledende oplysninger angående virksomhedens dokumentationspligt eller manglende TP-dokumentation er der et yderligere aspekt ved udmåling af bødestraffen, idet koncerntilfældne virksomheder har mulighed for skattespekulation ved placering og prissætning af ydelserne inden for kon-

cernen hos forskellige skattesubjekter. Der er tale om indberetninger fra skatteyder selv, hvilket betyder at skatteyder har en direkte indflydelse på indberetningens indhold og form.

Gerningsindholdet ved overtrædelse af skattekontrollovens § 14, stk. 4, er, at virksomheden undgår udarbejdelse af den fulde TP-dokumentation ved at oplyse, at den har under 250 beskæftigede og en balance under 125 mio. kr. eller en omsætning under 250 mio. kr. Forslaget til bødeberegning tager derfor udgangspunkt i enten omsætningens størrelse eller antallet af ansatte. Den skattepligtige indkomst i et selskab i en koncerntilfældne virksomhed kan være ganske stor, selvom der er tale om forholdsvis få ansatte i netop dette selskab, og omvendt kan antallet af ansatte i det skattepligtige selskab være forholdsvis stort i forhold til selskabets omsætning eller balance. Bøden udgør derfor det største af følgende to beløb:

1. Bøden gradueres i forhold til virksomhedens omsætning, således at den bliver 0,5 pct. af omsætningen op til en omsætning på 500 mio. kr., 0,1 pct. af den resterende omsætning op til 1 mia. kr. og 0,05 pct. af omsætningen over 1 mia. kr.
2. Bøden gradueres i forhold til antal medarbejdere i den pågældende danske virksomhed, således at bøden bliver 250.000 kr. for op til 50 medarbejdere og stiger med 250.000 kr. for hver yderligere 50 medarbejdere op til 500 medarbejdere. Er der over 500 medarbejdere, ansættes bøden til 2 mio. kr.

Med *omsætning* menes den faktiske omsætning i det skattepligtige selskab opgjort efter almindeligt anerkendte regnskabsregler for det danske selskab. Alternativt ansættes bøden på grundlag af antal ansatte i det pågældende danske selskab. Af kontrolmæssige årsager skal der ikke foretages omregning til antal heltidsansatte. Antallet af ansatte opgøres ud fra de månedlige indberetninger til indkomstregisteret, og antallet opgøres som et gennemsnit for det indkomstår, overtrædelsen vedrører.

Bøder vil efter disse beregningsprincipper kun undtagelsesvist kunne overstige 2 mio. kr. pr. indkomstår. Ved en omsætning på 300 mio. kr. vil bøden blive 1,5 mio. kr. Hvis omsætningen er mindre end 300 mio. kr., men der er 300 ansatte i virksomheden, bliver bøden, jf. pkt. 2, 1,5 mio. kr.

Såfremt de urigtige eller vildledende oplysninger vedrører flere indkomstår, vil bøden blive beregnet for hvert år for sig ud fra ovennævnte principper, hvorefter den samlede bøde kan forhøjes med op til 50 pct., jf. forslaget om hjemmel til strafskærpe, hvis overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen. Der kan f.eks. være tale om, at det bliver aktuelt at foretage større ændringer i den skattepligtige indkomst, eller at virksomhedens regnskaber og bilagsmateriale er tilrettelagt på en sådan måde, at det er vanskeligt at følge et revisionsspor i ligningen.

Sammenlægning af bøderne for hver overtrædelse kaldes fuld kumulation. Der er en fast tradition for, at fuld kumulation anvendes ved bødeudmåling for overtrædelse af straffe-

bestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen. Skatteydere urigtige oplysninger om grundlaget for TP-dokumentationen er som udgangspunkt en grov overtrædelse af skattelovgivningen, men i vurderingen af forholdets grovhed vil også den mulige økonomiske fordel af overtrædelsen indgå som et væsentligt parameter.

Efter skattekontrollovens § 17, stk. 3, straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter § 3 B, stk. 5 og 6.

Det har vist sig, at det kan være særdeles vanskeligt at fastsætte de konkrete omkostninger til udarbejdelse af TP-dokumentation i en situation, hvor virksomheden ikke har udarbejdet dokumentationen. I stedet for et konkret skøn i hver enkelt sag, som vil kunne give anledning til en særskilt tvist om beløbsstørrelsen, vil dokumentationsomkostningen fremover i praksis blive fastsat til et grundbeløb på 250.000 kr.

Baggrunden for beløbet på 250.000 kr. er, at minimumsomkostningerne til udarbejdelse af TP-dokumentation skønnes at være 125.000 kr., og at bøden skal afspejle, at det ikke skal kunne betale sig at lade være med at udarbejde dokumentationen. Derfor bliver den omkostningsbestemte del af bøden også nedsat til 125.000 kr. i grundbeløb, hvis der senere fremkommer egnet dokumentationsmateriale.

Bødeudmålingen ved overtrædelse af § 17, stk. 3, vil således udgøre et fast beløb på 250.000 kr. med tillæg på 10 pct. af den indkomstforhøjelse, som fremgår af ansættelsesændringen, jf. § 17, stk. 4, hvor bødens størrelse udmåles i forhold til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Grundbeløbet kan nedsættes til 125.000 kr., hvis der senere fremkommer dokumentation af den fornødne kvalitet.

Denne bødeudmåling finder anvendelse, selvom der rettidigt er indsendt en dækkende TP-dokumentation, hvis virksomheden ikke efterfølgende på SKATs konkrete anfordring enten supplerer dokumentationen eller fremsender databaseundersøgelse eller revisorerklæring.

Ved beregning af 10 pct. af en eventuel indkomstforhøjelse skal der foretages en ligningsmæssig gennemgang/kontrol af selvangivelsesmateriale, og herefter skal skatteyder have mulighed for at gøre indsigelse mod en agterskrivelse, hvorefter en kendelse om ansættelsesændringen kan udarbejdes. Skatteyder har naturligvis mulighed for at påklage denne kendelse, først til Landsskatteretten og senere til domstolene. Efterfølgende ændringer af indkomstansættelsen som følge af klagebehandlingen skal afspejle sig i bødeberegningen, hvilket betyder, at bøden først kan beregnes, når der foreligger en endelig ansættelse.

Selvom den ændrede skatteansættelse er fastsat skønsmæssigt, vil den kunne lægges til grund for bødeberegningen, når den er endelig. Udgangspunktet er skatteansættelsen i den del af virksomheden, som er et dansk skattesubjekt. Det har således ingen betydning for bøden, at en eventuel sambeskatning i koncernen betyder, at forhøjelsen af den danske indkomstansættelse betyder en tilsvarende indkomstnedsættelse et andet sted.

Der vil blive beregnet en bøde for hvert indkomstår, hvor der ikke er indgivet fyldestgørende TP-dokumentation.

Denne proces kan være langvarig, hvilket kan give problemer i forhold til forældelsesfristerne.

Efter straffelovens § 93, stk. 1, nr. 1, forældes en overtrædelse to år efter, at gerningsindholdet i overtrædelsen er fuldbyrdet, når straffen alene er bøde. Imidlertid åbner straffelovens § 93, stk. 2, mulighed for en femårig forældelsesfrist, når der ved overtrædelsen kan opnås uberettiget vinding. I de tilfælde, hvor den erhvervsdrivendes oplysningspligt og dokumentationspligt skal sikre et klart revisionsspor, som gør det muligt at foretage en korrekt skatteansættelse, vil der typisk være tale om, at manglende eller mangelfuld dokumentation kan føre til uberettiget vinding i form af en for lav skatteansættelse. Dertil kommer, at de særlige kontrollensyn betyder, at skatte- og momssager altid bør være undergivet mindst en 5-årig forældelsesfrist, jf. betænkning nr. 1438/2004 om forældelse af strafansvar for særlovsovertrædelser, side 68 ff.

Overtrædelse af skattekontrollovens § 17, stk. 3, sker på det tidspunkt, hvor selskabet ikke fremsender TP-dokumentation inden den frist, som er angivet i SKATs anmodning om dokumentationen. Dette er præciseret, således at det fremgår direkte af bestemmelsen. En sigtelse vil afbryde forældelsen, og det vil også umiddelbart være muligt at sigte selskabet for overtrædelsen. Imidlertid indeholder straffelovens § 94, stk. 6, en bestemmelse om, at forældelsesfristen ikke anses for afbrudt, hvis straffesagen ligger stille i ubestemt tid. Da straffesagens afslutning med en bødeberegning helt afhænger af, hvornår der foreligger en endelig ansættelse, vil straffesagen de facto ligge stille i hele den periode, hvor der verserer en civilretlig behandling af ansættelses spørgsmålet. Det er således nødvendigt at præcisere, at der foreligger en så snæver sammenhæng mellem straffesagen og den civile sag, at der ikke er tale om, at den strafferetlige forfølgning er standset på ubestemt tid.

Hvis der er tale om en kombination, hvor både § 14, stk. 4, og § 17, stk. 3, er overtrådt, foreligger der skærpene omstændigheder i form af afgivelse af urigtige og vildledende oplysninger om hvilken form for TP-dokumentation, virksomheden er forpligtet til at udarbejde.

Der kan også foreligge en kombination af § 14, stk. 1, om urigtige og vildledende oplysninger til brug for skattekontrollen, og § 17, stk. 3, når den indsendte TP-dokumentation ikke alene er mangelfuld, men indeholder urigtige og vildledende oplysninger.

Endelig kan der være tale om flere overtrædelser, fordi der er tale om flere indkomstår.

Der er mulighed for at lægge bødestraffen for overtrædelse af § 14, stk. 4, og § 17, stk. 3, sammen, hvilket betegnes fuld kumulation. Dette princip finder anvendelse i bødeberegningen, når der er tale om overtrædelser, hvor der er unddraget skat og/eller afgifter. Det finder imidlertid også anvendelse for de såkaldte »colabøder«, hvor der er tale om overtrædelser af ordensforskrifter i afgiftslovgivningen.

Det er også muligt at udmåle en samlet bøde, hvor bøderne for overtrædelse af enten § 14, stk. 4, eller § 17, stk. 3, forhøjes med op til 50 pct. Forhøjelse af bøden efter § 17, stk. 3, kan anvendes, når der foreligger en kombination af § 14, stk. 1, og § 17, stk. 3.

3.4. Hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold

3.4.1. Gældende ret

3.4.1.1. Sambeskatning

Sambeskatningsreglerne medfører, at alle koncernforbundne danske selskaber og faste driftssteder obligatorisk skal sambeskattes. Koncernen kan også vælge international sambeskatning. International sambeskatning omfatter i givet fald alle koncernens selskaber - såvel overliggende selskaber som underliggende selskaber.

Sambeskatningens væsentligste effekt er, at koncernen får den økonomiske fordel, at underskud i underskudsgivende koncernselskaber kan modregnes i overskud i andre koncernselskaber.

Koncernen udgøres af moderselskabet sammen med dets datterselskaber. Datterselskaber er defineret som selskaber, hvor moderselskabet har direkte eller indirekte bestemte indflydelse i datterselskabet, dvs. som udgangspunkt mere end 50 pct. af stemmerettighederne.

I sambeskatningskredsen udpeges et administrationsselskab, typisk det øverste danske moderselskab. Hvis koncernen har flere sideordnede søsterselskaber som øverste selskaber i Danmark, udpeges et af disse søsterselskaber som administrationsselskab. Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat for sambeskatningskredsen.

3.4.1.2. Hæftelse for indkomstskatter m.v.

Sambeskattede selskaber hæftede indtil 2005 solidarisk for indkomstskatten, acontoskatten og rests-katten samt tillæg og renter. Denne solidariske hæftelse mellem sambeskattede selskaber blev afskaffet i forbindelse med ændringerne af sambeskatningsreglerne i 2005. Efter de dagældende regler var sambeskatningen frivillig, og det var alene muligt at vælge sambeskatning med 100 pct. ejede datterselskaber.

I 2005 indførtes nye sambeskatningsregler ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove (Nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljebegreb i sambeskatningen). Med disse nye sambeskatningsregler blev sambeskatning af danske koncernforbundne selskaber obligatorisk. Samtidig blev ejerskabskravet nedsat til bestemmende indflydelse i datterselskabet, dvs. som udgangspunkt mere end 50 pct. af stemmerettighederne.

Hæftelsesreglerne blev ændret som følge af nedsættelsen af ejerskabskravet og som følge af, at sambeskatningen blev obligatorisk, idet det på daværende tidspunkt blev vurderet, at den solidariske hæftelse ikke længere var nødvendig.

I den nationale sambeskatning hæfter hvert enkelt selskab kun for den del af indkomstskatten, acontoskatten og rests-katten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4. Hæftelsen for indkomstskat m.v. overgår til administrationsselskabet på det tidspunkt, hvor administrationsselskabet modtager betaling herfor. Herefter påhviler hæftelsen for indkomstskatten m.v. alene administrationsselskabet.

Hvis der er valgt international sambeskatning, hæfter administrationsselskabet og det ultimative moderselskab for indkomstskatten, acontoskatten og rests-katten samt tillæg og renter samt genbeskatningsforpligtelsen. Det ultimative moderselskabs hæftelse omfatter ikke indkomstskat m.v. af indkomst, der ville indgå i sambeskatningsindkomsten efter selskabsskattelovens § 31.

Det bemærkes, at der efterfølgende er indført regler om skattefrie tilskud mellem sambeskattede selskaber, hvilket sammenholdt med skattefriheden for datterselskabsudbytter og koncernselskabsudbytter gør, at koncernens midler skattefrit kan flyttes mellem koncernens selskaber. Koncernens midler kan således flyttes væk fra det hæftende selskab.

Der kan derfor opstå en situation, hvor SKAT alene kan rette et krav mod ét selskab i en sambeskatning uden, at de øvrige selskaber i sambeskatningen hæfter solidarisk for kravet, selvom de øvrige selskaber i koncernen har opnået skattemæssige fordele ved at indgå i sambeskatningen.

3.4.1.3. Hæftelse for kildeskatter

Ved betaling af udbytter, royalties, renter og visse kursgevinster, der er omfattet af begrænset skattepligt, jf. selskabsskattelovens § 2 stk. 1, litra c, d, g og h, eller kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6 og 8, skal der indeholdes kildeskate. Pligten til at indeholde kildeskate påhviler det selskab m.v., der udbetaler udbyttet m.v. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den foretagne indeholdelse af kildeskate.

Hvis det udbetalende selskab m.v. ikke foretager den fornødne indeholdelse af skat, er det udbetalende selskab ansvarlig over for det offentlige for betaling af det manglende beløb. Dette gælder dog ikke, hvis det udbetalende selskab m.v. kan godtgøre, at der ikke er udvist forsømmelighed ved den manglende indeholdelse af skat, jf. således kildeskattelovens § 69, stk. 1.

Hvis det udbetalende selskab har indeholdt skattebeløbet, hæfter selskabet over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 2.

Det er alene det udbetalende selskab, der hæfter over for det offentlige. Selskaber, der er sambeskattede med det udbetalende selskab, hæfter ikke for kildeskatterne, selvom de kan have udnyttet de underskud, der er opstået som følge af fradraget for rente- og royaltybetalingerne, og selvom udbytteudlodningerne kan stamme fra overskud i de sambeskattede selskaber.

Den manglende hæftelse har givet anledning til problemer i enkelte konkrete sager.

Administrationsselskabet i en dansk koncern betaler renter på et lån til et koncernselskab i et lavskattelands. Administrationsselskabet undlader at indeholde kildeskat af rentebetalinger.

Underskud som følge af fradrag for renter i det udbetalende danske selskab er udnyttet af de andre danske selskaber i koncernen gennem sambeskatning, og skatteværdien heraf vil være refunderet det underskudsafgivende selskab, dvs. administrationsselskabet.

Administrationsselskabet afstår derefter aktierne i de danske datterselskaber koncerninternt. Administrationsselskabet tømmes dernæst for værdier (herunder afståelsessummen for datterselskaberne). Det kan, alt efter koncernens organisering, ske ved skattefri udlodning og/eller skattefri tildeling af tilskud.

Selskabet er dermed placeret »på et sidespor« i koncernen uden værdier, men indgår stadig i sambeskatningen med koncernens øvrige danske selskaber. Det betyder, at selskabets evt. resterende underskud fortsat kan anvendes af de øvrige sambeskattede selskaber.

Selskabet kan imidlertid ikke betale den kildeskat, som skulle være indeholdt, og som det hæfter for. Hertil kommer, at selskabet har modtaget vederlæggelse for afgivelse af renteunderskuddet til de underskudsudnyttende koncernselskaber; værdier, som ellers skulle have været indbetalt til de offentlige kasser.

Hvis det udbetalende selskab forsætligt eller groft uagtsomt undlader at opfylde pligten til at foretage indeholdelse af udbytteskat m.v. eller af royaltyskat, straffes det med bøde. Der findes ikke en tilsvarende hjemmel til bødestraf ved undladelse af indeholdelse af renteskat.

3.4.2. Forslagets indhold

Sambeskatningsreglerne medfører, at en koncern reelt bliver beskattet af den samlede koncernindkomst, uanset hvordan de skattepligtige indkomster og værdier i øvrigt er fordelt i koncernen. Dette sammenholdt med, at koncernens midler kan flyttes skattefrit rundt i koncernen, tilsiger, at koncernen også som udgangspunkt hæfter solidarisk for skatter m.v. af hensyn til at mindske risikoen for, at SKAT står tilbage med et udækket krav, selvom der i andre dele af koncernen ville være dækning herfor.

Det foreslås derfor, at hæftelsen for udbytteskat m.v., royaltyskat og renteskat, samt tillæg og renter ud over det selskab, der over for det offentlige er forpligtet til betaling efter reglerne i kildeskattelovens § 69, stk. 1 og 2, som udgangspunkt også skal omfatte selskaber, der er sambeskattet med det udbetalende selskab på indeholdelsestidspunktet. Tilsvarende foreslås det, at hæftelsen for selskabsskatter m.v. ligeledes som udgangspunkt skal omfatte hele sambeskatningskredsen.

Hæftelsen foreslås udmøntet således, at hæftelsen differenteries afhængig af, om det hæftende selskab er helt eller kun delvist ejet af andre selskaber i koncernen.

Administrationsselskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet di-

rette eller indirekte af et eller flere koncernselskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for kildeskat og den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet.

Ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, nævnte kreds, medregnes ved opgørelsen af, om alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af et eller flere koncernselskaber.

Andre selskaber omfattet af sambeskatningen (minoritets-selskaberne) skal kun hæfte subsidiært, dvs. hvis der forgæves er forsøgt udlæg for skattekravene hos de selskaber, der hæfter solidarisk, og maksimalt for den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber.

I relation til koncerner, der har valgt international sambeskatning, foreslås det, at det ultimative moderselskab hæfter solidarisk sammen med de solidarisk hæftende selskaber under national sambeskatning, jf. forslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. pkt., for henholdsvis kildeskat og selskabsskatter m.v. samt en eventuel genbeskatningsforpligtelse. Det ultimative moderselskabs hæftelse skal dog som efter de gældende regler ikke omfatte indkomstskat m.v. af indkomst, der ville indgå i sambeskatningsindkomsten efter § 31, hvis der ikke var valgt international sambeskatning.

Det foreslås endvidere, at den solidariske hæftelse ophører, hvis et selskab udtræder af sambeskatningen, således at det udtrædende selskab fra udtrædelsen ikke hæfter for skattekrav vedrørende de øvrige selskaber, der er omfattet af sambeskatningen, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.

Den solidariske hæftelse vurderes herved ikke at udgøre en barriere i forhold til salg af selskaber ud af koncernen. Ligeledes vil hæftelsen ikke berøre tilfælde, hvor der gennemføres en solvent likvidation af et selskab i koncernen, idet det likviderede selskabs hæftelse i relation til den øvrige del af koncernen vil ophøre ved likvidationen af selskabet.

Endelig foreslås det, at hvis det betalende selskab forsætligt eller groft uagtsomt undlader at opfylde pligten til at foretage indeholdelse af renteskat, straffes det med bøde. På samme måde straffes det betalende selskab med bøde, hvis det forsætligt eller groft uagtsomt undlader at opfylde pligten til at foretage indeholdelse af udbytteskat m.v. eller af royaltyskat.

3.5. Åbenhed om selskabers skattebetaling

3.5.1. Gældende ret

Efter skatteforvaltningslovens § 17 gælder en særlig tavshedspligt, hvorefter skattemyndighederne under ansvar efter straffeloven skal iagttage ubetinget tavshed over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervs-mæssige eller

privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med. Tavshedspligten omfatter således i dag alle oplysninger om selskabernes skatteforhold.

3.5.2. Forslaget indhold

Det foreslås at skabe større åbenhed om selskabers m.v. skattebetalinger. Dette skal efter forslaget ske, ved at indfører hjemmel til, at SKAT kan offentliggøre visse nærmere bestemte oplysninger om selskabers m.v. skatteforhold. Der bliver tale om en særlig undtagelse til den særlige tavshedspligt, der gælder for skattemyndighederne.

I forhold til valget af den konkrete model for offentliggørelse af oplysninger om selskabers m.v. skatteforhold er der forskellige hensyn, som skal iagttages. Et centralt hensyn er, at offentliggørelsen af oplysningerne skal give en positiv effekt på skattebetalingen. Hertil kommer hensynet til tid og pris for etablering af model til offentliggørelse af oplysningerne og endelig hensynet til de administrative omkostninger for såvel selskaber m.v. som for SKAT.

Åbenheden er valgt baseret på en forholdsvis simpel model, hvor der er lagt vægt på, at de oplysninger, der offentliggøres, kan baseres på eksisterende data i SKATs systemer. Dette har samtidig den fordel, at det ikke medfører øgede administrative byrder eller omkostninger for de omfattede selskaber m.v. Samtidig har det indgået i den valgte afgrænsning, at de oplysninger, der offentliggøres, kan bidrage til den ønskede gennemsigtighed om selskabers m.v. skattebetaling.

Åbenheden vil efter forslaget omfatte de selskaber m.v., herunder faste driftssteder af udenlandske selskaber, der er skattepligtige til Danmark, og som er undergivet en selvangivelsespligt. Betingelsen om selvangivelsespligt hænger sammen med, at det dermed er muligt at basere åbenheden på data, der indgår i selskabernes m.v. årsopgørelser.

De oplysninger, der efter forslaget skal kunne offentliggøres, er den skattepligtige indkomst, anvendte gamle underskud og den beregnede skat for indkomståret. Tilsvarende oplysninger vil blive offentliggjort, for så vidt angår kulbrintebeskatningen. Endvidere vil det blive offentliggjort, hvilken skattepligtsbestemmelse i selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven selskabet m.v. er omfattet af, samt om selskabet m.v. beskattes efter tonnageskatteloven. Når det er tanken at offentliggøre den konkrete skattepligtsbestemmelse, er begrundelsen, at der er forskelle i forhold til hvilke indkomster, der er skattepligtige, og i forhold til selve skatteprocenten. Disse forskelle kan være relevante i forhold til vurderingen af de offentliggjorte oplysninger.

I forhold til sambeskattede selskaber vil der blive tale om, at offentliggøre samlede oplysninger for sambeskatningskredsen. Endvidere vil indgå en oplysning om hvilke selskaber m.v., der indgår i sambeskatningen.

Oplysninger om selskabernes m.v. skatteforhold vil blive gjort offentligt tilgængelige på www.skat.dk i forbindelse med udsendelsen af årsopgørelsen. Årsopgørelsen udsendes normalt i løbet af efteråret i året efter indkomstårets udløb.

3.6. Indkomst i et fast driftssted

3.6.1. Gældende ret

Når et dansk foretagende udøver erhvervsvirksomhed i en anden stat (herunder på Færøerne eller i Grønland) gennem et såkaldt fast driftssted i denne stat, skal der ske en beregning af den indkomst (herunder underskud), der skal henføres til driftsstedet, dels ved anvendelsen af intern dansk skatteret, dels ved anvendelsen af en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den anden stat.

Tilsvarende gælder, at når et foretagende fra en anden stat (herunder Færøerne eller Grønland) udøver erhvervsvirksomhed her i landet gennem et såkaldt fast driftssted, skal der ske en beregning af den indkomst (herunder underskud), der skal henføres til driftsstedet, dels ved anvendelsen af intern dansk skatteret, dels ved anvendelsen af en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den anden stat.

Både ved anvendelsen af intern dansk skatteret og ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst er udgangspunktet, at den indkomst, der kan henføres til et fast driftssted, opgøres i overensstemmelse med artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i OECD-modellen til dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's bemærkninger til artikel 7. Det gælder også ved anvendelsen af dansk skatteret, selv om Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den anden stat.

Bemærkningerne til OECD-modellens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed blev skrevet om ved revisionen af modellen i 2008. Ændringerne var foranlediget af, at der var variation i de forskellige staters fortolkning af de hidtidige bemærkninger. Omskrivningen skete efter, at der i OECD-regi var udarbejdet en rapport, som præciserede, hvorledes den »gamle« udgave af artikel 7 og de hidtidige bemærkninger burde anvendes.

Den nuværende danske praksis for opgørelse af indkomst i et fast driftssted er i overensstemmelse med bemærkningerne til artikel 7 i OECD-modellen fra 2008.

3.6.1.1. OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster

I OECD-regi er der udarbejdet en model til dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem to stater, den såkaldte OECD-model (Model Tax Convention on Income and on Capital). OECD-modellen er udarbejdet som en anbefaling til udformningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to stater.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to stater har som hovedformål at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde, hvor en person eller et selskab i den ene stat (bopælsstaten) har indkomst fra den anden stat (kildestaten). Overenskomsten har derfor en række artikler vedrørende forskellige indkomsttyper, som angiver, hvornår bopælsstaten, henholdsvis kildestaten, kan beskatte den pågældende type indkomst.

OECD-modellen har bemærkninger, som angiver fortolkningen af overenskomstens enkelte artikler.

Den første OECD-model udkom i 1963. Modellen (og dens bemærkninger) revideres jævnligt under hensyn til udviklingen i erhvervsmæssige og økonomiske forhold. Den nyeste revision er foretaget i 2010.

3.6.1.2. OECD- modellens artikel 7 - fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

OECD-modellens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed angiver, dels om en stat kan beskatte et foretagende i den anden stat af indkomst fra erhvervsvirksomhed, som foretagendet udøver i den pågældende stat, dels hvorledes denne indkomst i givet fald skal beregnes.

Artiklen afspejler det internationalt accepterede princip, at når et foretagende i en stat ikke har et fast driftssted i den anden stat, deltager det ikke i denne anden stats økonomiske liv i et sådant omfang, at den anden stat kan beskatte foretagendet af erhvervsindkomst fra denne stat. Der bortses herud fra særlige indkomsttyper (især udbytter, renter og royalties), hvor andre artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomsten behandler spørgsmålet, om den anden stat, hvorfra de særlige indkomsttyper hidrører, har ret til at beskatte disse indkomster.

Definitionen af udtrykket »fast driftssted« findes i OECD-modellens artikel 5. Udtrykket omfatter bl.a. en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, et sted for udvinding af naturforekomster og et bygge- eller anlægsarbejde af en vis varighed.

Grundprincipperne i OECD-modellens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed og OECD's bemærkninger til fortolkning af denne artikel hidrører fra den første OECD-model fra 1963.

OECD-modellens artikel 7 findes i mange dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået både af OECD's medlemsstater og andre stater.

I praksis har der imidlertid været variation i de forskellige staters fortolkning af artikel 7's hidtidige affattelse. Det kan medføre både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning.

OECD har derfor gennemført et projekt med henblik på at finde frem til en mere ensartet fortolkning, som staterne kunne følge ved deres anvendelse af artikel 7. I 2008 offentliggjorde OECD resultatet i en rapport med titlen »Attribution of Profits to Permanent Establishments«, hvor det blev præciseret, hvorledes artikel 7 og de dertil knyttede bemærkninger skulle anvendes.

Samtidig skete der en omskrivning af OECD-bemærkningerne til artikel 7, så de udgjorde en kort udgave af OECD-rapporten.

De ændringer af bemærkningerne til artikel 7, som blev gennemført ved OECD-modellen fra 2008, var udtryk for, hvorledes alle stater burde anvende den hidtidige artikel 7.

På nogle punkter var der uoverensstemmelse mellem på den ene side konklusionerne i OECD-rapporten fra 2008 og på den anden side formuleringen af den hidtidige artikel 7 og bemærkningerne hertil.

OECD udarbejdede derfor en ny artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed med dertil hørende nye bemærkninger, som indgik i revisionen af OECD-modellen i 2010, så den nye artikel 7 med dertil hørende bemærkninger medfører nogle ændringer, som var anbefalet i OECD-rapporten fra 2008.

Den nye artikel 7 anbefales benyttet ved forhandling om nye dobbeltbeskatningsoverenskomster eller ved forhandling om ændring af nuværende overenskomster.

Samtidig udsendte OECD en ny revideret udgave af rapporten »Attribution of Profits to Permanent Establishments«.

Den nye artikel 7 i OECD-modellen til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to stater angår den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, når et foretagende i den ene stat udøver erhvervsvirksomhed gennem et fast driftssted i den anden stat. Ved »et foretagende i en stat« forstås et foretagende, som drives af et selskab eller en person m.fl., der er hjemmehørende i denne stat, jf. OECD-modellens artikel 3, stk. 1, litra d.

Forståelsen af den nye artikel 7 er uddybet i OECD-modellens bemærkninger. Bemærkningerne henviser på nogle punkter til OECD-rapporten »Attribution of Profits to Permanent Establishments«, idet forståelsen af artikel 7 er behandlet mere detaljeret i denne rapport.

Nedenfor er en kort redegørelse for grundprincipperne i den nye artikel 7 og de nye bemærkninger hertil. De nye bemærkninger svarer dog i vidt omfang til de hidtidige bemærkninger til den tidligere artikel 7. I afsnit 3.6.1.3. nedenfor er omtalt forskelle dels mellem den hidtidige artikel 7 og den nye artikel 7, dels mellem bemærkningerne til de to udgaver af artikel 7.

Artikel 7, stk. 1, medfører, at en stat ikke kan beskatte erhvervsindkomst, som oppebæres af et foretagende i den anden stat, medmindre foretagendet har et fast driftssted i den førstnævnte stat (kildestaten). Hvis der er et fast driftssted i kildestaten, kan denne stat beskatte foretagendet af den erhvervsindkomst, som kan henføres til driftsstedet.

Artikel 7, stk. 2, er grundreglen for fastsættelsen af den indkomst, der kan henføres til et fast driftssted, som et foretagende i den ene stat har i den anden stat. Reglen gælder altså både for den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, og for den anden stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. Reglen fastsætter den indkomst, som den førstnævnte stat kan beskatte, og som den anden stat skal give dobbeltbeskatningslempelse for.

Hver af de to stater skal henføre den indkomst til det faste driftssted, som driftsstedet kunne have opnået, hvis det var et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår uafhængigt af resten af det foretagende, som det er en del af.

Artikel 7, stk. 2, bygger på principper om »selvstændig enhed« og »armslængde«, så driftsstedet anses som en selvstændig enhed, der kan indgå interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som det er en del af, hvorefter

vederlaget for disse interne transaktioner mellem dele af samme foretagende fastsættes, som om der var tale om transaktioner mellem selvstændige foretagender.

Henføring efter artikel 7, stk. 2, af indkomst til et fast driftssted omfatter overskud eller underskud fra alle aktiviteter i driftsstedet, herunder transaktioner med uafhængige foretagender, transaktioner med forbundne foretagender samt interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af.

I den nye formulering er det præciseret, at det herved skal tages i betragtning, hvilke funktioner, der udføres, hvilke aktiver, der anvendes, og hvilke risici, der påtages af foretagendet gennem det faste driftssted og andre dele af foretagendet. Dette fremgik imidlertid også af de hidtidige bemærkninger til den tidligere artikel 7.

Henførelse af fortjeneste til et fast driftssted sker efter en analyse i to trin.

Under første trin foretages en funktionsanalyse og en analyse af faktum, som fører til

- henføring til det faste driftssted af de rettigheder og forpligtelser, der opstår af transaktioner mellem foretagendet, som driftsstedet er en del af, og andre foretagender,
- identifikation af væsentlige personfunktioner m.v., som er relevante for henføringen af økonomisk ejerskab til formuegoder og dermed for henføringen af økonomisk ejerskab af formuegoder til driftsstedet,
- identifikation af væsentlige personfunktioner m.v., der er relevante for påtagelsen af risici og henføringen af risici til driftsstedet,
- identifikation af driftsstedets øvrige funktioner,
- anerkendelsen og afgørelsen af karakteren af de interne transaktioner mellem driftsstedet og andre dele af det samme foretagende, jf. nedenfor, og
- henføringen af kapital til driftsstedet, baseret på de formuegoder og risici, som er henført til driftsstedet.

Under andet trin prissættes alle transaktioner med forbundne foretagender, som henføres til det faste driftssted efter første trin. Det sker i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines. Disse retningslinjer anvendes tilsvarende for interne transaktioner mellem det faste driftssted og andre dele af det foretagende, som det er en del af. Processen medfører en prisfastsættelse på armslængdevilkår af disse interne transaktioner gennem

- fastsættelse af sammenlignelighed mellem de interne transaktioner og ikke-kontrollerede transaktioner ved anvendelse af retningslinjernes sammenlignelighedsfaktorer i lyset af de særlige faktiske forhold i det faste driftssted, og
- en analog anvendelse af en af retningslinjernes metoder til fastsættelse af et armslængde vederlag for transaktionerne mellem det faste driftssted og andre dele af foretagendet under hensyn til de udførte funktioner og de formuegoder og risici, der henføres til det faste driftssted og til de andre dele af foretagendet.

Artikel 7, stk. 2, angår ikke alene interne transaktioner mellem et fast driftssted og andre dele af det foretagende,

som driftsstedet er en del af. Bestemmelsen omfatter også transaktioner mellem på den ene side et fast driftssted af et foretagende og på den anden side et andet forbundet foretagende, som har betydning for fastsættelsen af fortjeneste, der skal henføres til driftsstedet (f.eks. når et fast driftssted af et udenlandsk selskab køber varer fra et søsterselskab og derefter sælger varerne).

Det har ikke juridiske konsekvenser for et foretagende i en stat, at der er interne transaktioner mellem dets faste driftssted i en anden stat og andre dele af det samme foretagende.

Artikel 7, stk. 2, angår som nævnt den indkomst, som skal henføres til et fast driftssted i en stat af et foretagende i en anden stat. Om indkomsten skal beskattes i en stat, afhænger af statens interne lovgivning. På samme måde tager stk. 2 ikke stilling til, om der skal gives fradrag for en udgift, som efter stk. 2 henføres til et fast driftssted, eller i hvilket omfang der eventuelt skal gives fradrag.

Imidlertid er der typisk forskelle i de to staters skattelovgivning, f.eks. i form af forskellige afskrivningssatser. Når et foretagende i en stat har et fast driftssted i en anden stat, vil størrelsen af driftsstedets skattepligtige indkomst derfor som regel være forskellig i de to stater.

Artikel 7, stk. 3, medfører, at hvis en stat i overensstemmelse med stk. 2 regulerer indkomst, som skal henføres til et fast driftssted af et foretagende i en af de to stater og som følge deraf beskatter indkomst, som også er beskattet i den anden stat, skal den anden stat foretage en passende regulering af denne stats skat af samme indkomst, i det omfang det er nødvendigt for at undgå dobbeltbeskatning af indkomsten. Ved fastsættelse af denne regulering skal de to staters kompetente myndigheder om nødvendigt rådføre sig med hinanden.

Reglen kan f.eks. få betydning i tilfælde, hvor et foretagende i en stat (bopælsstat) fremstiller varer på en fabrik i denne stat og overfører varerne til dets faste driftssted i den anden stat (kildestat), hvor varerne sælges. For at fastsætte den indkomst, der skal henføres til det faste driftssted, skal der først ske en anerkendelse af den interne transaktion mellem fremstillingsvirksomheden og det faste driftssted, og derefter skal der fastsættes et vederlag for denne transaktion. Der kan eksempelvis være tale om, at foretagendet har sat vederlaget for overførelsen af varerne til 90, og skattemyndighederne i kildestaten accepterer dette vederlag, mens skattemyndighederne i bopælsstaten forøger vederlaget til 110. Bopælsstatens forøgelse af vederlaget til 110 medfører, at det faste driftsstedes fortjeneste ved salg af varerne nedsættes med 20 ved denne stats beskatning. Dette ville medføre, at en indkomst på 20 både beskattes i bopælsstat og kildestat.

Artikel 7, stk. 3, medfører derfor, at kildestaten skal foretage en tilsvarende regulering, som ville skulle foretages efter OECD-modellens artikel 9, stk. 2, hvis der f.eks. var tale om prisfastsættelse for salg af varer mellem moderselskab i den ene stat og et datterselskab i den anden stat. I det ovenfor nævnte eksempel skal kildestaten foretage en passende regulering af det vederlag for transaktionen, som denne stat

fastsætter, i det omfang det er nødvendigt for at undgå dobbeltbeskatning, hvis kildestaten er enig i, at bopælsstatens regulering medfører et resultat i overensstemmelse med artikel 7, stk. 2.

Hvis kildestaten ikke vil foretage en tilsvarende regulering efter artikel 7, stk. 3, kan foretagendet anmode skattemyndighederne i bopælsstaten om at indlede en gensidig aftale procedure efter OECD-modellens artikel 25 – på samme måde som hvis to staters skattemyndigheder ikke er enige om anvendelsen af artikel 9, stk. 2, for prisfastsættelse mellem to forbundne selskaber.

Artikel 7, stk. 4, medfører, at i tilfælde, hvor fortjeneste omfatter indkomster, som er omhandlet særskilt i overenskomstens andre artikler, skal bestemmelserne i disse artikler ikke berøres af bestemmelserne i denne artikel.

3.6.1.3. Forskelle mellem OECD-modellens hidtidige artikel 7 og nye artikel 7

Den hidtidige affattelse af OECD-modellens artikel 7, stk. 1, medfører, at når et foretagende i den ene stat driver erhvervsvirksomhed i den anden stat gennem et dér beliggende fast driftssted, kan den anden stat beskatte foretagendets fortjeneste, men kun den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted. Den hidtidige affattelse af artikel 7, stk. 2, medfører, at der i hver af de to stater til det faste driftssted skal henføres den fortjeneste, som det kunne forventes at opnå, såfremt det var et frit og uafhængigt foretagende. Den hidtidige affattelse af artikel 7, stk. 3, medfører, at der ved fastsættelsen af et fast driftssteds fortjeneste skal gives fradrag for omkostninger, der er afholdt for det faste driftssted, herunder generalomkostninger til ledelse og administration, hvad enten de er afholdt i den stat, hvor driftsstedet er beliggende, eller andetsteds. Den hidtidige affattelse af artikel 7, stk. 4, medfører, at den fortjeneste, som skal henføres til det faste driftssted, kan ansættes på grundlag af en fordeling af foretagendets samlede fortjeneste mellem dets forskellige afdelinger, men den valgte fordelingsmetode skal være sådan, at resultatet bliver i overensstemmelse med principperne i artiklen. Den hidtidige affattelse af artikel 7, stk. 5, medfører, at der ikke kan henføres fortjeneste til et fast driftssted, blot fordi det har foretaget indkøb af varer for foretagendet.

Den ny artikel 7, stk. 2, og bemærkningerne hertil medfører ændringer i forhold til den hidtidige artikel 7, stk. 2 og 3, for visse interne transaktioner mellem et fast driftssted af et foretagende og andre dele af foretagendet, herunder dets hovedkontor.

Som et eksempel kan nævnes tilfælde, hvor et foretagendes hovedkontor udfører administration for det faste driftssted.

Den hidtidige artikel 7, stk. 3, medfører, at det ved fastsættelsen af det faste driftssteds fortjeneste skal være tilladt at fratage omkostninger, som er afholdt for driftsstedet, herunder generalomkostninger til ledelse og administration, hvad enten de er afholdt i den stat, hvor driftsstedet er beliggende, eller andetsteds.

Reglen medfører, at der ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste i det faste driftssted alene bliver givet fradrag for hovedkontorets faktiske omkostninger ved denne administration.

Den nye artikel 7, stk. 2, forudsætter, at der sker prisfastsættelse på transaktioner, som medfører, at en del af foretagendet udøver funktioner til fordel for f.eks. det faste driftssted (f.eks. gennem ydelse af bistand til daglig ledelse). Stk. 2 forudsætter således fradrag for en udgift for sådanne transaktioner, der fastsættes til, hvad en uafhængig part ville kræve, og som indeholder en fortjenstmargen (armslængdeprincippet).

Den hidtidige regel i artikel 7, stk. 3, er derfor ikke medtaget i den nye artikel 7.

Som et andet eksempel kan nævnes tilfælde, hvor et fast driftssted får stillet kapital, udover fri kapital, til rådighed fra foretagendets hovedkontor (eller andre dele af det foretagende, som det faste driftssted er en del af).

Efter de hidtidige OECD-bemærkninger skal der ikke beregnes renter, når et fast driftssted får stillet kapital, udover fri kapital, til rådighed fra andre dele af foretagendet, medmindre der er tale om et finansielt foretagende. I tilfælde, hvor et foretagende i en stat selv betaler renter til en tredjepart af et lån, og disse renter delvis har forbindelse med virksomheden i et fast driftssted i den anden stat, skal en forholdsmæssig del af renterne tages i betragtning ved beregningen af det faste driftssteds fortjeneste, hvis renterne er afholdt til fordel for driftsstedet. Uden for den finansielle sektor må der derimod ikke beregnes en højere renteudgift for det faste driftssted, end hvad hovedkontoret afholder til tredjeparten.

Den nye artikel 7, stk. 2, forudsætter som nævnt, at der sker prisfastsættelse på armslængdevilkår af transaktioner, som medfører, at en del af foretagendet udøver funktioner til fordel for f.eks. det faste driftssted. Hvis det kan påvises, at et foretagendes hovedkontor har foretaget funktioner som et internt pengeinstitut (såkaldte treasury functions), der kan berettige, at vederlaget for denne funktion ville indeholde en fortjenstmargen, så kan der ved fastsættelse af den skattepligtige indkomst for driftsstedet gives fradrag for en større renteudgift end de faktiske betalte renteudgifter.

Som et tredje eksempel kan nævnes, at den hidtidige affattelse af artikel 7, stk. 5, medfører, at ingen fortjeneste skal kunne henføres til et fast driftssted, blot fordi dette faste driftssted har foretaget indkøb af varer for foretagendet.

Den nye artikel 7, stk. 2, forudsætter også, at der sker prisfastsættelse på armslængdevilkår af transaktioner, som medfører, at det faste driftssted udøver funktioner til fordel for andre dele af foretagendet.

Det nye stk. 2 medfører derfor, at hvis et foretagende i en stat har et fast driftssted i en anden stat, og dette driftssted køber varer, der f.eks. videresælges af samme foretagendes andre dele i andre stater, skal der henføres den indkomst til driftsstedet, som det kunne have opnået, hvis det var et selvstændigt selskab, der købte varer og solgte dem videre til andre uafhængige selskaber, som solgte varerne videre.

Den hidtidige regel i artikel 7, stk. 5, er derfor ikke medtaget i den ny artikel 7.

3.6.2. Forslagets indhold

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, medfører, at en person, henholdsvis et selskab, som ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, er omfattet af begrænset skattepligt, når pågældende udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Efter praksis sker opgørelsen af det faste driftssteds indkomst i henhold til intern dansk skatteret i overensstemmelse med de principper for henførelse af fortjeneste til et fast driftssted, som er udarbejdet i OECD-regi.

En person, som er fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, er skattepligtig af samtlige sine indtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke. Fuldt skattepligtige personer skal altså medregne indkomst fra et udenlandsk fast driftssted ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Et selskab, som er fuldt skattepligtig efter selskabsskatteloven, skal derimod alene medregne indkomst fra et udenlandsk fast driftssted ved opgørelsen af dets skattepligtige indkomst, hvis indkomsten fra driftsstedet ville være omfattet af såkaldt CFC-beskatning, hvis virksomheden var udøvet af et datterselskab. Det gælder, hvis indkomsten består af indtægter og udgifter som renteindtægter og -udgifter, gevinster og tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter, udbytter og afståelsessummer vedr. aktier, betalinger som vederlag vedr. immaterielle aktiver og lignende.

I tilfælde, hvor en fuldt skattepligtig person eller selskab skal medregne indkomst fra et udenlandsk fast driftssted ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, får de efter ligningslovens § 33 eller en eventuel en dobbeltbeskatningsoverenskomst nedsat den danske skat af denne udenlandske indkomst med et beløb svarende til betalt udenlandsk skat af denne indkomst. Denne lempelse er begrænset til den danske skat af indkomsten i det udenlandske faste driftssted.

Efter praksis sker opgørelsen af det faste driftssteds indkomst i henhold til intern dansk skatteret i overensstemmelse med de principper for henførelse af indkomst til et fast driftssted, som er udarbejdet i OECD-regi. Det gælder, hvad enten der er tale om, at personer og selskaber fra en anden stat har et fast driftssted her i landet, eller at personer og selskaber fra Danmark har et fast driftssted i en anden stat.

Det gælder både, når Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende anden stat, og når der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den anden stat. Det bemærkes, at alle danske dobbeltbeskatningsoverenskomster har en artikel 7 om fortjeneste af erhvervsvirksomhed.

De foreslåede bestemmelser går derfor for det første ud på, at skattepligtig indkomst i et fast driftssted, som et foretagende fra en anden stat har her i landet, eller som et dansk foretagende har i en anden stat, skal opgøres i overensstemmelse med artikel 7, stk. 2, i den nye OECD-model. Dette fremgår af 1. pkt. i de foreslåede bestemmelser, idet 1. pkt. afspejler artikel 7, stk. 2, i OECD-modellen fra 2010.

De foreslåede bestemmelser går derfor for det andet ud på, at såfremt Danmark og den anden stat har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er affattet efter den nye artikel 7 i OECD-modellen fra 2010, skal skattepligtig indkomst i et fast driftssted dog opgøres i overensstemmelse med artikel 7 i den pågældende overenskomst. Det gælder både for et fast driftssted, som et foretagende fra en anden stat har her i landet, og for et fast driftssted, som et dansk foretagende har i en anden stat.

OECD-modellens ny artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsindkomst, som er indført ved revisionen af OECD-modellen i 2010, skal altså alene anvendes, hvis der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den anden stat, eller hvis artiklen om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og den pågældende anden stat er affattet i overensstemmelse med artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i OECD-modellen fra 2010.

Hvis Danmark anvendte den nye artikel 7 med dertil hørende bemærkninger ved opgørelsen af indkomst i et fast driftssted her i landet af et selskab i en anden stat, som er omfattet af en dansk dobbeltbeskatningsoverenskomst med en artikel om fortjeneste ved forretningsvirksomhed efter den hidtidige formulering, og den anden stat fortsat anvender den hidtidige artikel 7 med dertil hørende bemærkninger, ville der kunne blive tale om et utilsigtet resultat. I så fald ville der ved opgørelsen af det faste driftssteds skattepligtige indkomst blive medregnet en beregnet indkomst for transaktioner, som driftsstedet har foretaget med andre dele af det pågældende foretagende, men den anden stat giver ikke fradrag for en tilsvarende beregnet omkostning. Det ville medføre økonomisk dobbeltbeskatning. I den modsatte situation ville der kunne forekomme dobbelt ikke-beskatning.

3.7. Fusion mellem gensidige forsikringsforeninger og helejede datterselskaber

3.7.1. Gældende ret

Fusionsskatteloven hviler på et successionsprincip. Formålet med loven er at give selskaber mulighed for at fusionere m.v., uden at der udløses skat. Skattekravet overføres til det modtagende selskab og dets aktionærer.

Ved en fusion er udgangspunktet, at det indskydende selskab afstår alle aktiver og passiver, og aktionærerne afstår aktierne med heraf afledt beskatning dels i selskabet og dels hos aktionærerne.

Ved en skattefri fusion succederer (indtræder) det modtagende selskab i det indskydende selskabs skattemæssige stilling. Det indskydende selskab ophører uden beskatning. Derved udskydes beskatningen til det tidspunkt, hvor det modtagende selskab afstår de pågældende aktiver og passiver. Der sker også succession på aktionærsiden, hvor selskabsdeltagerne modtager aktier i det modtagende selskab som vederlag for aktier i det indskydende selskab, således at de anses for erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede aktier. Derved udskydes

beskatningen til det tidspunkt, hvor aktionærene afstår de ombyggede aktier.

Efter fusionsskatteoven kan gensidige forsikringsforeninger fusionere skattefrit indbyrdes, og der er mulighed for skattefrit at omdanne en gensidig forsikringsforening til et aktieselskab, men efter de gældende regler er der ikke mulighed for, at en gensidig forsikringsforening skattefrit fusionerer med et aktieselskab.

Ved en generel fusion mellem to aktieselskaber ændres der ikke på beskatningsformen, da de har samme selskabsform og inden fusionen beskattes ens. En gensidig forsikringsforening er skattepligtig efter selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 5, og bliver dermed almindeligt selskabsbeskattet. Dog er der en lille forskel i beskatningen, idet der i selskabsskatteovens § 17, stk. 5, er indsat et bundfradrag på 1 mio. kr., som gives i den ikke-erhvervsmæssige indkomst. Formålet med indførelsen af det særlige bundfradrag er, at herved vil flere små og lokale forsikringselskaber undgå den almindelige selskabsbeskatning. Beskatningen af gensidige forsikringsforeninger og aktieselskaber er derfor tilnærmelsesvis ens bortset fra bundfradraget på 1 mio. kr.

3.7.2. Forslagets indhold

Forslaget skal give mulighed for, at et helejet datterselskab kan fusioneres skattefrit ind i en gensidig forsikringsforening.

En generel mulighed for at fusionere et aktieselskab ind i en gensidig forsikringsforening, med den gensidige forsikringsforening som det fortsættende selskab, kan ikke accepteres skattemæssigt, idet der ikke er mulighed for succession på aktionærsiden, hvis der skiftes mellem aktier, der beskattes, og et medlemskab, der ikke beskattes ved udtræden.

Det foreslås derfor kun at give mulighed for, at et helejet aktieselskab kan fusioneres skattefrit ind i en gensidig forsikringsforening. I dette tilfælde annulleres aktierne, da det er den gensidige forsikringsforening, der ejer alle aktierne. Der er derfor ikke behov for succession på aktionærsiden. Det ophørende aktieselskab skal efter forslaget være helejet af den gensidige forsikringsforening, og det skal være et aktie- eller anpartsselskab eller en lignende form for selskab med begrænset hæftelse. Det vil sige, at ingen af deltagerne

i selskabet hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og at overskuddet fordeles i forhold til deltagerens indskudte kapital i selskabet.

Forslaget svarer til den mulighed, der er i de gældende regler, hvor selskabsbeskattede andelsforeninger og brugsforeninger kan fusionere skattefrit med et helejet aktieselskab med hjemmel i fusionsskatteovens § 12, stk. 1, nr. 4.

4. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

4.1. Underskudsforeførsel

Efter forslaget sker der en begrænsning af adgangen til at udnytte fremførte underskud i positiv skattepligtig indkomst. Fremførselsberettigede underskud på op til 7,5 mio. kr. (2010-niveau) kan altid modregnes i den positive skattepligtige indkomst, mens det resterende underskud højst kan nedbringe den resterende indkomst med 60 pct. Således sikres der en skattebetaling fra selskaber med en positiv skattepligtig indkomst over 7,5 mio. kr. (2010-niveau).

I indkomståret 2013 vil der efter forslaget ske en begrænsning af de underskud, som selskaberne kan benytte til at nedbringe deres skattepligtige indkomst med. Dette medfører en øget selskabsskattebetaling i 2013. Det underskud, der afskæres fra at blive modregnet i positiv indkomst i det første år, kan i stedet fremføres til de efterfølgende år. Herved kan det fremførte underskud benyttes til at nedbringe selskabernes selskabsskattebetaling i den efterfølgende årrække. Der sker således en fremrykning af selskabsskatten, hvilket medfører en rentefordel for det offentlige.

Det skønnes, at forslaget vil medføre et umiddelbart merprovenu i indkomståret 2013 på 685 mio. kr. Den varige virkning af forslaget skønnes at være på 70 mio. kr. årligt efter tilbageløb. Skønnet er baseret på oplysninger om de foregående års udnyttelse af underskud. På denne baggrund er det anslået, at forslaget vil medføre en begrænsning af fradragene fra underskudsforeførslen i størrelsesordenen 2,7 mia. kr. årligt. Der er desuden foretaget den beregningsmæssige antagelse, at 10 pct. af de fremførte underskud bortfalder som følge af, at underskuddene udnyttes over en længere årrække, hvilket gør at ikke alle selskaber kan nå at udnytte de fremførte underskud inden, de ophører.

Provenuvirkning af underskudsbegrænsning, mio. kr. (2012-niveau)

Indkomstår	2013	2014	2015	2016	Varig virkning
Umiddelbar virkning	685	615	545	480	100
Efter tilbageløb	480	430	380	335	70

I forbindelse med gennemførelsen af forslaget etableres der et underskudsregister, som en del af digitaliseringen af selskabsselvangivelsen. Underskudsregistret kan bl.a. forhindre, at samme underskud bruges flere gange, da der vil ske en løbende central registrering af de enkelte selskabers underskud. Herved forhindres bl.a., at et underskud videreføres i en koncern, selvom det selskab, der har underskuddet, er udtrådt af sambeskatningen. SKAT's undersøgelser viser, at skattegabet på området udgør godt 70 mio. kr. år-

ligt. På denne baggrund skønnes det, at underskudsregistret på sigt vil give et varigt merprovenu efter tilbageløb i størrelsesordenen 25 mio. kr.

Af det fremtidige umiddelbare merprovenu tilfalder 13,41 pct. kommunerne svarende til ca. 90 mio. kr. vedrørende 2013.

Finansårvirkning af forslaget skønnes at være 480 mio. kr. i 2014 og 430 mio. kr. i 2015.

4.2. Revisorerklæring, bøder og hæftelse i sambeskatning

For så vidt angår den del af lovforslaget, der omhandler revisorerklæringer, bøder og hæftelse i sambeskatning, bidrager elementerne primært til sikring af skattegrundlaget og skattebetalingen fra især multinationale selskaber. Der er stor usikkerhed om størrelsen af de positive provenumæssige konsekvenser.

For så vidt angår forslaget om revisorerklæringer, skønnes det, at det fører til en større efterrettelighed fra virksomhedernes side med hensyn til at gennemføre concerninterne transaktioner på armslængdevilkår, således at flytning af skattegrundlag undgås, og der kommer større omhyggelighed med at udarbejde en fyldestgørende TP-dokumentation. Forslagets positive provenumæssige konsekvenser er ikke kvantificeret i henhold til forsigtighedsprincippet.

4.3. Åbenhed om selskabers skattebetaling

Forslaget medfører øget åbenhed om selskabers skattebetaling i Danmark. Der tilsigtes hermed, at en øget opmærksomhed på området vil være med til at sikre skattebetalingen fra selskabernes side. Forslaget forventes at medføre et merprovenu, der dog ikke er kvantificeret i henhold til forsigtighedsprincippet.

4.4. Indkomst i et fast driftssted

Den del af lovforslaget, der vedrører ændring af reglerne for indkomstopgørelsen i faste driftssteder, har kun betydning for opgørelsen af indkomst i tilfælde, hvor et udenlandsk foretagendes faste driftssted her i landet eller et dansk foretagendes faste driftssted i en anden stat ikke for nærværende er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Tilsvarende vil være gældende, hvor driftsstedet er beliggende i en stat, hvormed Danmarks nuværende overenskomst fremover bliver ændret, herunder at artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed formuleres efter den ny OECD-model fra 2010. Yderligere er det vurderingen, at ændringen af artikel 7 i den nye OECD-model fra 2010 kun vil have begrænset betydning. Forslaget skønnes derfor ikke at have nævneværdige provenumæssige konsekvenser.

4.5. Fusion mellem gensidige forsikringsforeninger og helejede datterselskaber

Forslaget om, at gensidige forsikringsforeninger skattefrit kan indfusionere helejede aktie- og anpartsselskaber, skønnes ikke have nævneværdige provenumæssige konsekvenser, da det må lægges til grund, at skattefriheden vil være en forudsætning for, at sådanne fusioner finder sted.

5. Administrative konsekvenser for det offentlige

Forslaget om begrænsning af adgangen til at udnytte fremførselsberettigede underskud medfører behov for, at Skatteministeriet udvikler et digitalt underskudsregister. Dette skønnes med nogen usikkerhed at indebære administrative engangsomkostninger på 20,0 mio. kr. samt til 3 årsværk svarende til en udgift på 1,8 mio. kr. vedr. it-udvikling.

Forslaget om begrænsning af adgangen til at udnytte fremførselsberettigede underskud skønnes endvidere med nogen usikkerhed at medføre løbende omkostninger på 1,0 mio. kr. vedr. it-drift.

Forslaget om revisorerklæring, bøder og solidarisk hæftelse skønnes ikke at medføre administrative omkostninger af betydning.

Forslaget om åbenhed om selskabers skattebetaling skønnes at medføre administrative engangsomkostninger på 1,0 mio. kr. vedr. it-tilretning og -udvikling m.v. samt til 0,5 årsværk svarende til en udgift på 0,3 mio. kr. vedr. samme.

Forslaget om åbenhed om selskabers skattebetaling skønnes endvidere at medføre løbende driftsomkostninger vedr. it-drift m.v. på 0,1 mio. kr. samt til 0,5 årsværk svarende til en udgift på 0,3 mio. kr. vedr. vejledning m.v.

Forslaget om indkomst i fast driftssted skønnes ikke at medføre administrative omkostninger af betydning.

Forslaget om skattefri fusion mellem gensidige forsikringsforeninger og helejede datterselskaber har ingen administrative konsekvenser for det offentlige.

Det samlede lovforslag som fremsat skønnes dermed i alt at medføre engangsomkostninger på 23,1 mio. kr. samt løbende omkostninger på 1,4 mio. kr.

6. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Forslaget vedrørende underskudsfremførsel indebærer en likviditetsbelastning for de berørte selskaber, idet begrænsningen af adgangen til udnyttelse af fremførselsberettigede underskud fører til, at selskaberne skal betale selskabsskat tidligere end under gældende regler. Selskaber, der har en positiv selskabspligtig indkomst på over 7,5 mio. kr. (2010-niveau) kan efter forslaget ikke anvende fremførselsberettigede underskud til at nedbringe den skattepligtige indkomst til nul. Disse selskaber vil herved få fremrykket tidspunktet for selskabsskattepositionen.

Selskaber, der har en negativ skattepligtig indkomst, vil ikke umiddelbart blive berørt af forslaget. Eksempelvis vil forskningstunge innovative selskaber og iværksættere, der typisk har store underskud i de første år, først komme i selskabsskatteposition, når selskabet har en positiv skattepligtig indkomst på mere end 7,5 mio. kr. (2010-niveau).

Som følge af, at underskuddene udnyttes over en længere årrække, vil der i højere grad ske en udhuling af den reale værdi af de fremførselsberettigede underskud. Desuden vil der være en andel af de fremførte underskud, der går endeligt tabt. Dette skyldes, at ikke alle selskaber kan nå at udnytte de fremførselsberettigede underskud, inden selskabet ophører.

Underskudsfremførslen vil føre til et mindre fald i det forventede afkast af investeringer i Danmark. Det skyldes, at der sker en fremrykning af tidspunktet for, hvornår selskaberne skal betale selskabsskat, samt der vil være en øget risiko for, at underskuddene går endeligt tabt. Det skønnes, således at underskudsfremførsel vil medføre en begrænset reduktion i tilskyndelsen til at investere i Danmark.

Forslaget om *udvidelsen af hæftelse for sambeskattede selskaber* vil normalt ikke have erhvervsøkonomiske konsekvenser, men kan i visse situationer have en mindre negativ virkning på markedsværdien af sambeskattede virksomheder.

Med forslaget om *skattefri fusion mellem gensidige forsikringsforeninger og helejede datterselskaber* forbedres erhvervslivets muligheder for strukturtilpasninger.

Lovforslaget skønnes ikke *i øvrigt* at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Forslaget vedrørende *underskudsfræmførsel* kan i et vist omfang medføre øgede administrative omkostninger for de selskaber, der omfattes af forslaget.

En virksomhed, der efter forslagets bestemmelser bliver pålagt at indhente en *revisorerklæring*, vil blive påført ikke ubetydelige udgifter og dermed blive pålagt administrative byrder. Initiativet er dog søgt målrettet visse nærmere definerede virksomheder og tænkes anvendt på en »case by case«-basis i forbindelse med vurderingen af virksomhedens TP-dokumentation, og hvor det skønnes hensigtsmæssigt og relevant at indhente erklæringen.

Ressourceforbruget for revisor og dermed omkostningerne for de pågældende virksomheder vil dermed blive søgt holdt nede på et rimeligt niveau.

Erhvervsstyrelsen, CKR udtaler, at »Forslaget indebærer at SKAT får mulighed for at pålægge visse selskaber at indhente en revisorerklæring som dokumentation for virksomhedens transfer pricing.

Før SKAT kan anvende denne mulighed, skal en af følgende betingelser være opfyldt:

A) Selskabet skal have transaktioner med fysiske eller juridiske personer udenfor EU, hvor der ikke er indgået en aftale om dobbeltbeskatningsoverenskomst.

B) Selskabet skal have et gennemsnitligt driftsunderskud gennem de sidste fire år.

Opfyldelsen af ovenstående betingelser udløser ikke automatisk et krav om revisorerklæring; det er desuden betinget af, at SKAT finder en sådan erklæring relevant ift. kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold.

For de virksomheder, der vil blive pålagt at skulle rekvirere en revisorerklæring, vil der være tale om en betydelig administrativ byrde i form af eksterne udgifter til revisor.

12. Sammenfattende skema

Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget		
	Positive konsekvenser/ mindre udgifter	Negative konsekvenser/ merudgifter
Økonomiske konsekvenser for det offentlige	En begrænsning af udnyttelsen af selskabernes fremførte <i>underskud</i> medfører et umiddelbart merprovenu på 685 mio. kr. i indkomståret 2013. Forslaget medfører en rentefordel for det offentlige og skønnes at	Ingen

Det er ikke muligt på nuværende tidspunkt at kvantificere byrderne, da omfanget af berørte virksomheder ikke kendes.

SKAT oplyser dog, at der er tale om et ekstraordinært kontrolværktøj, der kun vil blive anvendt i et begrænset omfang.«.

Lovforslaget skønnes ikke *i øvrigt* at have nævneværdige administrative konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ikke administrative konsekvenser for borgerne.

9. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

11. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Forslaget har været sendt i høring hos Advokatsamfundet, AE Rådet, CEPOS, Cevea, Danmarks Rederiforening, Danmarks Skibsmæglerforening, Dansk Automobilhandlerforening, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk Gartneri, Dansk Iværksætterforening, Dansk Skovforening, Dansk Transport og Logistik, Danske Advokater, Danske Speditører, De Samvirkende Købmænd, DI, DVCA, Finansrådet, Forsikring & Pension, FSR – Danske Revisorer, Horesta, Håndværksrådet, ITD International Transport Danmark, KL, Landbrug & Fødevarer, Skatterevisorforeningen og Videncentret for Landbrug.

Lovudkastet har desuden været sendt på en kort ekstern høring hos InvesteringsForeningsRådet og Dansk Børsmæglerforening, da Skatteministeriet på baggrund af indkomne høringssvar har fundet det rigtigt at præcisere underskudsdefinitionen i den del af lovforslaget, som angår revisorerklæringer, og lade alle finansielle virksomheder være omfattet af erklæringsordningen, herunder også de virksomheder, som de to organisationer repræsenterer.

	<p>medføre et varigt merprovenu på 70 mio. kr. årligt efter tilbageløb. Herudover forventes underskudsregistret at medføre et varigt merprovenu på 25 mio. kr. årligt efter tilbageløb.</p> <p>For så vidt angår den del af lovforslaget, der omhandler <i>revisorerklæringer, bøder, solidarisk hæftelse og åbenhed om skattebetaling</i>, bidrager elementerne primært til sikring af skattegrundlaget og skattebetalingen fra især multinationale selskaber.</p> <p>Den del af lovforslaget, der vedrører ændring af reglerne for indkomstopgørelsen i <i>faste driftssteder</i>, skønnes ikke at have nævneværdige provenue-mæssige konsekvenser.</p>	
Administrative konsekvenser for det offentlige	Ingen	Det samlede lovforslag skønnes i alt at medføre engangsomkostninger på 23,1 mio. kr. samt løbende omkostninger på 1,4 mio. kr.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Forslaget om skattefri fusion mellem gensidige forsikringsforeninger og helejede datterselskaber forbedrer erhvervslivets muligheder for strukturtilpasninger.	Forslaget om <i>underskudsfræmførsel</i> medfører en likviditetsbelastning for de berørte selskaber, da disse selskaber efter forslaget tidligere vil komme i selskabsskatteposition. Yderligere vil en andel af de fræmførselsberettigede underskud bortfalde som følge af, at de fræmførselsberettigede underskud udnyttes over en længere årrække.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Forslaget om <i>underskudsfræmførsel</i> kan i et vist omfang medføre øgede administrative omkostninger for de selskaber, der omfattes heraf. For den virksomhed, som bliver pålagt at indhente en <i>revisorerklæring</i> , vil forslaget betyde en betydelig administrativ byrde. Kontrolværktøjet forventes dog kun at blive anvendt i et begrænset antal tilfælde årligt.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Der er tale om en konsekvensændring, som følge af, at der foreslås indsat et nyt stk. 3 og nyt stk. 4 i selskabsskattelovens § 31.

Til nr. 2

Det foreslås, at reglerne i ligningslovens § 15 flyttes til selskabsskatteloven.

Baggrunden er, at reglerne kun omfatter skattepligtige, der er omfattet af selskabsskatteloven, hvorfor det er naturligt, at reguleringen i stedet kommer til at fremgå af selskabsskatteloven. Det følger af ligningslovens § 15, stk. 6, at bestemmelsen ikke finder anvendelse for personer, herunder at den ikke finder anvendelse for selvstændigt erhvervsdrivende, der ikke er omfattet af selskabsskatteloven.

Ligningslovens § 15, stk. 6 og 11, videreføres ikke, da de pågældende regler ikke er relevante, når reguleringen i stedet indgår i selskabsskatteloven.

Til nr. 3 og 4

Ændringerne er redaktionelle og skyldes, at EU's fusions-skattedirektiv med senere ændringer er blevet kodificeret ved Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009, og at EU's moder- og datterselskabsdirektiv er blevet omarbejdet ved Rådets direktiv 2011/96/EU.

Til nr. 5

Der er tale om en konsekvensændring som følge af, at ligningslovens § 15 flyttes til selskabsskatteloven.

Til § 2

Til nr. 1, 3 og 10

Ændringerne er redaktionelle og skyldes, at EU's fusions-skattedirektiv med senere ændringer er blevet kodificeret ved Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009, og at EU's moder- og datterselskabsdirektiv er blevet omarbejdet ved Rådets direktiv 2011/96/EU.

Til nr. 2, 5 og 6

Der er tale om konsekvensændringer som følge af den foreslåede regulering i forhold til faste driftssteder.

Til nr. 4

Det foreslåede nye stk. 2 i selskabsskattelovens § 2 indebærer, at når et selskab, som ikke er omfattet af fuld skattepligt, udøver erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, skal den skattepligtige indkomst ved denne virksomhed opgøres i overensstemmelse med artikel 7, stk. 2, i den ny OECD-model. Dette fremgår af 1. pkt. i de foreslåede bestemmelser, idet 1. pkt. afspejler artikel 7, stk. 2, i OECD-modellen fra 2010.

Såfremt det pågældende selskab er hjemmehørende i en anden stat, og Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med denne stat har en artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, som ikke er affattet efter den ny artikel 7 i OECD-modellen fra 2010, skal den skattepligtige indkomst i det faste driftssted dog som hidtil opgøres i overensstemmelse med overenskomstens artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Til nr. 7 og 15

Der er tale om konsekvensændringer som følge af, at ligningslovens § 15 flyttes til selskabsskatteloven.

Til nr. 8

Det foreslåede nye stk. 6 i selskabsskattelovens § 8 har tilsvarende bestemmelser som det foreslåede nye stk. 2, i lovens § 2, for så vidt angår et selskab, som er fuldt skattepligtigt til Danmark, og som udøver erhverv med et fast driftssted i en anden stat.

Efter § 8, stk. 2, skal selskabet som hovedregel ikke medregne indtægter og udgifter, som vedrører det faste driftssted, ved opgørelsen af dets skattepligtige indkomst. Der er dog undtagelser fra denne hovedregel, som medfører, at et dansk selskab i visse tilfælde medregner skattepligtig indkomst af et udenlandsk fast driftssted ved opgørelsen af dets skattepligtige indkomst. I så fald kan selskabet få dobbeltbeskatningslempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den anden stat eller efter ligningslovens § 33 for at undgå dobbeltbeskatning af den skattepligtige indkomst i det faste driftssted.

Til nr. 9

Det foreslås, at reglerne i ligningslovens § 15 om fremførelse af underskud m.m. overflyttes til selskabsskatteloven, idet der i selskabsskatteloven som nye paragraffer foreslås indsat §§ 12-12 D. Endvidere foreslås det at indføre en begrænsning i adgangen til fradrag for fremførte underskud.

Til § 12

Den foreslåede bestemmelse svarer til ligningslovens § 15, stk. 1, idet der dog samtidig foreslås indsat en begrænsning i adgangen til at fremføre underskud til modregning i positiv skattepligtig indkomst i efterfølgende indkomstår, jf. forslaget til § 12, stk. 2.

Begrænsningen er udformet således, at op til 7,5 mio. kr. af de samlede fremførte underskud altid vil kunne modregnes. Dernæst kan det resterende underskud højst nedbringe den resterende indkomst med 60 pct. En del af underskudene vil derfor ikke kunne modregnes i det første år med overskud, men kan i stedet fremføres til senere modregning i positiv skattepligtig indkomst.

Eksempel

I tabellen nedenfor er beskrevet, hvordan reglerne fungerer i et konkret eksempel. I eksemplet har et selskab et fremførselsberettiget underskud fra tidligere indkomstår på 21 mio. kr.

År 1	Nuværende regler	Foreslåede regler	Bemærkninger til de foreslåede regler
Selvangiven indkomst før modregning af underskud for tidligere år	25 mio.	25 mio.	
Modregnet underskud for tidligere indkomstår	21 mio.	7,5 mio.	7,5 mio. kr. er altid fradragsberettiget.

		18 mio.	Herefter kan det resterende overskud (17,5 mio. kr.) nedbringes med højst 60 pct.
Selvangiven indkomst <u>efter modregning</u> af underskud for tidligere år	4 mio.	7 mio.	
Selskabsskattebetaling (ved en selskabsskattesats på 25 pct.)	1 mio.	1,75 mio.	Forslaget medfører en stigning i selskabsskattebetalingen (på 0,75 mio. kr.) det første år.
Underskud til fremførsel herefter	0 mio.	3 mio.	Selskabet kan således ikke udnytte en del af underskuddet $((21-(7,5+10,5))=3$ mio. kr.) det første år. Det ikke-udnyttede underskud kan dog fremføres til efterfølgende år.
År 2	Nuværende regler	Foreslåede regler	Bemærkninger til de foreslåede regler
Selvangiven indkomst <u>før modregning</u> af underskud for tidligere år	20 mio.	20 mio.	
Modregnet underskud for tidligere indkomstår	0 mio.	7,5 mio.	7,5 mio. kr. er altid fradragsberettiget.
		3 mio.	Herefter kan det resterende overskud (12,5 mio. kr.) nedbringes med højst 60 pct. (der resterer dog blot et underskud på: 3 mio. kr.).
Selvangiven indkomst <u>efter modregning</u> af underskud for tidligere år	20 mio.	17 mio.	
Selskabsskattebetaling (ved en selskabsskattesats på 25 pct.)	5 mio.	4,25 mio.	Forslaget medfører et fald i selskabsskattebetalingen (på 0,75 mio. kr.) i efterfølgende år.
Underskud til fremførsel herefter	0 mio.	0 mio.	
Samlet skattepligtig indkomst efter underskudsfræførsel i år 1 og 2	$(4+20)=24$ mio.	$(7+17)=24$ mio.	Selskabets skattepligtige indkomst bliver den samme, set over en periode på 2 år.
Samlet selskabsskattebetaling	$(1+5)=6$ mio.	$(1,75+4,25)=6$ mio.	Selskabets samlede skattebetalinger bliver de samme, set over en periode på 2 år. Forslaget medfører dog, at selskabet skal betale en del af selskabsskatten tidligere end ved de nugældende regler.

Modregner et selskab underskud for flere tidligere indkomstår, og sker der underskudsbegrænsning af en del af det modregnede underskud, skal underskudsbegrænsningen reducere de yngste underskud først. Herved opretholdes det nugældende princip om, at de ældste underskud anvendes først.

Der er ingen forskel på, om en virksomhed drives i en filial eller i et datterselskab i relation til den foreslåede § 12.

Faste driftssteder af udenlandske selskaber, som ikke er sambeskattede, er således også omfattede af den foreslåede § 12 om underskudsbegrænsning. Faste driftssteder skal med andre ord behandles på samme måde som selskaber ved anvendelsen af de foreslåede regler om begrænsning af fradrag for fremførselsberettigede underskud.

Der foreslås endvidere indsat en regel, der regulerer samspillet mellem den foreslåede underskudsbegrænsning i § 12, stk. 2 og reglen i ligningslovens § 33 H om adgang til at bortse fra underskud for at opnå lempelse for udenlandske skatter, jf. forslagens § 12, stk. 4.

Samspillet foreslås reguleret på den måde, at der ikke skal ske underskudsbegrænsning efter den foreslåede § 12, stk. 2 i selskabsskattebogen, hvis ligningslovens § 33 H anvendes til at forhøje den skattepligtige indkomst til et større beløb end de foreslåede regler om underskudsbegrænsning ville medføre.

I nedenstående eksempler er vist skattebetalingen i Danmark og i udlandet for en sambeskatningskreds bestående af

to selskaber. Der har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Eksemplerne viser opgørelsen efter de nugældende regler og de foreslåede regler. Der tages ikke hensyn til bundgrænsen på 7,5 mio. kr. i eksemplerne.

Moder (DK)	-300	0	+300	0
Datter (UDL.)	0	+100	0	+100
Skattebetaling DK	0	0	0	0
Skattebetaling UDL.	0	25	0	25
Underskud til fremførsel	-300	-300	0	0

Med de nugældende regler for underskudsfrøførsel efter ligningslovens § 15 og bortseelsesreglen i ligningslovens § 33 H, bliver den samlede skattebetaling 25 over de 3 år.

De foreslåede regler

Moder (DK)	-300	0	+300	0
Datter (UDL.)	0	+100	0	+100
Skattebetaling DK	0	0	30	30
Skattebetaling UDL.	0	25	0	25
Underskud til fremførsel	-300	-300	-120	-120

Lovforslaget giver dermed en umiddelbar skattestigning på 30, der modsvares af det fremførselsberettigede underskud på 120 (skatteværdi 30).

Til § 12 A

Den foreslåede bestemmelse svarer til ligningslovens § 15, stk. 2.

Dog indgår en konsekvensændring som følge af lov nr. 718 af 25. juni 2010 om ændring af konkursloven og forskellige andre love (Rekonstruktion m.v.). Konsekvensændringen indebærer, at »tvangsakkord« ændres til »tvangsakkord i en rekonstruktion«.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 2, blev indført ved lov nr. 363 af 6. juni 1991 og er senere ændret ved lov nr. 412 af 14. juni 1995, lov nr. 440 af 10. juni 1997, lov nr. 133 af 25. februar 1998, lov nr. 958 af 20. december 1999, lov nr. 313 af 21. maj 2002, lov nr. 1414 af 21. december 2005, lov nr. 343 af 18. april 2007, lov nr. 530 af 17. juni 2008, lov nr. 462 af 12. juni 2009, lov nr. 525 af 12. juni 2009 og lov nr. 254 af 30. marts 2011.

Til § 12 B

Den foreslåede bestemmelse svarer til ligningslovens § 15, stk. 3.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 3, blev indført ved lov nr. 363 af 6. juni 1991.

Til § 12 C

Eksempel på samspillet mellem ligningslovens § 33 H og den foreslåede § 12, stk. 2 og 4 i selskabsskatteloven.

De nugældende regler

Selskaberne har følgende skattepligtige indkomster:

År 1	År 2	År 3	i alt
-300	0	+300	0
0	+100	0	+100
0	0	0	0
0	25	0	25
-300	-300	0	0

Med anvendelse af bortseelsesreglen i ligningslovens § 33 H og den foreslåede § 12, stk. 2 og 4 i selskabsskatteloven.

År 1	År 2	År 3	i alt
-300	0	+300	0
0	+100	0	+100
0	0	30	30
0	25	0	25
-300	-300	-120	-120

Den foreslåede bestemmelse svarer til ligningslovens § 15, stk. 4 og 5.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 4, blev indført ved lov nr. 412 af 14. juni 1995 og er senere ændret ved lov nr. 440 af 10. juni 1997, lov nr. 308 af 19. april 2006, lov nr. 343 af 18. april 2007 og lov nr. 525 af 12. juni 2009.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 5, blev indført ved lov nr. 412 af 14. juni 1995 og er senere ændret ved lov nr. 399 af 22. maj 1996, lov nr. 440 af 10. juni 1997 og lov nr. 343 af 18. april 2007.

Til § 12 D

Den foreslåede bestemmelse svarer til ligningslovens § 15, stk. 7-10 og 12.

Dog foreslås det, at bestemmelsen også skal omfatte den situation, hvor et udenlandsk selskab med et fast driftssted i Danmark har et skift i ejerkredsen på mere end 50 pct.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 7, blev indført ved lov nr. 837 af 18. december 1987 og er senere ændret ved lov nr. 425 af 25. juni 1993, lov nr. 412 af 14. juni 1995, lov nr. 399 af 22. maj 1996 og lov nr. 221 af 31. marts 2004

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 8, blev indført ved lov nr. 837 af 18. december 1987 og er senere ændret ved lov nr. 218 af 10. april 1991, lov nr. 394 af 6. juni 1991 og lov nr. 399 af 22. maj 1996.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 9, blev indført ved lov nr. 837 af 18. december 1987 og er senere ændret ved lov nr. lov nr. 412 af 14. juni 1995, lov nr. 427 af 14. juni 1995 og lov nr. 462 af 12. juni 2009.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 10, blev indført ved lov nr. 837 af 18. december 1987 og er senere ændret ved lov nr. 412 af 14. juni 1995, lov nr. 399 af 22. maj 1996, lov nr. 221 af 31. marts 2004, lov nr. 343 af 18. april 2007 og lov nr. 462 af 12. juni 2009.

Bestemmelsen i ligningslovens § 15, stk. 12, blev indført ved lov nr. 394 af 6. juni 1991 og er senere ændret ved lov nr. 412 af 14. juni 1995, lov nr. 376 af 22. maj 1996 og lov nr. 453 af 10. juni 2003.

Til nr. 11

Den foreslåede begrænsning i adgangen til at fremføre underskud til modregning i positiv indkomst i efterfølgende indkomstår, skal ske på sambeskatningsniveau, når der er tale om underskud hos sambeskattede selskaber, jf. det foreslåede stk. 3 i selskabsskattelovens § 31.

I og med at begrænsningen skal ske på sambeskatningsniveau, er det nødvendigt, at alle selskaber m.v., der indgår i en sambeskatning er undergivet de samme regler i forhold til underskudsbegrænsning. Der foreslås derfor indsat en tilføjelse til koncerndefinitionen, hvorefter selskaber m.v., der er undergivet underskudsbegrænsning, og selskaber m.v., der ikke er undergivet underskudsbegrænsning, ikke kan anses for koncernforbundne. De kan dermed ikke indgå i samme sambeskatning. Justeringen af koncerndefinitionen finder anvendelse i forhold til både national og international sambeskatning, idet selskabsskattelovens § 31 A om international sambeskatning indeholder en regel om, at bestemmelserne i selskabsskattelovens § 31 om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse.

Indgår der i en koncern en gruppe af selskaber m.v., der ikke undergives underskudsbegrænsning, og en gruppe af selskaber m.v., der undergives underskudsbegrænsning, vil koncernen dermed skulle opdeles i to sambeskatninger.

Som udgangspunkt vil alle selskaber m.v. blive omfattet af den foreslåede underskudsbegrænsning. Der foreligger imidlertid særlove, som indeholder en specifik regulering af adgangen til at fremføre underskud til modregning i efterfølgende indkomstår. Disse bestemmelser påvirkes ikke af den foreslåede underskudsbegrænsning, idet de videreføres uændret. For koncerner, hvori indgår selskaber omfattet af underskudsbestemmelserne i disse særlove, vil den foreslåede justering af koncerndefinitionen i forhold til sambeskatningen således have betydning. Der findes særlige bestemmelser om underskudsfremførelse i lov nr. 588 af 24. juni 2005 om Sund og Bælt Holding A/S og i lov nr. 285 af 15. april 2009 om projektering af fast forbindelse over Femern Bælt med tilhørende landanlæg i Danmark.

Til nr. 12

Selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 3.-8.pkt. indeholder en beskrivelse af, hvordan underskud fremføres ved sambeskatning. Underskud fremføres i samme rækkefølge som efter de gældende regler, og underskudsrekkefølgen bliver derfor

ikke ændret af de foreslåede regler om begrænsning af fradrag for fremførselsberettigede underskud.

Beskrivelsen af underskudsrekkefølgen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, er skrevet om for at gøre den mere overskuelig.

Til nr. 13

Med det foreslåede § 31, stk. 3, foreslås det, at begrænsning efter den foreslåede § 12 i selskabsskatteloven af fremførselsberettigede underskud hos sambeskattede selskaber skal ske på sambeskatningsniveau. Det er summen af årets skattepligtige indkomster for de sambeskattede selskaber før modregning af underskud for tidligere år, der danner grundlag for vurderingen af, om der skal ske underskudsbegrænsning. Herved sidestilles sambeskattede selskaber med særbeskattede selskaber.

Sambeskatningsindkomsten opgøres som summen af den skattepligtige indkomst (positiv eller negativ) for hvert af de selskaber, der indgår i sambeskatningen. Hvis sambeskatningsindkomsten bliver negativ, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber. Det fordelte underskud fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår.

Ved modregning af underskud skal de ældste underskud anvendes først. Heri ligger bl.a. den rækkefølge, at selskabet først modregner sine egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen (særunderskud), og dernæst modregner selskabet egne underskud fra tidligere indkomstår, der er opstået under sambeskatningen.

Da reglerne om begrænsning af fradrag for fremførselsberettigede underskud i den foreslåede § 12, stk. 2 i selskabsskatteloven, gælder samlet for de sambeskattede selskaber, sker der kun underskudsbegrænsning, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst før fremførelse af underskud overstiger 7,5 mio. kr. Der sker med andre ord ikke underskudsbegrænsning, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst er negativ.

Et fast driftsstedes underskud er omfattet af værnsreglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt. og kan ikke udnyttes af andre selskaber i sambeskatningen, hvis reglerne i den fremmede stat, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat. Har det faste driftssted negativ indkomst i et år, indgår den negative indkomst ikke ved beregningen af om der skal ske underskudsbegrænsning efter den foreslåede § 12, stk. 2 i selskabsskatteloven. Det skyldes, at den negative indkomst ikke vil kunne modregnes i andre selskabers indkomst i sambeskatningen, hvis indkomsten er omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt.

I det omfang summen af de sambeskattede selskabers indkomst er negativ, vil fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstår kunne modregnes hos de selskaber, der har positiv indkomst uden, at der vil ske underskudsbegrænsning efter den foreslåede § 12 i selskabsskatteloven.

Eksempel

Selskaberne A og B er sambeskattede. Sambeskatningen er påbegyndt i indkomståret 2012. Selskab A har i indkomståret 2013 et overskud på 10.000.000 kr. og et fremførselsberettiget særunderskud på 15.000.000 kr. fra indkomståret 2010. Selskab B har et underskud for indkomståret 2013 på 14.000.000 kr. Summen af de sambeskattede selskabers indkomst er negativ med 4.000.000 kr. før modregning af underskud for tidligere år.

Underskudsrækkefølgen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2 medfører, at selskab A skal modregne særunderskud fra indkomståret 2010. Efter modregning af underskud på 10.000.000 kr. udgør A's skattepligtige indkomst 0 og der resterer 5.000.000 kr. i særunderskud, som kan fremføres til senere indkomstår.

Sambeskatningsindkomsten efter modregning af særunderskud er herefter negativ med 14.000.000 kr. Underskuddet på 14.000.000 kr. kan fremføres til senere indkomstår.

Eksemplet illustrerer konsekvensen af, at underskudsbe-grænsningen sker på sambeskatningsniveau. I nogle tilfælde kan det medføre, at enkelte selskaber i sambeskatningen ikke underskudsbe-grænses, selvom der modregnes underskud for tidligere indkomstår.

Begrænsning efter forholdsmæssig fordeling: Begrænsning af underskud efter den foreslåede model, hvor 7,5 mio. kr. altid er fradragsberettiget, og hvor den resterende positive skattepligtige indkomst kan nedbringes med 60 pct., skal påvirke de underskud, der indgår i underskuds-rækkefølgen i en sambeskatning. Den del af et underskud, der begrænses efter de foreslåede regler, skal derfor »tilbageføres« til det selskab, der har ydet underskuddet. På den måde sikres det, at det underskudsgivende selskab bevarer restsaldoen, hvis selskabet senere udtræder af sambeskatningen.

Det foreslås derfor, at begrænsning efter den foreslåede § 12 i selskabsskatteloven af fradraget for fremførselsberettigede underskud i en sambeskatning skal ske forholdsmæssigt for samtlige fremførselsberettigede underskud. Det vil sige både for særunderskud, jf. det foreslåede stk. 2, 3. pkt. i selskabsskattelovens § 31, for egne underskud, jf. det foreslåede stk. 2, 5. pkt. i selskabsskattelovens § 31, og for andre selskabers underskud, jf. det foreslåede stk. 2, 7. pkt. i selskabsskattelovens § 31. Begrænsningen af fradraget skal ske i forholdet mellem den del af underskuddet der ikke kan modregnes i årets indkomst efter selskabsskattelovens § 12, stk. 2 og samtlige fremførselsberettigede underskud før begrænsning.

Et fast driftsstedes underskud er omfattet af værnsreglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt. og kan ikke udnyt-

tes af andre selskaber i sambeskatningen, hvis reglerne i den fremmede stat, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat. Et fast driftsstedes underskud betragtes derfor, i relation til den forholdsmæssige fordeling af underskudsbe-grænsningen, som et særunderskud jf. den foreslåede § 31, stk. 2, 3. pkt. i selskabsskatteloven.

Beregningen af den forholdsmæssige fordeling af de underskud, der kan anvendes til at nedbringe den skattepligtige indkomst i en sambeskatning, skal ske med den brøk, der fremkommer ved at sætte den del af underskuddet, der kan modregnes i årets indkomst som følge af den foreslåede selskabsskattelovens (SEL) § 12, stk. 2 i tælleren, og sætte samtlige underskud der ville være anvendt, såfremt § 12, stk. 2 ikke fandt anvendelse, i nævneren. Brøken ganges herefter med de underskud der ville være modregnet, hvis den foreslåede selskabsskattelovens § 12, stk. 2 ikke fandt anvendelse. Derved fordeles den del af underskuddet, der kan modregnes i årets indkomst efter den foreslåede selskabsskattelovens § 12, stk. 2, på hvert enkelt modregnet underskud, så underskuddene begrænses ensartet.

Brøken der skal anvendes, opgøres således:

Fremførselsberettiget underskud efter SEL § 12, stk. 2

Samtlige anvendte fremførselsberettigede underskud hvis SEL § 12, stk. 2 ikke fandt anvendelse

Ved beregningen af de fremførselsberettigede underskud, der kan tillades modregnet, tages der udgangspunkt i indkomstårets indkomst.

Modregner et sambeskattet selskab eksempelvis egne underskud for flere tidligere indkomstår, og skal der ske forholdsmæssig begrænsning af en del af de modregnede underskud, skal de yngste underskud begrænses først. Herved opretholdes det nugældende princip om, at de ældste underskud modregnes først.

Når underskudsbe-grænsningen er beregnet, skal der ikke ske omberegning af sambeskatningsindkomsten. Den skattepligtige indkomst forhøjes med et beløb, svarende til den del af de anvendte underskud der begrænses. Forhøjelsen sker hos de selskaber der anvender underskuddene.

Eksempel på underskudsbe-grænsning, når sambeskatningsindkomsten er positiv både før og efter, at underskud modregnes.

	Beløb t. kr.
<i>Før underskudsbe-grænsning</i>	
Summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret før modregning af underskud for tidligere år	25.000
Modregnet underskud for tidligere år	21.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	4.000

<i>Efter underskudsbeholdning</i>		
Summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret før modregning af underskud for tidligere år		25.000
7,5 mio. kr. er altid fradragsberettiget		<u>-7.500</u> 17.500
Resterende overskud må nedbringes med 60 pct. (17.500 × 60 pct.)		10.500
Skattepligtig sambeskatningsindkomst efter underskudsmodregning (25.000 – (7.500 + 10.500))		<u>7.000</u>
Underskud der kan modregnes (7.500 + 10.500)		18.000
Forholdsmæssig andel af fremførselsberettiget underskud efter SEL § 12, stk. 2.		
	<u>18.000</u>	0,8571
	21.000	

Den forholdsmæssige begrænsning vil virke således:

Oplysning om underskud for tidligere år

Selskab	Særunderskud	Sambeskatningsunderskud
A	12.500	-
B	-	2.500
C	-	6.000

Indkomståret 2013	Før begrænsning			Efter begrænsning	
	A	B	C	Brøk 18.000 21.000	
Selskab				Modregningsberettiget underskud efter begrænsning	Begrænset underskud
Indkomst til sambeskatning	22.000	-1.500	4.500		
Særunderskud modregnes	-12.500	0	0	-10.714	-1.786
Indkomst herefter	9.500	-1.500	4.500		
Egne underskud modregnes	0	0	-4.500	-3.857	-643
Indkomst herefter	9.500	-1.500	0		
Underskud i 2013 fordeles	-1.500	1.500	0		
Indkomst herefter	8.000	0	0		
Underskud fra tidligere indkomstår modregnes	-4.000	2.500	1.500	-3.429	-571
Indkomst herefter	4.000	0	0		
Underskud til fremførsel ultimo 2013 (efter begrænsning)	-1.786 ⁽¹⁾	-357 ⁽²⁾	-857 ⁽³⁾	-18.000	-3.000

1) Fremførselsberettiget underskud udgør det begrænsede særunderskud, der tilbageføres til A.

2) Fremførselsberettiget underskud på 357 udgør B's andel af det begrænsede underskud på 571.

3) Fremførselsberettiget underskud på 857 udgør 643 (den del af eget underskud der tilbageføres til C) + C's andel af underskuddet på 571.

Efter underskudsfordeling og –begrænsning udgør selskabernes skattepligtige indkomster følgende:

Selskab	Indkomst i året før underskudsfordeling og begrænsning	Anvendte og fordelte underskud	Skattepligtig indkomst efter underskudsfordeling og -begrænsning
A	22.000	- 10.714 – 1.500 – 3.429	6.357
B	-1.500	+ 1.500 (fordelt i året)	0
C	4.500	- 3.857	643
	25.000	- 18.000	7.000

Den forholdsmæssige fordeling af det fremførselsberettigede underskud efter SEL § 12, stk. 2, kræver fuld gennemregning af sambeskatningsindkomsten. Når indkomsten er beregnet og fordelt, kan den forholdsmæssige fordeling af det fremførselsberettigede underskud beregnes.

Hensigten med at fordele det fremførselsberettigede underskud efter selskabsskattelovens § 12, stk. 2 forholdsmæssigt på de modregnede underskud før underskudsbegrænsning er at opnå en ligelig fordeling af begrænsningen, så alle typer underskud begrænses i samme omfang.

Er summen af de sambeskattede selskabers indkomst mindre end 7,5 mio. kr. i indkomståret, sker der ingen begrænsning af de fremførselsberettigede underskud efter SEL § 12, stk. 2. Herved er der ikke forskel på, om en virksomhed drives i et eller flere selskaber m.v., hvilket er i overensstemmelse med reglerens hensigt.

Eksempel på underskudsbegrænsning når sambeskatningsindkomsten er positiv før modregning af underskud, men negativ efter.

	Beløb t. kr.
Før underskudsbegrænsning	
Summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret før modregning af underskud for tidligere år	10.500
Modregnet underskud for tidligere år	14.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	<u>-3.500</u>
Efter underskudsbegrænsning	
Summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret før modregning af underskud for tidligere år	10.500
7,5 mio. kr. er altid fradragsberettiget	<u>-7.500</u> 3.000
Resterende overskud må nedbringes med 60 pct. (3.000 × 60 pct.)	1.800
Skattepligtig indkomst efter underskudsmodregning (10.500-(7.500+1.800))	<u>1.200</u>
Underskud der kan modregnes (14.000 – 1.200)	12.800
Forholdsmæssig andel af fremførselsberettiget underskud efter SEL § 12, stk. 2.	0,9143
	<u>12.800</u> 14.000

Da sambeskatningsreglerne medfører, at den skattepligtige indkomst kan være negativ, samtidig med, at der modregnes underskud for tidligere år, skal underskudsbegrænsningen i disse tilfælde kun opgøres som forskellen mellem den skattepligtige indkomst efter der er foretaget begrænsning efter SEL § 12, stk. 2, og nul.

I dette eksempel sker der kun en underskudsbegrænsning på 1,2 mio. kr., da modregnede underskud, som bringer den skattepligtige indkomst ned til et negativt beløb ikke skal indgå i beregningen.

Oplysning om underskud for tidligere år

Selskab	Særunderskud	Sambeskatningsunderskud
A	12.500	-
B	-	500
C	-	2.000

Indkomståret 2013	Før begrænsning			Efter begrænsning	
	A	B	C	Brøk	
				<u>12.800</u> 14.000	
Selskab				Modregningsberettiget underskud efter begrænsning	Begrænset underskud
Indkomst til sambeskatning	17.000	-8.000	1.500		
Særunderskud modregnes	-12.500	0	0	-11.429	-1.071
Indkomst herefter	4.500	-8.000	1.500		
Egne underskud modregnes	0	0	-1.500	<u>-1.371</u>	-129
Indkomst herefter	4.500	-8.000	0		
Underskud i 2013 fordeles	-4.500	4.500	0		
Indkomst herefter	0	-3.500	0		

Underskud fra tidligere indkomstår modregnes	0	0	0		
Indkomst herefter	0	-3.500	0		
Underskud til fremførsel ultimo 2013 (efter begrænsning)	-1.071 ⁽¹⁾	-4.000 ⁽²⁾	-629 ⁽³⁾	-12.800	-1.200

- 1) Fremførselsberettiget underskud udgør andelen af det ikke modregningsberettigede særunderskud, der tilbageføres til A
2) Fremførselsberettiget underskud udgør B's tilbageværende negative indkomst for indkomståret 2013 på 3.500 tillagt ubrugt underskud for tidligere år på 500.
3) Fremførselsberettiget underskud udgør C's tilbageværende underskud for tidligere år på 500 (2.000 – 1.500) tillagt den andel af det ikke modregningsberettigede eget underskud, der tilbageføres til C.

Efter underskudsfordeling og –begrænsning udgør selskabernes skattepligtige indkomster følgende:

Selskab	Indkomst i året før underskudsfordeling og begrænsning	Anvendte og fordelte underskud	Skattepligtig indkomst efter underskudsfordeling og -begrænsning
A	17.000	- 11.429 – 4.500	1.071
B	-8.000	+ 4.500 (fordelt i året)	(-3.500)
C	1.500	1.371	129
	10.500	- 12.800	1.200

Der sker ikke omberegning af sambeskatningsindkomsten efter underskudsbegrænsningen. Det medfører i ovenstående eksempel, at den skattepligtige sambeskatningsindkomst efter underskudsbegrænsning er 1,2 mio. kr. Den negative indkomst hos selskab B fragår ikke, men fremføres til senere år, tillagt ubrugt underskud for tidligere indkomstår.

Til det foreslåede § 31, stk. 4: For at forhindre, at fusions-skattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt., omgås ved fusion med et selskab, der deltager i en sambeskatning, foreslås det at indsætte et nyt stk. 4 i selskabsskatteloven § 31. Selskabsskatteloven § 31 regulerer, hvordan sambeskatningsindkomsten opgøres, herunder hvordan der skal forholdes i relation til underskud opstået indenfor sambeskatningen.

Den grundlæggende hensigt med fusions-skatteloven § 8, stk. 6, er at forhindre skattemæssigt betingede omstruktureringer, hvor et overskudsgivende selskab fusionerer med et selskab med et fremførselsberettiget underskud. Den skattefri fusion skal ikke stille de deltagende selskaber ringere eller bedre, end hvis de havde opretholdt de eksisterende sambeskatningsenheder. Den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteloven § 31, stk. 4, skal sikre, at bestemmelsen i fusions-skattelovens § 8, stk. 6, ikke omgås eller bliver neutraliseret af sambeskatningsreglerne. Den foreslåede bestemmelse hindrer ikke, at aktiver og passiver, der har eksisteret inden for sambeskatningskredsen i underskudsårene, »flyttes rundt« via skattefri omstrukturering. Derimod begrænser bestemmelsen underskudsudnyttelse, når koncerneksterne aktiver og passiver omstruktureres ind i sambeskatningskredsen.

Formuleringen »direkte eller indirekte« i det foreslåede § 31, stk. 4, 2. pkt., skal sikre, at det indskydende selskab ikke tidligere har deltaget i en omstrukturering med et sambeskattet selskab, der har deltaget i en omstrukturering med et ikke sambeskattet selskab.

Eksempler på hvordan § 31, stk. 4, vil virke

Eksempel 1

Et moderselskab A har 2 datterselskaber X og Y. X har et underskud, der kan fremføres. A køber selskabet Z, der efter koncernetableringen fusioneres ind i Y. Y vil efter fusionen med Z ikke kunne udnytte underskuddet i X, idet Z ikke indgik i sambeskatningskredsen i det eller de indkomstår, hvor underskuddet opstod.

Eksempel 2

Et selskab A overtager koncernen X med moderselskabet X1 og datterselskabet X2. X2 har et stort underskud. Efter overtagelsen tilføjer A en virksomhedsgren til X1. X1 kan ikke længere modregne underskuddet fra X2, idet tilførslen sker fra et selskab, der ikke indgik i sambeskatningskredsen i det eller de indkomstår, hvor underskuddet opstod.

Eksempel 3

Et moderselskab A har 3 datterselskaber X, Y og Z. X har et underskud, der kan fremføres. A køber selskabet B, der efter koncernetableringen fusioneres ind i Y. Y vil efter fusionen med B ikke kunne udnytte underskuddet i X, idet B ikke indgik i sambeskatningskredsen i det eller de indkomstår, hvor underskuddet opstod. Y fusionerer efterfølgende med Z som modtagende selskab. Z vil efter fusionen med Y ikke kunne udnytte underskuddet i X, idet det indskydende selskab Y har deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikke sambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.

Til nr. 14

Det foreslås, at hæftelsen for nationalt sambeskattede selskaber udvides, således at alle selskaber omfattet af sambeskatningen som udgangspunkt hæfter for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret.

Forslaget skal ses i sammenhæng med den tilsvarende udvidelse af hæftelsen for kildeskatter for sambeskattede selskaber, jf. forslaget til kildeskattelovens § 69, stk. 3, jf. lovforslagets § 5, nr. 5.

Hæftelsen foreslås opdelt i 2 trin således, at administrationselskabet og andre helejede selskaber i sambeskatningen skal hæfte solidarisk for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet.

Afgørende for, om et selskab skal anses for helejet, er, hvorvidt hele selskabets kapital ved indkomstårets udløb er ejet af et eller flere koncernselskaber. Ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, nævnte aktionærkreds, medregnes ved opgørelsen af, om selskabet skal anses for helejet.

Det foreslås endvidere, at de andre selskaber i sambeskatningen («minoritetsselskaberne») alene skal hæfte subsidiært, dvs. at krav kun kan rettes mod disse selskaber, hvis der forgæves er forsøgt udlæg for skattebeløb hos de selskaber, der hæfter solidarisk, jf. ovenfor. Det krav, der kan gøres gældende mod disse selskaber er desuden begrænset til den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber.

Hvis et selskab udtræder af sambeskatningen, hæfter selskabet ikke for skattekrav vedrørende de øvrige selskaber, der er omfattet af sambeskatningen, fra tidspunktet for udtrædelsen af sambeskatningen. Fra tidspunktet for udtrædelsen hæfter det udtrædende selskab således kun for den del af skatten, der vedrører den del af indkomsten, som er fordelt til selskabet, svarende til den hæftelse selskabet er undergivet efter de gældende regler.

Frasælges et selskab ud af koncernen, hæfter det frasolgte selskab ikke for selskabsskat m.v., der relaterer sig til den tilbageværende del af koncernen fra tidspunktet for overdragelsen af selskabet. Opstår der derimod et skattekrav mod det frasolgte selskab, hæfter samtlige de selskaber fortsat, der indgik i sambeskatningen det pågældende indkomstår.

Eksempel

Administrationsselskabet A er sambeskattet med datterselskaberne B og C i år 1. Koncernen har kalenderårsregnskab. Administrationsselskabet A frasælger d. 1. marts år 2 datterselskabet C.

I år 3 forhøjer SKAT den skattepligtige indkomst for datterselskab B for indkomståret 1. I denne situation vil datterselskab C ikke hæfte for skattekravet. Administrationsselskab A og datterselskab B vil derimod hæfte for skattekravet. Forhøjer SKAT i år 3 den skattepligtige indkomst for datterselskab C for indkomståret 1, påhviler hæftelsen for skatten både A, B og C.

Hæftelsen ophører, uanset om udtrædelsen af sambeskatningen sker ved et egentligt frasalg af selskabet eller på anden måde, herunder som følge af omstrukturering, likvidation eller konkurs.

Hæftelsen ophører ikke for de tilbageværende selskaber, dvs. de selskaber, der ikke er udtrådt af sambeskatningen.

Det gælder ligeledes, hvis sambeskatningen kun omfatter to selskaber, og sambeskatningen derfor ophører efter, at det ene selskab f.eks. sælges ud af koncernen. I denne situation ophører hæftelsen alene for det frasolgte (udtrædende) selskab.

Det foreslås endelig, at ophøret af hæftelsen for et udtrædende selskab ikke skal gælde, hvis den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.

Til nr. 16

I forlængelse af forslaget om udvidelsen af hæftelsen for nationalt sambeskattede selskaber foreslås det, at hæftelsen for koncerner, der har valgt international sambeskatning, ændres, således at det ultimative moderselskab hæfter solidarisk med de selskaber, der hæfter solidarisk efter reglerne om national sambeskatning, jf. forslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10.-13. pkt., for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret samt eventuel genbeskatningsforpligtelse.

Det ultimative moderselskabs hæftelse skal dog – som i dag – ikke omfatte indkomstskat m.v. af indkomst, der ville indgå i sambeskatningsindkomsten efter selskabsskattelovens § 31 om national sambeskatning.

Tilsvarende de foreslåede regler vedrørende selskaber omfattet af national sambeskatning foreslås det, at et selskab, der udtræder af sambeskatningen, ikke hæfter for skattekrav vedrørende de øvrige selskaber omfattet af sambeskatningen. Det udtrådte selskab hæfter således kun fra tidspunktet for udtrædelsen af sambeskatningen for den del af skatten, der vedrører den del af indkomsten, som er fordelt til selskabet, svarende til den hæftelse selskabet er undergivet efter de gældende regler.

Det foreslås endelig, at ophøret af hæftelsen for et udtrædende selskab ikke skal gælde, hvis den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.

Til § 3

Til nr. 1 og 3

Ændringerne er redaktionelle og skyldes, at EU's fusions-skattedirektiv med senere ændringer er blevet kodificeret ved Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009.

Til nr. 2

Ændringen er redaktionel og skyldes, at EU's moder- og datterselskabsdirektiv er blevet omarbejdet ved Rådets direktiv 2011/96/EU.

Til § 4

Til nr. 1 og 8

Ændringerne er redaktionelle og skyldes, at EU's fusions-skattedirektiv med senere ændringer er blevet kodificeret ved Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009.

Til nr. 2

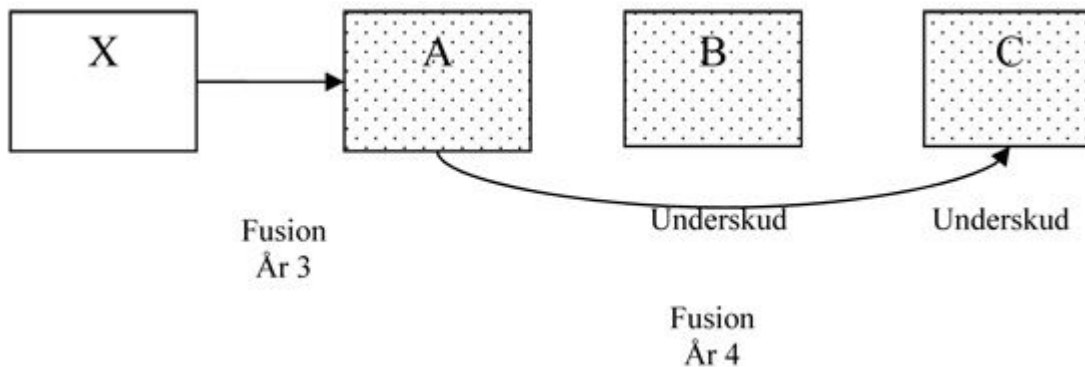
Der er tale om konsekvensændringer, som følge af, at der foreslås indsat et nyt stk. 3 og nyt stk. 4 i selskabsskattelovens § 31.

Til nr. 3, 5 og 7

Der er tale om konsekvensændringer som følge af, at ligningslovens § 15 flyttes til selskabsskatteloven.

Til nr. 4

Udgangspunktet for en skattefri fusion er, at skattemæssige underskud i både det indskydende og modtagende selskab fortabes. Udgangspunktet fraviges ved skattefrie fusio-



Selskaberne A, B og C har været sambeskattede siden stiftelsen. B og C har haft underskud i alle årene. A har ikke haft underskud. A fusionerer i år 3 med det ikke sambeskattede selskab X, der ophører ved fusionen. I år 4 fusionerer A med det modtagende selskab C. Fusionen medfører ikke nogen underskudsbegrænsning, idet underskuddet i B og C er opstået, mens de har været sambeskattet med A.

For at hindre dette foreslås det at indsætte et nyt § 8, stk. 6, 3. pkt., i fusionskatteloven. Denne ændring vil medføre, at undtagelsen om sambeskattede selskaber i fusionskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt., ikke gælder, når et modtagende selskab direkte eller indirekte ved en skattefri omstrukturering er blevet tilført aktiver eller passiver fra et selskab, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod.

I ovenstående eksempel vil C ikke kunne fradrage sine egne underskud opstået under sambeskatningen med A, da C, som følge af A's fusion med X, indirekte er blevet tilført aktiver eller passiver fra et selskab, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod.

ner mellem sambeskattede selskaber, idet fusionskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt., giver hjemmel til, at det modtagende selskab kan udnytte underskud i de fusionerende selskaber fra tiden før fusionen.

Adgangen til at udnytte underskud efter en fusion omfatter kun underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet. Det modtagende selskab kan altså efter en fusion udnytte underskud fra både det indskydende og det modtagende selskab på samme måde, som underskuddet kunne have været udnyttet ved en uændret sambeskatning af de fusionerede selskaber.

Som fusionskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt., er formuleret, åbner bestemmelsen mulighed for, at et ikke koncernforbundet selskab fusioneres ind i koncernen, hvorefter det modtagende og sambeskattede selskab fusioneres ind i et sambeskattet underskudsselskab. Der er nu tale om en fusion mellem sambeskattede selskaber, hvorfor det modtagende selskab, efter lovens ordlyd, ikke mister det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet.

Eksempel:

Til nr. 6

Den foreslåede ændring medfører, at et datterselskab kan fusioneres skattefrit ind i en gensidig forsikringsforening under forudsætning af, at datterselskabet er helejet af den gensidige forsikringsforening, dvs. at den gensidige forsikringsforening skal eje alle aktierne i datterselskabet. Det er endvidere en betingelse, at datterselskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2.

Forslaget giver derimod ikke mulighed for at fusionere ind i et uafhængigt eller koncernforbundet aktie- eller anpartselskab, som ikke er helejet, med en gensidig forsikringsforening.

Til nr. 9

Ændringerne er redaktionelle og skyldes, at EU's fusions-skattedirektiv med senere ændringer er blevet kodificeret ved Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009, og at EU's moder- og datterselskabsdirektiv er blevet omarbejdet ved Rådets direktiv 2011/96/EU.

Til § 5

Til nr. 1

Den foreslåede ændring af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 7. pkt., medfører, at den begrænsede skattepligt af en udenlandsk persons faste driftssted her i landet omfatter al afkast (gevinster, tab og udbytter) af aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted. Den nuværende affattelse medfører, at den begrænsede skattepligt af en udenlandsk persons faste driftssted kun omfatter afkast af aktier, hvis der er tale om næringsaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17. Ændringen medfører, at den begrænsede skattepligt også omfatter afkast af aktier, der indgår i det faste driftssteds anlægskapital.

Den foreslåede ændring svarer til den ændring af reglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, sidste pkt., som blev foretaget ved lov nr. 525 af 12. juni 2009 om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.).

Til nr. 2

Det foreslåede nye stk. 3 i kildeskattelovens § 2 indebærer, at når en person, som ikke er omfattet af fuld skattepligt (eller et dødsbo, der behandles i udlandet), udøver erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, skal den skattepligtige indkomst ved denne virksomhed opgøres i overensstemmelse med artikel 7, stk. 2, i den ny OECD-model. Dette fremgår af 1. pkt. i de foreslåede bestemmelser, idet 1. pkt. afspejler artikel 7, stk. 2, i OECD-modellen fra 2010.

Såfremt den pågældende person (eller dødsbo) er hjemmehørende i en anden stat, og Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med denne stat har en artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, som ikke er affattet efter den ny artikel 7 i OECD-modellen fra 2010, skal den skattepligtige indkomst i det faste driftssted dog som hidtil opgøres i overensstemmelse med overenskomstens artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Til nr. 3

Der er tale om en konsekvensændring som følge af den foreslåede regulering i forhold til faste driftssteder.

Til nr. 4

Den foreslåede nye § 25 i kildeskatteloven indeholder tilsvarende bestemmelser som det foreslåede nye stk. 3, i § 2, for så vidt angår en person, som er fuldt skattepligtig til Danmark, men som udøver erhverv med et fast driftssted i en anden stat. Den skattepligtige indkomst ved erhvervsvirksomheden i det udenlandske faste driftssted skal medregnes ved opgørelsen af personens danske skattepligtige indkomst. Personen kan herefter få dobbeltbeskatningslempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den anden stat eller efter ligningslovens § 33. Til brug for beregningen af dobbeltbeskatningsnedslaget skal der opgøres den del af den

skattepligtige indkomst, der hidrører fra det udenlandske faste driftssted.

Bestemmelserne i den foreslåede § 25 går for det første ud på, at når en person, som er omfattet af fuld skattepligt, udøver erhverv med fast driftssted i en anden stat, skal den skattepligtige indkomst ved dette erhverv opgøres i overensstemmelse med artikel 7, stk. 2, i den ny OECD-model. Dette fremgår af 1. pkt. i den foreslåede § 25, idet 1. pkt. afspejler artikel 7, stk. 2, i OECD-modellen fra 2010.

Såfremt det pågældende faste driftssted ligger i en anden stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og denne overenskomsts artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er affattet efter den ny artikel 7 i OECD-modellen fra 2010, medfører den foreslåede § 25 for det andet, at den skattepligtige indkomst i det faste driftssted skal opgøres i overensstemmelse med artikel 7 i den pågældende overenskomst.

Til nr. 5

Det foreslås, at hæftelsen for nationalt sambeskattede selskaber udvides, således at alle selskaber omfattet af sambeskatningen som udgangspunkt hæfter for kildeskatter, som selskaberne over for det offentlige er forpligtet til at indeholde.

Forslaget skal ses i sammenhæng med den tilsvarende udvidelse af hæftelsen for selskabsskatter m.v. for sambeskattede selskaber, jf. forslaget til ændring af selskabsskattelovens §§ 31, stk. 6, og 31 A, stk. 4, jf. lovforslagets § 2, nr. 13 og 15.

Forslaget indebærer, at administrationsselskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af et eller flere koncernselskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for kildeskatter, som selskabet over for det offentlige er forpligtet til at indeholde efter reglerne i kildeskattelovens § 69, stk. 1 eller 2. Hæftelsen omfatter udbytteskat m.v., royaltyskat og renteskat, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, d, g og h.

Tilsvarende den foreslåede hæftelse for selskabsskatter m.v. foreslås hæftelsen opdelt i 2 trin, således at administrationsselskabet og andre helejede selskaber i sambeskatningen skal hæfte solidarisk for selskabets kildeskatter. Afgørende for, om et selskab skal anses for helejet, er, hvorvidt hele selskabets kapital ved indkomstårets udløb er ejet af et eller flere koncernselskaber.

Ejerandele, der besiddes af aktionærkredsen omfattet af kursgevinstlovens § 4, stk. 2, medregnes ved opgørelsen af, om selskabet er helejet ved indkomstårets udløb.

Det foreslås endvidere, at de andre selskaber i sambeskatningen («minoritetsselskaberne») alene skal hæfte subsidiært, dvs. at krav kun kan rettes mod disse selskaber, hvis der forgæves er forsøgt udlæg for kildeskatter hos de selskaber, der hæfter solidarisk. Det krav, der kan gøres gældende mod disse selskaber er desuden begrænset til den del af kra-

vet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber.

Hvis et selskab udtræder af sambeskatningen, hæfter selskabet ikke for kildeskatter vedrørende de øvrige selskaber, der er omfattet af sambeskatningen, fra tidspunktet for udtrædelsen af sambeskatningen, dvs. ved ophør af koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C. Fra tidspunktet for udtrædelsen hæfter det udtrædende selskab således kun for kildeskatter, der vedrører selskabet selv, svarende til den hæftelse selskabet er undergivet efter de gældende regler.

Frasælges et selskab ud af koncernen, hæfter det frasolgte selskab således ikke for kildeskatter, der relaterer sig til den tilbageværende del af koncernen fra tidspunktet for overdragelsen af selskabet. Opstår der derimod et krav på kildeskat mod det frasolgte selskab, hæfter samtlige de selskaber fortsat, der indgik i sambeskatningen på tidspunktet, hvor indeholdelsen skulle være sket.

Frasælges eksempelvis et selskab ud af koncernen, hæfter det frasolgte selskab ikke for udbytteskat m.v., royaltyskat og renteskat, der relaterer sig til den tilbageværende del af koncernen fra tidspunktet for overdragelsen af selskabet. Opstår der derimod et krav på udbytteskat m.v., royaltyskat eller renteskat mod det frasolgte selskab, hæfter samtlige de selskaber fortsat, der indgik i sambeskatningen på tidspunktet for udbytte-, royalty- eller rentebetalingen.

Eksempel

Administrationsselskabet A er sambeskattet med datterselskaberne B og C i år 1. Koncernen har kalenderårsregnskab. Administrationsselskabet A frasælger d. 1. juli år 2 datterselskabet C.

I år 3 retter SKAT et krav mod datterselskab B for manglende indeholdelse af kildeskat for indkomståret 1. I denne situation vil datterselskab C ikke hæfte for skattekravet. Administrationsselskab A og datterselskab B vil derimod hæfte for skattekravet. Retter SKAT i år 3 derimod kravet vedrørende manglende indeholdelse af kildeskat mod datterselskab C for indkomståret 1, påhviler hæftelsen både A, B og C.

Hæftelsen ophører, uanset om udtrædelsen af sambeskatningen sker ved et egentligt frasalg af selskabet eller på anden måde, herunder som følge af omstrukturering, likvidation eller konkurs.

Hæftelsen ophører ikke for de tilbageværende selskaber, dvs. de selskaber, der ikke er udtrådt af sambeskatningen. Det gælder ligeledes, hvis sambeskatningen kun omfatter to selskaber, og sambeskatningen derfor ophører efter, at det ene selskab f.eks. sælges ud af koncernen. I denne situation ophører hæftelsen alene for det frasolgte (udtrædende) selskab.

Det foreslås endelig, at ophøret af hæftelsen for et udtrædende selskab ikke skal gælde, hvis den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.

Til nr. 6

Det foreslås, at det betalende selskab straffes med bøde, hvis det forsætligt eller groft uagtsomt undlader at opfylde pligten til at foretage indeholdelse af renteskat.

Sanktionen for manglende indeholdelse af renteskat bliver den samme som ved manglende opfyldelse af pligten til at foretage indeholdelse af A-skat, udbytteskat m.v. og royaltyskat, da der er tale om ligeværdige overtrædelser af kildeskatteoven.

Retspraksis for overtrædelse af kildeskatteovens § 74, stk. 1 om pligt til at foretage indeholdelse af A-skat, udbytteskat m.v. og royaltyskat følger sanktionspraksis for skatte- og momsunddragelse, således at forsætlige overtrædelser med unddragelse på mere end 250.000 kr. skal overgives til politiet. Forsætlige overtrædelser under 250.000 straffes med en bøde på to gange størrelsen af det manglende indeholdte beløb, og groft uagtsomme unddragelser straffes med en bøde af samme størrelse som det manglende indeholdte beløb.

Til § 6

Til nr. 1

Der er tale om en konsekvensændring som følge af, at ligningslovens § 15 flyttes til selskabsskatteloven.

Til nr. 2

Der er tale om en konsekvensændring som følge af forslaget om udvidelse af hæftelsen for sambeskattede selskaber, jf. lovforslagets § 2, nr. 14 og 16, og § 5, nr. 5.

Det foreslås, at selskaber, der er omfattet af national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31, i indkomståret forud for det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, hæfter for skatter af et af selskabernes konkursindkomst.

De foreslåede regler i forslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10.-13. pkt., jf. lovforslagets § 2, nr. 14, finder tilsvarende anvendelse. Hæftelsen påhviler herefter principalt administrationsselskabet og helejede selskaber i sambeskatningen, mens øvrige selskaber i sambeskatningen hæfter subsidiært begrænset til den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber.

Der henvises til lovforslagets § 2, nr. 14, og bemærkningerne hertil.

For så vidt angår selskaber undergivet international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, i indkomståret forud for det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, foreslås det, at det ultimative moderselskab hæfter solidarisk med selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. pkt., når skatterne inden dekretet ville have været omfattet af hæftelsen i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4.

Herved videreføres den gældende bestemmelse i konkurskattelovens § 4, stk. 3, med den ændring, at alle de selskaber, der ville være undergivet national sambeskatning, hvis

der ikke var valgt international sambeskatning, hæfter sammen med det ultimative moderselskab.

Til § 7

Til nr. 1

Det foreslås at ophæve bestemmelsen i kulbrinteskattelovens § 25, stk. 4 om underskud opstået før den 1. januar 1982 og adgang til at fremføre disse underskud til modregning i skattepligtig indkomst i efterfølgende år.

Ved bestemmelsens indførelse i 1982 var adgangen til at fremføre underskud begrænset til 5 år. Den tidsbegrænsede fremførselsadgang blev først indført for underskud opstået i 2002 eller senere. Modregningsadgangen for underskud opstået før den 1. januar 1982 bortfaldt således midt i 80'erne.

Til § 8

Til nr. 1

Efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, skal selvangivelsespligtige virksomheder med koncerninterne transaktioner omfattet af stk. 1 udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Tilsvarende skal visse mindre virksomheder efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 6, udfærdige og opbevare dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for en række nærmere opregnede kontrollerede transaktioner.

Den skriftlige dokumentation skal på SKATs begæring forelægges SKAT og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Efter bestemmelsen fastsætter SKAT efter godkendelse af Skatterådet regler for indholdet af den skriftlige dokumentation.

Bemyndigelsen er udnyttet ved bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (transfer pricing-bekendtgørelsen).

Det foreslås, at SKAT kan pålægge virksomheder omfattet af stk. 1 eller 6 at indsende en erklæring som nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2, om dokumentationen som nævnt i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, 2. pkt.

De pågældende virksomheder vil således kunne blive pålagt at indhente en revisorerklæring fra en *uafhængig* revisor. Efter revisorlovens § 24, stk. 1, skal en revisor, der udfører opgaver omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Udgangspunktet vil være, at en revisorerklæring med sikkerhed om rigtigheden af virksomhedens TP-dokumentation skal indhentes fra en anden revisor end den, som har med-

virket til at tilvejebringe TP-dokumentationen. Der henvises nærmere til afsnit 3.2.2.6.

Tanken er, at den uafhængige revisor afgiver en erklæring med *begrænset sikkerhed*, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, hvori revisor udtaler, om der ved det udførte arbejde er forhold, der har givet anledning til at konkludere, at virksomhedens TP-dokumentation ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet i overensstemmelse med transfer pricing-bekendtgørelsen. Der henvises nærmere til afsnit 3.2.2.7. om graden af sikkerhed, erklæringen skal indeholde.

Det er en betingelse for erklæringspålægget, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvem Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf de seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives, målt som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat. For forsikringselskaber anvendes dog »forsikrings-teknisk resultat« som driftsresultatmål, da dette resultat direkte fremgår af årsregnskabet, og er det resultat, som er skabt af selskabets forsikringsmæssige aktiviteter.

For øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som driftsresultatmål. Disse virksomheder er omfattet af lov om finansielle virksomheder, jf. lovbekendtgørelse nr. 885 af 8. august 2011. Målepunktet »resultat før skat« er mest sammenlignelig med andre virksomhedstyper. Eksempelvis er pengeinstitutters drift/virksomhed finansiering, hvorfor »resultat før skat« er det mål, der bedst udtrykker »resultatet af primær drift« i en sådan virksomhed. Dette er også årsagen til, at nedskrivninger/tab på engagementer indgår i målepunktet, idet denne omkostning er en integreret del af finansieringsvirksomheden.

Et gennemsnitligt underskud i 4 år opgøres på »enkelt-selskabsbasis« og altså ikke på grundlag af en sambeskatningskreds samlede driftsresultat.

Det er endvidere en betingelse for indhentelse af revisorerklæringen, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er *hensigtsmæssigt og relevant* for SKAT at indhente erklæringen.

Muligheden for at pålægge en virksomhed at indhente en revisorerklæring tænkes at ske i den situation, hvor SKAT har en *overvejende formodning* om, at TP-dokumentationen er utilstrækkelig, dvs. hvor der er rimeligt klare indikationer på, at TP-kravene ikke er overholdt. I den situation vil det være hensigtsmæssigt at indhente erklæringen, eftersom den vil kunne give SKAT en »second opinion« om dokumentationens kvalitet og dermed bidrage til, at SKAT kan få be eller afkræftet sin formodning om TP-dokumentationens utilstrækkelighed. Revisorerklæringen er ikke bindende for SKATs endelige holdning til dette spørgsmål.

SKAT kan under de nævnte betingelser kræve en revisorerklæring for alle indkomstår, som en indkaldt dokumentation omfatter, og hvor fristen for genoptagelse af ansættelsen for det pågældende indkomstår ikke er udløbet efter

skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5, på det tidspunkt, hvor erklæringen forventes indsendt af virksomheden ifølge den fastsatte frist. Efter den sidstnævnte bestemmelse udløber den almindelige frist for gennemførelse af ansættelsesændringer først i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Tilvejebringer en virksomhed (yderligere) materiale om virksomhedens kontrollerede transaktioner under en klagesag, vil SKAT også have mulighed for at pålægge virksomheden at indhente en revisorerklæring om dette materiale på dette tidspunkt.

SKAT vil i pålægget til virksomheden nærmere angive, hvilke indkomstår erklæringen skal omfatte. Erklæringen vil som udgangspunkt omfatte de samme indkomstår, som den TP-dokumentation, som virksomheden har indsendt, angår, men kan dog også angå et enkelt eller enkelte af disse år.

Fristen for indsendelse af erklæringen er mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering. Pålægget kan tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, 2. pkt.

Har der ikke været indsendt TP-dokumentation, kan der ikke stilles krav om en revisorerklæring. Også i den situation har SKAT imidlertid adgang til efter reglerne i skattekontrollovens § 5, stk. 3, at fastsætte virksomhedens skattepligtige indkomst på grundlag af et skøn. Endvidere vil virksomheden i denne situation kunne ifalde bødeansvar, jf. skattekontrollovens § 17, stk. 3.

Efter forslaget bemyndiges SKAT til at fastsætte nærmere regler om erklæringens indhold og afgivelse samt fristen for indsendelse af erklæringen.

I forbindelse med udmøntningen af reglerne om erklæringens indhold vil referencerammen for revisors erklæring blive udarbejdet. Bekendtgørelsen vil navnlig komme til at indeholde afsnit

- om formålet med revisorerklæringen, nemlig at revisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt revisor har fundet forhold, som afkræfter, at virksomheden opfylder armslængdeprincippet,
- om, at erklæringen skal være udarbejdet i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, og regler fastsat med hjemmel heri, hvori kravene i bekendtgørelsen om revisorerklæringen til omfanget af revisors arbejde og referenceramme gives,
- om forbehold, konklusion, supplerende oplysninger,
- om revisors kontor, firma, underskrift og dato for underskriften.

Revisorerklæringen vil kunne udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk, og virksomheden vil kunne afgive erklæringen digitalt til SKAT.

I bekendtgørelsen vil det være muligt at fastsætte en frist for virksomhederne til at indhente en revisorerklæring, som overstiger 90 dage, hvis den fastlagte referenceramme tilsi-

ger dette. Det vil således bero på fastlæggelsen af referencerammen, hvor lang frist det skønnes, at virksomhederne og revisorerne har brug for.

Det foreslås, at SKATs afgørelse om indhentelse af en revisorerklæring som udgangspunkt ikke kan påklages til anden administrativ myndighed. Afgørelsen kan dog påklages til Landsskatteretten, hvis SKAT på baggrund af den indkaldte dokumentation henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst eller nedsætter denne. Klagefristen er i det tilfælde 3 måneder regnet fra SKATs underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen. Endvidere kan afgørelsen prøves i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation.

Ved klage finder de almindelige regler om klage ved Landsskatteretten i skatteforvaltningslovens §§ 42-46 tilsvarende anvendelse.

Til nr. 2

Efter den gældende bestemmelse i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, vil konsekvensen af, at den skattepligtige ikke har udarbejdet (fyldestgørende) dokumentation efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 eller 6, være, at skattekontrollovens § 5, stk. 3, finder anvendelse. Efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, gælder, at foreligger der ikke en selvangivelse på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.

Det foreslås, at bestemmelsen i § 3 B, stk. 8, - som efter forslaget bliver stk. 9 - også kommer til at omfatte den situation, hvor SKAT har pålagt virksomheden at tilvejebringe en revisorerklæring, men virksomheden ikke indsender en sådan til SKAT inden den fastsatte frist. I den situation vil SKAT således have mulighed for at fastsætte virksomhedens indkomst efter et skøn.

Til nr. 3

Skattekontrolloven indeholder en lang række indberetningspligter, og manglende rettidig indberetning er strafbart efter skattekontrollovens § 14, stk. 2. Manglende rettidig genindberetning efter anmodning fra SKAT, fordi der har været fejl i den første indberetning, er strafbart efter skattekontrollovens § 14, stk. 3.

Det foreslås, at der indføres en hjemmel i skattekontrollovens § 14, stk. 5, til at udmåle bøden for overtrædelser af indberetningspligten til indkomstregisterlovens efter antallet af ansatte i virksomheden for at øge den præventive effekt af bøden.

Det er af stor betydning, at indberetninger, som direkte anvendes til skatteansættelsen og samtidig til myndighedskontrollen med socialt bedrageri, er korrekte og rettidige, og der foreslås en bødestørrelse fra 5.000 kr. til 80.000 kr. afhængig af virksomhedens størrelse målt i antallet af ansatte. Den graduerede bøde skal både afspejle, at skadevirkningen

er større, jo flere indberetninger, der er tale om, og den tilsigtede præventive effekt overfor indberetterne.

Efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, skal de selvangivelsespligtige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrolrede transaktioner.

Efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 6, om visse mindre virksomheders TP-dokumentation for særlige transaktioner vil reglerne om indhentelse af dokumentation også finde anvendelse på disse virksomheder, for så vidt angår disse virksomheders begrænsede dokumentationspligt, jf. henvisningen i stk. 6 til stk. 5, 2. - 5. pkt.

Det foreslås at indføre hjemmel i skattekontrollovens § 14, stk. 6, til at forhøje den normale bødestraf, når der er tale om skærpende omstændigheder ved overtrædelsen af skattekontrollovens § 14, stk. 4, f.eks. i form af en samtidig overtrædelse af § 17, stk. 3.

Bestemmelsen kan også finde anvendelse ved udmåling af bøder for overtrædelse af stk. 1, hvor den økonomiske fordel ved at afgive urigtige og vildledende oplysninger har betydning for bødeudmålingen.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne i afsnit 3.3.2.

Til nr. 4

Efter skattekontrollovens § 17, stk. 3, straffes med bøde den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter § 3 B, stk. 5 og 6.

Forslaget går ud på at præcisere, dels at tidspunktet for fuldbyrdelse af overtrædelsen er, når fristen for indsendelse af den skriftlige dokumentation er overskredet, dels at det også gælder virksomhedens undladelse af at indhente en revisorerklæring efter pålæg fra SKAT, når dette sker forsætligt eller af grov uagtsomhed. Med forslaget tydeliggøres det samtidig, at den revisor, som af virksomheden er blevet anmodet om at forestå udarbejdelsen af revisorerklæringen, ikke kan ifalde ansvar efter § 17, stk. 3.

Til nr. 5

Forslaget går ud på at indføre hjemmel i skattekontrollovens § 17, stk. 4, til at forhøje den normale bødestraf, når der er tale om skærpende omstændigheder ved overtrædelsen, f.eks. i form af en samtidig overtrædelse af § 14, stk. 1, om afgivelse af urigtige og vildledende oplysninger, således at den fremsendte TP-dokumentation er misvisende.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne i afsnit 3.3.2.

Til § 9

Til nr. 1

Det foreslås, at SKAT kan offentliggøre visse nærmere bestemte oplysninger om selskabers skatteforhold, som i dag er omfattet af den særlige tavshedspligt, der gælder for skattemyndighederne.

Forslaget indebærer, at oplysningerne efter offentliggørelsen ikke længere vil være fortrolige. Offentliggjorte oplysninger vil derfor ikke være omfattet af hverken skattemyndighedernes særlige tavshedspligt eller forvaltningslovens almindelige tavshedspligt, der gælder for andre forvaltningsmyndigheder. Da oplysningerne ved offentliggørelse vil være tilgængelige for enhver, vil de heller ikke være omfattet af forvaltningslovens og offentlighedslovens regler om aktindsigt efter anmodning. Alle andre oplysninger end de, der er specifikt angivet i bestemmelsen, vil fortsat være omfattet af skattemyndighedernes særlige tavshedspligt.

Forslaget omfatter selskaber m.v., der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, litra a og b, og fondsbeskatningslovens § 1. Dermed er både danske indregistrerede selskaber m.v. og faste driftssteder og faste ejendomme af udenlandske selskaber omfattet. Også selskaber, der bliver skattepligtige til Danmark som følge af, at ledelsens sæde er her i landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, er omfattet. Selskaber m.v., der er fritaget for selvangivelsespligt efter skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5, eller fondsbeskatningsloven § 15, stk. 2 eller 3, vil dog ikke være omfattet af forslaget. Da forslaget kun omfatter selskaber m.v., vil der ikke blive tale om at offentliggøre personoplysninger, jf. persondataloven.

De oplysninger, der foreslås offentliggjort, er selskabets m.v. skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår, årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår, den beregnede skat for indkomståret, og endelig hvilken skattepligtsbestemmelse i selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven selskabet m.v. er omfattet af, og om selskabet m.v. beskattes efter tonnageskatteloven.

Det kan eksempelvis angives, om selskabet m.v. er andelsbeskattet efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, eller foreningsbeskattet efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Selskabernes m.v. skattepligtige indkomst opgøres efter forskellige metoder. Således opgør et andelsbeskattet selskab den skattepligtige indkomst som en procentdel af formuen og ikke som årets indkomst. En skattepligtig forening er alene skattepligtig af den erhvervsmæssige del af foreningens virksomhed. Det er derfor hensigtsmæssigt, at oplysningerne om den skattepligtige indkomst og beregnede skat m.v. ledsages af en oplysning om, hvilken skattepligtsbestemmelse selskabet m.v. er omfattet af.

Hvis et selskab m.v. er omfattet af kulbrinteskatteloven, kan oplysninger vedrørende selskabets kulbrinteindkomst m.v. tilsvarende offentliggøres. Disse oplysninger vedrørende kulbrinteindkomsten vil kunne offentliggøres særskilt specificeret på henholdsvis særskilt indkomst, jf. kulbrinteskattelovens kapitel 2, og kulbrinteindkomst, jf. kulbrinteskattelovens kapitel 3.

Endelig foreslås det, at i tilfælde, hvor selskabet m.v. indgår i en sambeskatning, kan SKAT offentliggøre oplysningerne om selskabet samlet for de sambeskattede selskaber med angivelse af, hvilke selskaber der indgår i sambeskatningen. Det vil således være sambeskatningsindkomsten, den beregnede skat heraf og de samlede anvendte underskud fra tidligere år, der offentliggøres.

Offentliggørelse på sambeskatningsniveau er valgt for at kunne give et mere fuldstændigt billede af koncernens skatteoplysninger. Reglerne om obligatorisk sambeskatning medfører, at en koncern som udgangspunkt opfattes som én enhed i skattemæssig henseende. Det er derfor en naturlig følge heraf, at oplysningerne offentliggøres samlet for enheden.

Oplysningerne om selve sambeskatningskredsen, dvs. hvilke selskaber der er sambeskattede i et givent indkomstår, vil blive opgjort ved indkomstårets slutning. Det er således status på dette tidspunkt, der vil indgå i de offentliggjorte oplysninger.

Det er hensigten, at oplysningerne om selskabernes m.v. skatteforhold offentliggøres ca. en måned efter udsendelse af årsopgørelserne.

I forbindelse med udsendelse af selskabernes m.v. årsopgørelser for indkomståret 2011, der udsendes medio oktober 2012, vil der eksplicit blive gjort opmærksom på, hvilke oplysninger der vil blive offentliggjort.

Det er hensigten, at der på selvangivelserne for indkomståret 2012 og fremover eksplicit gøres opmærksom på, hvilke oplysninger der vil blive offentliggjort, når årsopgørelserne er udsendt. Denne fremgangsmåde foreslås, da for eksempel oplysning om det anvendte underskud fremført fra tidligere indkomstår alene fremgår af selvangivelsen, men ikke af årsopgørelsen.

Opdatering af de offentliggjorte oplysninger om selskabernes m.v. skatteforhold vil komme til at ske i takt med opdateringen i de systemer, hvorfra oplysningerne hentes. Fordelen er, at de nye oplysninger vil blive offentliggjort på hjemmesiden, i de tilfælde, hvor der er fejl eller ændringer i de allerede offentliggjorte skatteforhold. Herved minimeres selskabernes m.v. indvendinger mod, at de offentliggjorte oplysninger ikke er korrekte.

Ved opslag på www.skat.dk vedrørende de offentliggjorte oplysninger om selskabernes m.v. skatteforhold er det tanken, at dette kan ske ved udsøgning enten på navn eller CVR-nr.

Der foreslås ikke særlige regler om klage og genoptagelse. Det er derfor den almindelige klageadgang og adgang til genoptagelse, som gælder for skattesager, der finder anvendelse, såfremt et selskab m.v. ikke er enig i de offentliggjorte oplysninger.

Dog er det hensigten, at der i tilfælde af egentlige og åbenlyse fejl i de offentliggjorte oplysninger skal fastsættes en procedure for håndteringen heraf. Denne procedure vil komme til at fremgå af hjemmesiden.

Lempelsen af den særlige tavshedspligt skal efter forslaget træde i kraft den 1. juli 2012. Dermed kan SKAT fra denne dag offentliggøre den kategori af oplysninger, der er opregnet i de foreslåede nye stykker i skatteforvaltningslovens § 17. Det er alene selve offentliggørelsestidspunktet, der er afgørende i forhold til ikrafttrædelsen. SKAT får dermed i princippet adgang til at offentliggøre oplysninger både for fremtidige indkomstår og gamle indkomstår. Det er imidler-

tid alene hensigten, at offentliggøre oplysninger vedrørende indkomståret 2011 og senere indkomstår.

Til nr. 2

Efter skatteforvaltningslovens § 19 skal SKAT, forinden en afgørelse træffes, som udgangspunkt udarbejde en sagsfremstilling. Sagsfremstillingen skal indeholde en redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske forhold, der påtænkes tillagt betydning ved afgørelsen. Der skal endvidere oplyses om den afgørelse, som disse oplysninger efter forvaltningens vurdering fører til, med en begrundelse, der opfylder de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningsloven. Sagsfremstillingen skal sendes til udtalelse hos sagens parter med en svarfrist, der ikke uden parternes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra høringskravets datering, medmindre en anden frist er bestemt i lovgivningen. En part i sagen kan give afkald på denne høring.

Efter § 19, stk. 5, gælder kravet om udarbejdelse af en sagsfremstilling og høring, før der træffes en afgørelse, dog ikke en række typer af afgørelser. Det gælder bl.a.

- afgørelser, der kan påklages til et ankenævn,
- afgørelser, hvis en klage herover efter landsskatteretspræsidentens bestemmelse skal afgøres uden deltagelse af læge retsmedlemmer,
- afgørelser, hvis en klage herover efter skatteministerens bestemmelse efter skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, ikke afgøres af skatteankenævn, vurderingsankenævn eller Landsskatteretten, samt endelig
- afgørelser om bindende svar, bortset fra visse bindende svar, der afgives af Skatterådet.

Det bemærkes, at den nævnte bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, ifølge forarbejderne dels er tænkt anvendt til helt undtagelsesvis at henlægge afgørelsen af klager over SKATs afgørelser til andre enheder end de kollegiale klageorganer, dels tænkt anvendt til at afskære klage til skatteministeren.

Forslaget går ud på også at undtage afgørelser om revisorerklæringspålæg fra kravet om udarbejdelse af en sagsfremstilling og høring, før pålægget gives, idet et sådant krav i modsat fald kan modvirke forslagets intentioner.

Til nr. 3

Efter skatteforvaltningslovens § 42 b kan Landsskatteretten, forinden den afgør en klage af en række nærmere opregnede typer, anmode SKAT om at udarbejde en sagsfremstilling, ligesom retten kan anmode SKAT om at sende sagsfremstillingen til udtalelse hos klager. Det drejer sig om følgende sager:

- 1) Klager, som efter skatteyderens valg tilgår Landsskatteretten i stedet for skatteankenævnet,
- 2) klager, der efter bestemmelse af landsskatteretspræsidenten skal afgøres uden deltagelse af læge retsmedlemmer, og

3) klager over visse bindende svar, som træffes af Skatterådet.

Forslaget går ud på også at lade revisorerklæringspålæg være omfattet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 42 b.

Til nr. 4

Efter skatteforvaltningslovens § 53, stk. 2, ydes der ikke omkostningsgodtgørelse til juridiske personer, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller fondsbeskatningslovens § 1. Herudover følger det af skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4, at der kan ydes omkostningsgodtgørelse til udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrollerede transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B.

Sidstnævnte bestemmelse har betydning for de virksomheder, som er omfattet af skattekontrollovens § 3 B, og som ikke er stiftet som juridiske personer, og som ikke er skattepligtige efter selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 eller fondsbeskatningslovens § 1.

Det foreslås, at affattelsen af skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4, ændres, således at revisorerklæringerne også omfattes af bestemmelsen om, hvilke udgifter til sagkyndige erklæringer, der ikke kan ydes omkostningsgodtgørelse til. Der henvises til afsnit 3.2.2.9.4.

Til § 10

Til stk. 1

Det foreslås, at loven træder i kraft den 1. juli 2012, jf. dog stk. 9.

Til stk. 2

Det foreslås, at forslagene om begrænsning af adgangen til fremførsel af underskud skal have virkning for underskud, der fremføres til modregning ved opgørelse af den skattepligtige indkomst for indkomståret, der påbegyndes den 1. juli 2012 og senere.

Til stk. 3

De foreslåede regler om opgørelse af indkomst i et fast driftssted har baggrund i den nye artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i OECD's modelkonvention fra 2010. Denne model blev offentliggjort i juli 2010.

De foreslåede regler medfører ændringer i tilfælde, hvor et fast driftssted her i landet af et udenlandsk foretagende eller et fast driftssted i udlandet af et dansk foretagende ikke er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der kan både være tale om ændringer af lempende og skærpende karakter.

Det foreslås, at de foreslåede regler skal have virkning for indkomståret, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere, dog således at pågældende person eller selskab m.v., hvis de

har interesse heri, kan vælge, at ændringerne også skal have virkning for tidligere indkomståret, men tidligst fra indkomståret 2012.

Til stk. 4

Det foreslås, at forslaget om modregning af andre sambeskattede selskabers underskud i det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering og forslaget til undtagelsen fra fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt., tillægges virkning for skattefri omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere.

Til stk. 5

Det foreslås, at forslaget om udvidelse af hæftelsen for selskabsskatter, jf. forslaget om ændring af selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A tillægges virkning for indkomståret, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere.

Det foreslås endvidere, at selskaber, der indgår i en sambeskatning, ikke kan udskyde virkningen af de foreslåede ændringer med et år ved efter den 30. juni 2012 at anmode om omlægning af indkomståret, således at indkomståret 2012 påbegyndes før og ikke efter den 1. juli 2012.

Til stk. 6

Det foreslås, at ændringen skal have virkning for fusioner med fusionsdato den 1. januar 2012 eller senere.

Typisk vil selskaberne fusionere med tilbagevirkende kraft for at opfylde kravene i skattelovgivningen og selskabslovgivningen. Hovedreglen i fusionsskatteloven er, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. De selskabsretlige regler betyder, at en fusion typisk også vil ske tilbage i tid til seneste regnskabsafslæggelse. På den baggrund foreslås det at give adgang til, at de nye regler får virkning for fusioner med fusionsdato tilbage til den 1. januar 2012. Kun herved sikres det, at reglerne får hurtigst mulig virkning, således at skatte reglerne ikke stiller sig hindrende i vejen for hensigtsmæssige omstruktureringer.

I og med at der er tale om en begunstigende regel, er det desuden vurderingen, at det ikke er hensigtsmæssigt at udskyde virkningen heraf til fusioner, der først vedtages efter lovens ikrafttræden.

Med lovforslaget lempes erhvervslivets mulighed for skattefri omstrukturering.

Til stk. 7

Det foreslås, at forslaget om udvidelse af hæftelsen for kildeskat på udbytte, rente og royalties, jf. forslaget til ændring af kildeskattelovens § 69, tillægges virkning for skattebetalinger, der forfalder til betaling den 1. juli 2012 eller senere.

Udbytteskat forfalder til betaling, så snart vedtagelse eller beslutning om udbetaling eller godskrivning af udbyttet er truffet, jf. kildeskattelovens § 66, stk. 1, 2. pkt. Rente- og ro-

yaltyskat forfalder til betaling ved udbetaling eller godskrivning af rente henholdsvis royalty, jf. kildeskattelovens §§ 66 A, stk. 1, 2. pkt., og 66 B, stk. 1, 2. pkt.

I relation til udbytteskat vil forslaget således have virkning for skat på udbytte, hvor selskabet træffer beslutning om udlodning af udbyttet den 1. juli 2012 eller senere. I relation til rente- og royaltyskat vil forslaget have virkning for rente og royalty, der udbetales eller godskrives den 1. juli 2012 eller senere.

Til stk. 8

Det foreslås, at forslaget om hæftelse for skatter af konkursindkomst for et af selskaberne i en sambeskatning, jf. forslaget om ændring af konkursskattelovens § 4, stk. 3, tillægges virkning for konkursindkomst, hvor konkursdekretet afsiges den 1. juli 2012 eller senere.

Til stk. 9

Det foreslås, at § 8, nr. 1, 2 og 4, samt § 9, nr. 2-4, om revisorerklæring, træder i kraft den 1. januar 2013. Forslaget betyder, at SKAT fra og med denne dato har mulighed for at indhente en revisorerklæring fra virksomheder omfattet af skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 og 6, hvis betingelserne i forslaget til det nye § 3 B, stk. 8, i øvrigt er opfyldt.

SKAT kan efter forslaget fastsætte nærmere regler om erklæringens indhold og afgivelse samt fristen for indsendelse af erklæringen. Indholdet af bekendtgørelsen skal forinden bl.a. have været drøftet med revisororganisationen. Det forventes, at drøftelserne af udkastet til bekendtgørelsen er afsluttet i slutningen af 2012.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 1

I lov påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1017 af 28. oktober 2011, som ændret senest ved § 5 i lov nr. 273 af 27. marts 2012, foretages følgende ændringer:

§ 8 X. - - -

Stk. 2. Sambeskattede selskaber, jf. selskabsskatteovens § 31 og § 31 A, anses for en samlet enhed ved anvendelsen af stk. 1. Anmodning efter stk. 1 indgives af administrationsselskabet. Opgørelsen af udbetalingen sker på grundlag af sambeskatningsindkomsten og de sambeskattede selskabers samlede udgifter til forskning og udvikling. Beløbet udbetales til administrationsselskabet. Administrationsselskabet skal fordele beløbet forholdsmæssigt mellem de selskaber m.v., hvis underskud nedsættes, jf. stk. 4, i overensstemmelse med selskabsskatteovens § 31, stk. 6, og § 31 A, stk. 6.

- - -

§ 15. Såfremt den for et indkomstår opgjorte skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages i den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår. Fradraget kan kun overføres til et senere indkomstår, i det omfang det ikke kan rummes i tidligere års indkomst.

Stk. 2. Hvis en skattepligtig i et indkomstår opnår en tvangsakkord, nedsættes uudnyttede, fradragsberettigede underskud og dernæst uudnyttede, fradragsberettigede tab, der kan fremføres efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, og § 43, stk. 3, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og § 31 A, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, fra det pågældende og tidligere indkomstår med det beløb, hvormed gælden er nedsat. Nedsættelsesbeløbet formindskes med den del af skyldnerens indkomst, der hidrører fra den pågældendes frigørelse for gældsforpligtelser og frigørelse for gældsforpligtelser, der udgør skattefrit udbytte efter selskabsskatteovens § 13, stk. 1, nr. 2, eller

1. I § 8 X, *stk. 2*, ændres »selskabsskatteovens § 31, stk. 6« til: »selskabsskatteovens § 31, stk. 8«.

2. § 15 ophæves.

skattefrit tilskud efter selskabsskattelovens § 31 D. Den resterende del af nedsættelsesbeløbet formindskes endvidere i det omfang, skyldneren efter reglerne i kursgevinstlovens §§ 8 og 24 A ikke skal medregne gevinsten på gælden ved indkomstopgørelsen. Nedsættelsen sker med virkning for det indkomstår, hvori tvangsakkorden stadfæstes, og for senere indkomstår. Med gælds-nedsættelse sidestilles hel eller delvis konvertering af gælden til aktier eller konvertible obligationer. Underskuddet nedsættes i disse tilfælde med det beløb, hvormed den konverterede fordrings pålydende overstiger den konverterede fordrings kursværdi på tidspunktet for konverteringen.

Stk. 3. Stk. 2 finder tilsvarende anvendelse på aftaler om en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer om bortfald eller nedsættelse af skyldnerens gæld (frivillig akkord).

Stk. 4. Stk. 2 finder tilsvarende anvendelse, i det omfang nedbringelse eller indfrielse af en fordring sker i forbindelse med et tilskud efter selskabsskattelovens § 31 D eller et kapitalindskud til skyldneren eller til et selskab mv., hvori skyldneren ejer mere end 10 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, når kapitalindskuddet direkte eller indirekte foretages:

1) Af kreditor for fordringen eller kreditors ægtefælle.

2) Af et selskab, hvori kreditor eller kreditors ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktie- eller anpartskapitalen eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne.

3) Af en person, som alene eller sammen med sin ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktie- eller anpartskapitalen i kreditorselskabet eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne.

4) Af et selskab, der er koncernforbundet med kreditorselskabet, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

5) Af en kautionist for fordringen samt af personer og selskaber mv., der har den i nr. 1-4 nævnte tilknytning til kautionisten.

6) Af en tidligere kreditor eller kautionist for fordringen samt af personer og selskaber mv., der har den i nr. 1-4 nævnte tilknytning til den tidligere kreditor eller kautionist. Det er dog en betingelse, at fordringens eller kautionsforpligtelsens overdragelse må anses for at være sket i forbindelse med kapitalindskuddet.

Stk. 5. Stk. 4 finder kun anvendelse, hvis nedbringelsen eller indfrielsen svarer til en samlet ordning mellem en skyldner og dennes kreditorer. Såfremt kapitalindskuddet sker i forbindelse med erhvervelse af aktier eller konvertible obligationer i skyldnerselskabet, finder § 15, stk. 2, sidste pkt., tilsvarende anvendelse. Ved opgørelsen af nedsættelsesbeløbet bortses fra det foretagne tilskud eller kapitalindskud. Nedsættelsesbeløbet formindskes med den del af skyldnerens indkomst, der hidrører fra det foretagne tilskud eller kapitalindskud. Den resterende del af nedsættelsesbeløbet formindskes endvidere i det omfang, skyldneren efter reglerne i kursgevinstlovens § 8 på tidspunktet for nedbringelsen eller indfrielsen af fordringen eller den regresfordring, kationisten ville have opnået ved en eventuel kautionsbetaling, ikke skulle medregne en eventuel gevinst på fordringen eller regresfordringen ved indkomstopgørelsen. Formindskelsen efter 5. pkt. opgøres som forskellen mellem på den ene side kreditors anskaffelsessum for den pågældende fordring eller den anskaffelsessum for regresfordringen, kationisten ville have efter en evt. kautionsbetaling vedr. den pågældende fordring, og på den anden side fordringens kursværdi på indfrielsestidspunktet, idet der bortses fra det foretagne kapitalindskud.

Stk. 6. For personer anvendes personskattelovens § 13 og § 13 a og virksomhedsskattelovens § 13.

Stk. 7. Såfremt mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller andelene i en forening omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller et tilsvarende selskab m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 2 A, stk. 1, ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer eller deltagere end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvori den skattepligtige indkomst udviste underskud, kan underskuddet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, jf. stk. 8, med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Tilsvarende gælder, såfremt andre aktionærer eller deltagere ved indkomstårets udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi. Ved ændring af ejerkredsen som nævnt i 1. pkt. eller ændring af stemmевærdien som nævnt i 2. pkt. kan underskuddet endvidere ikke nedbringe

den skattepligtige indkomst, såfremt selskabet eller foreningen på tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmевærdien i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet eller ved erhvervsmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvori selskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen. 3. pkt. finder dog ikke anvendelse, såfremt selskabet eller foreningen fra stiftelsen og indtil tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmевærdien ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed.

Stk. 8. Nettokapitalindtægterne opgøres som summen af

- 1) renteindtægter og renteudgifter samt fradrag efter § 6,
- 2) skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter kursgevinstloven,
- 3) udbytter efter § 16 A,
- 4) skattepligtig fortjeneste eller fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier efter aktieavancebeskatningsloven og ligningslovens § 16 B og
- 5) de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner m.v.

Stk. 9. Stk. 7 og 8 finder ikke anvendelse

- 1) på selskaber, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, eller
- 2) såfremt den i stk. 7 nævnte ændring i selskabets ejerkreds skyldes overdragelse af kapitalandele mv. til personer, som er nævnt i lov om afgift af dødsboer og gaver § 1, stk. 2, litra a-f, en ægtefælle, forældres afkom eller stedforældre.

Stk. 10. Såfremt et selskab eller en forening omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller et tilsvarende selskab m.v. omfattes af selskabsskattelovens § 2 A, stk. 1, ejer 25 pct. eller derover (moderselskabet eller moderforeningen) af aktiekapitalen i et andet selskab (datterselskabet) eller af andelene i en anden forening (datterforeningen), anses ikke moderselskabet eller moderforeningen, men aktionærerne i moderselskabet eller deltagerne i moderforeningen ved anvendelsen af stk. 7 for at eje aktierne i datterselskabet eller andelene i datterforeningen efter deres forholdsmæssige andel af moderselskabets aktiekapital eller af moderforeningens andele. Dette gælder dog ikke moderselskaber, hvis aktier er optaget til handel på et

reguleret marked. Et moderselskab, hvis aktier er blevet optaget til handel på et reguleret marked mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, kan med fremtidig virkning dog vælge at anvende reglerne i 1. pkt., såfremt aktierne i moderselskabet er noteret på navn. Hvis aktierne i et moderselskab i samme periode som nævnt i 3. pkt. ophører med at være optaget til handel på et reguleret marked, anses dette ikke for et ejerskifte ved anvendelsen af stk. 7. Ved en aktieombytning, hvor et selskabs ejerkreds efter 2. pkt. skifter fra aktionærerne i et selskab, hvis aktier ikke er optaget til handel på et reguleret marked, til et selskab, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, kan sidstnævnte selskab med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i 1. pkt., hvis aktierne er noteret på navn. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for moderselskaber, hvis aktier ikke er optaget til handel på et reguleret marked, og moderforeninger, der har hjemsted i en stat, med hvilken Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, Grønland eller Færøerne eller i et land inden for Den Europæiske Union. Det gælder dog kun, såfremt ejerandele i datterselskabet mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, er overdraget til enten moderselskabet efter 6. pkt. eller et andet datterselskab, hvori moderselskabet i den nævnte periode ejer mindst 25 pct. af ejerandelene. 6. og 7. pkt. finder tilsvarende anvendelse for foreninger. Hvis et moderselskab eller en moderforening mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, har nedbragt sin ejerandel til mindre end 25 pct. eller forhøjet sin ejerandel til 25 pct. eller derover, anvendes reglerne i 1. pkt. ved afgørelsen af, om der er sket ejerskifte efter stk. 7.

Stk. 11. Stk. 2 og 3 gælder ikke for dødsboer.

Stk. 12. Begrænsningen i stk. 7, 1. pkt., hvorefter underskuddet ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, gælder ikke for underskud hidrørende fra indkomstår, hvori selskabet i hele indkomståret drev virksomhed som pengeinstitut, forsikringselskab, investeringsforening eller realkreditinstitut eller i øvrigt udøvede næring ved køb

og salg af fordringer eller drev næringsvirksomhed ved finansiering.

§ 16 A. - - -

Stk. 3. Følgende udlodninger behandles efter reglerne om beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.:

1) Udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, medmindre udlodningen er omfattet af stk. 2, nr. 2, eller en af følgende betingelser er opfyldt:

a) - - -

b) Det modtagende selskab ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen, er skattepligtigt af udbytter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2. Dette gælder dog ikke, hvis det modtagende selskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

- - -

§ 16 B. - - -

Stk. 2. Gevinst og tab ved afståelse efter stk. 1 behandles i følgende tilfælde efter reglerne om gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. til andre end det udstedende selskab:

1) - - -

2) Ved afståelse af aktier m.v. til et selskab i likvidation i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, medmindre en af følgende betingelser er opfyldt:

a) - -

b) Det afstående selskab ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen, er skattepligtigt af udbytter, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2. Dette gælder dog ikke, hvis det modtagende selskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

- - -

3. I § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra b, og § 16 B, stk. 2, nr. 2, litra b, ændres »90/435/EØF« til: »2011/96/EU«.

§ 33. - - -

Stk. 3. Når et indskydende selskab, der er hjemmehørende her i landet, i forbindelse med fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver overdrager aktiver i et fast driftssted eller faste ejendomme, som er beliggende i en anden stat, der er medlem af Den Europæiske Union, til et modtagende selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, nedsættes den danske beskatning ved overdragelsen. Den danske beskatning nedsættes efter stk. 1 og 2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den medlemsstat, hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende, med den skat, som denne medlemsstat kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i det faste driftssted eller den faste ejendom ved overdragelsen, såfremt fusionen, spaltningen eller tilførslen ikke var omfattet af direktiv 90/434/EØF.

Stk. 4. Når et indskydende selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og som ved beskatningen her i landet anses for at være en transparent enhed, i forbindelse med fusion, spaltning, tilførsel af aktiver eller aktieombytning overdrager aktiver og passiver til et modtagende selskab, der er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF, nedsættes den danske beskatning ved overdragelsen. Den danske beskatning nedsættes efter stk. 1 og 2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den relevante medlemsstat med den skat, som denne medlemsstat kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i det indskydende selskab ved overdragelsen, såfremt selskabet ikke var omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF.

- - -

§ 33 H. Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan et selskab eller en fond mv., der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater, Færøerne

4. I § 33, *stk. 3*, og to steder i *stk. 4*, ændres »90/434/EØF« til: »2009/133/EF«.

5. I § 33 *H, stk. 1*, ændres »§ 15« til: »selskabsskattelovens § 12«.

og Grønland, der er omfattet af dobbeltbeskatningslempelse efter § 33 eller en tilsvarende bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til senere indkomstår efter reglerne i § 15. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, fordeles beløbet forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder. Sambeskattede selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 og § 31 A, anses for en samlet enhed ved anvendelse af 1.-4. pkt.

- - -

§ 2

I lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1376 af 7. december 2010, som ændret bl.a. ved § 8 i lov nr. 254 af 30. marts 2011 og § 4 i lov nr. 624 af 14. juni 2011 og senest ved § 10 i lov nr. 326 af 11. april 2012, foretages følgende ændringer:

1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EF-Tidende 1990 nr. L 225, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2005/19/EF af 17. februar 2005 (EU-Tidende 2005 nr. L 58, s. 19). Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EF-Tidende 1990 nr. L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 (EU-Tidende 2004 nr. L 7, s. 41). Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EU-Tidende 2003 nr. L 157, s. 49), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004 om tilpasning af bl.a. Rådets direktiv 2003/49/EF på området frie varebevægelser, fri udveksling af tjenesteydelser, landbrug, transportpolitik og beskatning som følge af Den Tjekkiske Republiks, Estlands, Cyperns, Letlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Slo-

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EU-Tidende 2009 nr. L 310, side 34). Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EU-Tidende 2011 nr. L 345, side 8). Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EU-Tidende 2003 nr. L 157, s. 49), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004 om tilpasning af bl.a. Rådets direktiv 2003/49/EF på området frie varebevægelser, fri udveksling af tjenesteydelser, landbrug, transportpolitik og beskatning som følge af Den Tjekkiske Republiks, Estlands, Cyperns, Letlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloveniens og Slovakiets til-

veniens og Slovakiets tiltrædelse (EU-Tidende 2004 nr. L 168, s. 35) og ved Rådets direktiv 2004/76/EF af 29. april 2004 om ændring af direktiv 2003/49/EF, for så vidt angår visse medlemsstaters mulighed for at anvende overgangsperioder ved anvendelsen af en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EU-Tidende 2004 nr. L 157, s. 106).

trædelse (EU-Tidende 2004 nr. L 168, s. 35), ved Rådets direktiv 2004/76/EF af 29. april 2004 om ændring af direktiv 2003/49/EF, for så vidt angår visse medlemsstaters mulighed for at anvende overgangsperioder ved anvendelsen af en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EU-Tidende 2004 nr. L 157, s. 106) og ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 om tilpasning af visse direktiver vedrørende beskatning på grund af Bulgariens og Rumæniens tiltrædelse (EU-Tidende 2006 nr. L 363, s. 129).

§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 5. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten for faste driftssteder med undtagelse af selskaber omfattet af § 2 A, stk. 1, gevinst, tab og udbytte på selskabets aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i det faste driftsstedes anlægskapital, samt genbeskatningssaldo efter § 31 A.

2. I § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt., ændres »stk. 5« til: »stk. 6«.

- - -

c) oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, bortset fra udlodninger fra udloddende investeringsforeninger, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 1, der udelukkende investerer i fordringer omfattet af kursgevinstloven, aktier i det administrationselskab, der forestår investeringsforeningens administration, og afledte finansielle instrumenter efter Finanstilsynets regler herom, eller oppebærer afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1. Som udbytte behandles tillige tilskud til koncernforbundne selskaber, jf. § 31 D, hvis tilskudsmodtageren, såfremt denne var moderselskab til tilskudsyderen, ville være skattepligtig af udbytte efter denne bestemmelse. Skattepligten omfatter ikke udbytte af datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A, når beskatningen af udbytter fra datterselskabet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte af koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B, der ikke er datterselskabsaktier, når det udbyttmodtagende koncernselskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU/EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte, som oppebæres af deltagere i moderselskaber, der er optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a, i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, men som ved beskatningen her i landet anses for at være transparente enheder. Det er en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende her i landet,

- - -

Stk. 2. Skattepligten i medfør af stk. 1, litra a), b) og f), omfatter alene indtægter fra de dér nævnte indkomstkilder. Indkomstkatten i medfør af stk. 1, litra c, udgør 27 pct. af de samlede udbytter eller afståelsessummer. Indkomstkatten udgør dog 15

3. I § 2, stk. 1, litra c, 3. og 4. pkt., ændres »90/435/EØF« til: »2011/96/EU«, og i 5. pkt., ændres »artikel 2, stk. 1, litra a, i direktiv 90/435/EØF« til: »artikel 2, litra a, nr. i, i direktiv 2011/96/EU«.

4. I § 2 indsættes efter stk. 1 som nyt stykke:

»*Stk. 2.* Indkomst i et fast driftssted her i landet opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.«

Stk. 2-6 bliver herefter stk. 3-7.

5. I § 2, stk. 2, som bliver stk. 3, ændres »litra a), b) og f)« til: »litra b og f)«.

pct. af udbytter eller afståelsessummer, hvis den kompetente myndighed i den stat, i Grønland eller på Færøerne, hvor selskabet m.v. er hjemmehørende, skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 foretagne indeholdelse af udbytteskat eller den skat, der skal betales i henhold til kildeskattelovens § 65 A, stk. 1. Det er en betingelse for anvendelsen af 3. pkt., at selskabet m.v. ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. Hvis selskabet m.v. er hjemmehørende i et land uden for EU, er det endvidere en betingelse, at det sammen med koncernforbundne parter, jf. ligningslovens § 2, ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. 2.-6. pkt. omfatter også selskaber, der er hjemmehørende i en fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, litra d og h, udgør 25 pct. af renterne og afståelsessummerne. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 D foretagne indeholdelse af renteskat. Skattepligten i medfør af stk. 1, litra e, er endeligt opfyldt ved den skat, der er betalt i henhold til kildeskattelovens § 65 B. Indkomstskatten i henhold til stk. 1, litra g, udgør 25 pct. af royaltybeløbet. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 C foretagne indeholdelse af royaltyskat.

- - -

Stk. 4. Bestemmelserne i stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse på selskaber og foreninger m.v., der har hjemsted i Grønland eller på Færøerne.

- - -

Stk. 6. Stk. 1-3 finder ikke anvendelse på selskaber som nævnt i § 2 C, der har hjemsted i udlandet, i Grønland eller på Færøerne.

§ 2 A. - - -

Stk. 5. Det forhold, at et selskab bliver omfattet af stk. 1 eller 2 medfører ikke i sig selv, at dets aktiver eller passiver anses for afstået, henholdsvis at dets aktiver og passiver anses for anskaffet. Aktiver og passiver, der er i behold hos et selskab, som bliver omkvalificeret efter stk. 1 og 2, behandles ved op-

6. I § 2, *stk. 4* og *6*, der bliver *stk. 5* og *7*, ændres »stk. 1-3« til: »stk. 1-4«.

7. I § 2 A, *stk. 5*, § 2 C, *stk. 5*, § 3 A, *stk. 6*, og § 11 B, *stk. 5*, ændres »ligningslovens § 15« til: »§ 12«.

gørelsen af den skattepligtige indkomst for den transparente enhed, som om de var anskaffet på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det omkvalificerede selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som det omkvalificerede selskab har foretaget, anses for foretaget af den transparente enhed. Fusionskattelovens § 8, stk. 2-4, finder tilsvarende anvendelse ved omkvalificeringen. Der fastsættes ingen anskaffelsessum på goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, i det omfang de er oparbejdet af det omkvalificerede selskab selv. Den transparente enhed succederer i fremførselsberettigede underskud, jf. ligningslovens § 15, og uudnyttede fradragsberettigede tab fra tidligere indkomstår, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, og § 43, stk. 3, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og § 31 A, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3.

- - -

§ 2 C. - - -

Stk. 5. Aktiver og passiver behandles ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskabet, som om de var anskaffet på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af deltagerne, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af deltagerne. Der fastsættes ingen anskaffelsessum på goodwill eller andre immaterielle rettigheder som nævnt i afskrivningslovens § 40, i det omfang de er oparbejdet af en eller flere deltagere. Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som deltagerne har foretaget, anses for foretaget af selskabet. § 4 A, stk. 2 og 3, finder tilsvarende anvendelse på afskrivningsberettigede aktiver, i det omfang de ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, idet de ved denne anvendelse anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor de enkelte deltagere anskaffede aktivet. Selskabet anses uanset 1. pkt. for at have erhvervet fordringer henholdsvis påtaget gæld til kursværdien på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1, i det omfang deltagerne er fysiske personer, der ikke ville være blevet beskattet henholdsvis ha-

ve haft fradrag ved afhændelse eller indfrielse på dette tidspunkt. Aktiver, der for en eller flere af deltagerne er erhvervet som led i næring, behandles ved opgørelsen af selskabets indkomst, som om de var erhvervet af dette selskab som led i næring. Selskabet anses dog for at have erhvervet disse næringsaktiver til handelsværdien på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1, i det omfang deltagerne ikke ville være blevet beskattet henholdsvis have haft fradrag ved afståelse af aktiverne på dette tidspunkt. Har en eller flere af deltagerne medregnet urealiseret fortjeneste og tab på værdipapirer, behandles værdipapirerne ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst, som om disse fortjenester og tab var medregnet hos selskabet. Ved opgørelsen af tab som omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 5 A, skal udbytte m.v., der er modtaget af deltagerne, anses for modtaget af selskabet. Selskabet succederer i deltagerens fremførselsberettigede underskud, jf. ligningslovens § 15, og uudnyttede fradragsberettigede tab fra tidligere indkomstår, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, og § 43, stk. 3, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og § 31 A, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, når underskuddene og tabene er lidt som led i den transparente enheds eller filialens virksomhed.

- - -

§ 3 A. - - -

Stk. 6. Underskud i et aktieselskab som omhandlet i stk. 1, 1. pkt., der henstår uudnyttet ved overgang til beskatning efter denne paragraf, skal fradrages i medfør af ligningslovens § 15 i overskud af aktieselskabets virksomhed. Fradraget foretages før fradrag af underskud for det pågældende indkomstår i livsforsikringsselskabet eller andre aktieselskaber som omhandlet i stk. 1, 1. pkt.

- - -

8. I § 8 indsættes efter stk. 5 som nyt stykke:

»*Stk. 6.* Indkomst i et fast driftssted i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland opgøres som den fortjeneste, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller

lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det faste driftssted er beliggende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.«

Stk. 6 og 7 bliver herefter stk. 7 og 8.

§ 11 B. - - -

Stk. 5. Den skattemæssige værdi af selskabets aktiver opgøres ved indkomstårets udløb. Afskrivningsberettigede aktiver indgår med den nedskrevne værdi. Aktiver, der ikke er afskrivningsberettigede, indgår med anskaffelsessummen tillagt udgifter til forbedringer. Aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven, jf. dog stk. 6, fordringer og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven samt præmieobligationer og likvide midler medregnes ikke ved opgørelsen af selskabets aktiver. Til aktiverne medregnes nettoværdien af igangværende arbejder for fremmed regning. Værdien af igangværende arbejder, næringsaktiver, varelagre og fordringer erhvervet ved salg af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser (varedebitorer m.v.) indgår i aktivopgørelsen, i det omfang hvormed værdien overstiger værdien af gæld opstået ved køb af varer og andre næringsaktiver samt tjenesteydelser (varekreditorer m.v.). Alene lagerbeskattede næringsaktier medregnes. Til aktiverne medregnes anskaffelsessummen på terminskontrakter m.v., som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, jf. stk. 4, nr. 3, 6. og 7. pkt. Ved opgørelsen af selskabets aktiver medregnes fremførselsberettigede underskud efter ligningslovens § 15. Der medregnes de underskud, der ville være fremførselsberettigede ultimo indkomståret uden indkomstårets fradragsbeskæring efter stk. 1 og § 11 C. Ved opgørelsen af et selskabs aktiver medregnes den regnskabsmæssige værdi af finansielt leasede aktiver hos leasingtageren. Leasinggiveren medregner ikke finansielt udleasede aktiver. Ved finansiell leasing mellem sambeskattede selskaber,

jf. § 31 eller § 31 A, anvendes den skattemæssige værdi i stedet for den regnskabsmæssige værdi. Aktiver, der er omfattet af beskatning efter tonageskatteloven, medregnes ikke. Aktiver, der er indskudt af udenlandske koncernforbundne enheder, jf. § 31 C, medregnes kun, i det omfang aktiverne forbliver i selskabet i mindst 2 år. Aktiverne medregnes dog altid, hvis koncernen har valgt international sambeskatning efter § 31 A.

- - -

9. Efter § 11 C indsættes:

»§ 12. Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår efter reglerne i stk. 2 og 3.

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 7,5 mio. kr. (i 2010-niveau). Et herefter resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 3. Underskud kan kun fremføres til fradrag i et senere indkomstår, i det omfang det ikke efter reglerne i stk. 2 kan rummes i tidligere års indkomst.

Stk. 4. Hvis et selskab m.v. vælger at anvende reglerne i ligningslovens § 33 H, stk. 1, og dette valg medfører, at den opgjorte skattepligtige indkomst i indkomståret udgør et større beløb end den skattepligtige indkomst i indkomståret opgjort efter reglen i stk. 2, finder reglen i stk. 2 ikke anvendelse i det pågældende indkomstår.

§ 12 A. Opnår et selskab m.v. i et indkomstår en tvangsakkord i en rekonstruktion, nedsættes uudnyttede fremførselsberettigede underskud og dernæst uudnyttede fradragsberettigede tab, der kan fremføres efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, og § 43, stk. 3, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og § 31 A, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, fra det pågældende og tidligere indkomstår med det beløb, hvormed gælden er nedsat, jf. dog stk. 2. Nedsættelsen sker med virkning for det indkomstår, hvori tvangsakkorden stadfæstes, og for senere indkomstår.

Stk. 2. Nedsættelsesbeløbet efter stk. 1 reduceres:

- 1) Med den del af nedsættelsesbeløbet, som er skattepligtigt for debitorselskabet.
- 2) Med den del af debitorselskabets indkomst, der hidrører fra selskabets frigørelse for gældsforpligtelser, der udgør skattefrit udbytte efter § 13, stk. 1, nr. 2, eller skattefrit tilskud efter § 31 D.
- 3) I det omfang debitorselskabet efter reglerne i kursgevinstlovens §§ 8 og 24 A ikke skal medregne gevinsten på gælden ved indkomstopgørelsen.

Stk. 3. En hel eller delvis konvertering af gælden til aktier eller konvertible obligationer sidestilles med en gældsnedsettelse. I disse tilfælde nedsættes underskuddet med det beløb, hvormed den konverterede fordrings pålydende overstiger den konverterede fordrings kursværdi på tidspunktet for konverteringen.

§ 12 B. § 12 A finder tilsvarende anvendelse på aftaler om en samlet ordning mellem et debitorselskab og dets kreditorer om bortfald eller nedsættelse af selskabets gæld (frivillig akkord).

§ 12 C. § 12 A finder tilsvarende anvendelse, i det omfang nedbringelse eller indfrielse af en fordring sker i forbindelse med et tilskud efter § 31 D eller et kapitalindskud til debitorselskabet eller til et selskab m.v., hvori debitorselskabet ejer mere end 10 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, når kapitalindskuddet direkte eller indirekte foretages:

- 1) Af kreditor for fordringen eller kreditors ægtefælle.
- 2) Af et selskab, hvori kreditor eller kreditors ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktie- eller anpartskapitalen eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne.
- 3) Af en person, som alene eller sammen med sin ægtefælle direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktie- eller anpartskapitalen i kreditorselskabet eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne.
- 4) Af et selskab, der er koncernforbundet med kreditorselskabet, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.
- 5) Af en kautionist for fordringen samt af personer og selskaber m.v., der har den i nr. 1-4 nævnte tilknytning til kautionisten.
- 6) Af en tidligere kreditor eller kautionist for fordringen samt af personer og selskaber, der har den i nr. 1-4 nævnte tilknytning til den tidligere kreditor

eller kautionist. Det er dog en betingelse, at fordringens eller kautionsforpligtelsens overdragelse må anses for at være sket i forbindelse med kapitalinskuddet.

Stk. 2. Stk. 1 finder kun anvendelse, hvis nedbringelsen eller indfrielsen svarer til en samlet ordning mellem debitorselskabet og dets kreditorer. Hvis kapitalinskuddet sker i forbindelse med erhvervelse af aktier eller konvertible obligationer i debitorselskabet, finder § 12 A, stk. 3, tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Ved opgørelse af nedsættelsesbeløbet bortses fra det foretagne tilskud eller kapitalinskud.

Stk. 4. Nedsættelsesbeløbet efter stk. 3 reduceres:

1) Med den del af nedsættelsesbeløbet, som er skattepligtigt for debitorselskabet.

2) I det omfang debitorselskabet efter reglerne i kursgevinstlovens § 8 på tidspunktet for nedbringelsen eller indfrielsen af fordringen eller den regresfordring, kautionisten ville have opnået ved en eventuel kautionsbetaling, ikke skulle medregne en eventuel gevinst på fordringen eller regresfordringen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 5. Det beløb, som nedsættelsesbeløbet skal reduceres med efter stk. 4, nr. 2, opgøres som forskellen mellem på den ene side kreditors anskaffelsessum for den pågældende fordring eller den anskaffelsessum for regresfordringen, kautionisten ville have efter en eventuel kautionsbetaling vedrørende den pågældende fordring, og på den anden side fordringens kursværdi på indfrielsestidspunktet, idet der bortses fra det foretagne kapitalinskud.

§ 12 D. Hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller andelene i en forening omfattes af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller § 2, stk. 1, litra a, eller et tilsvarende selskab m.v. omfattes af § 2 A, stk. 1, ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer eller deltagere end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvori den skattepligtige indkomst udviste underskud, kan underskuddet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, jf. stk. 3, med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Tilsvarende gælder, hvis andre aktionærer eller deltagere ved indkomstårets udløb end ved begyndel-

sen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmeværdi.

Stk. 2. Ved ændring af ejerkredsen som nævnt i stk. 1, 1. pkt., eller ændring af stemmeværdien som nævnt i stk. 1, 2. pkt., kan underskuddet endvidere ikke nedbringe den skattepligtige indkomst, hvis selskabet eller foreningen på tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmeværdien i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet eller ved erhvervsmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvori selskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, hvis selskabet eller foreningen fra stiftelsen og indtil tidspunktet for ændring i ejerforhold til kapitalandele eller andele eller for ændring af råden over stemmeværdien ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed.

Stk. 3. Nettokapitalindtægterne opgøres som summen af

- 1) renteindtægter og renteudgifter samt fradrag efter ligningslovens § 6,
- 2) skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter kursgevinstloven,
- 3) udbytte efter ligningslovens § 16 A,
- 4) skattepligtige gevinster eller fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier efter aktieavancebeskatningsloven og ligningslovens § 16 B og
- 5) de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner m.v.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder ikke anvendelse

- 1) på selskaber, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, eller
- 2) hvis den i stk. 1 nævnte ændring i selskabets ejerkreds skyldes overdragelse af kapitalandele m.v. til personer, som er nævnt i boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra a-f, en ægtefælle, forældres afkom eller stedforældre.

Stk. 5. Hvis et selskab eller en forening omfattes af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller § 2 stk. 1, litra a, eller et tilsvarende selskab m.v. omfattes af § 2 A, stk. 1, ejer 25 pct. eller derover (moderselskabet eller moderforeningen) af aktiekapitalen i et andet selskab (datterselskabet) eller af andele i en anden forening (datterforening), anses ikke moderselskabet eller moderforeningen, men aktionærerne i moderselskabet eller deltagerne i moderforeningen ved anvendelsen af stk. 1 og 2 for at eje aktierne i dat-

terselskabet eller andelene i datterforeningen efter deres forholdsmæssige andel af moderselskabets aktiekapital eller af moderforeningens andel.

Stk. 6. Stk. 5 gælder ikke for moderselskaber, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked. Et moderselskab, hvis aktier er blevet optaget til handel på et reguleret marked mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, kan dog med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i stk. 5, hvis aktierne i moderselskabet er noteret på navn. Hvis aktierne i et moderselskab i samme periode som nævnt i 2. pkt. ophører med at være optaget til handel på et reguleret marked, anses dette ikke for et ejerskifte ved anvendelse af stk. 1 og 2. Ved en aktieombytning, hvor et selskabs ejerkreds efter 1. pkt. skifter fra aktionærerne i et selskab, hvis aktier ikke er optaget til handel på et reguleret marked, til et selskab, hvis aktier er optaget til handel på et reguleret marked, kan sidstnævnte selskab med fremtidig virkning vælge at anvende reglerne i stk. 5, hvis aktierne er noteret på navn. Stk. 5 finder tilsvarende anvendelse for moderselskaber, hvis aktier ikke er optaget til handel på et reguleret marked, og moderforeninger, der har hjemsted i en stat, med hvilken Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, Grønland eller Færøerne eller i et land inden for Den Europæiske Union. Det gælder dog kun, hvis ejerandele i datterselskabet mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, er overdraget til enten moderselskabet efter 5. pkt. eller et andet datterselskab, hvori moderselskabet i den nævnte periode ejer mindst 25 pct. af ejerandele. 5. og 6. pkt. finder tilsvarende anvendelse for foreninger. Hvis et moderselskab eller en moderforening mellem begyndelsen af underskudsåret og afslutningen af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget, har nedbragt sin ejerandel til mindre end 25 pct. eller forhøjet sin ejerandel til 25 pct. eller derover, anvendes reglerne i stk. 5 ved afgørelsen af, om der er sket ejerskifte efter stk. 1 og 2.

Stk. 7. Begrænsningen i stk. 1, 1. pkt., hvorefter underskuddet ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, gælder ikke for underskud hidrørende fra indkomstår, hvori selskabet i hele

§ 13. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

2) Udbytte, som de i § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 i, 3 a-5 b, nævnte selskaber og foreninger m.v. modtager af aktier eller andele i selskaber omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 i og 3 a-5 b, eller selskaber hjemmehørende i udlandet. Dette gælder dog kun udbytter af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B. Bestemmelsen i 1. pkt. omfatter ikke udbytter, hvor det udbyttegivende selskab har fradrag for udbytteudlodningen, medmindre beskattningen i udlandet frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater. Bestemmelsen i 1. pkt. omfatter heller ikke udbytte, i det omfang et datterselskab på et lavere ejerniveau har haft fradrag for udbytteudlodningen, uden at fradraget er modsvaret af beskatning af udbytteudlodningen til et mellemliggende niveau, og kildebeskatningen af udbytteudlodningerne i ingen af de mellemliggende niveauer har skullet frafaldes eller nedsættes efter direktiv 90/435/EØF. Bestemmelsen i 1. pkt. omfatter ikke udbytte vedrørende aktier som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 19. Bestemmelsen i 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis udbyttedtageren er et tilsvarende selskab eller en forening m.v. som nævnt i § 2, stk. 1, litra a, og selskabet eller foreningen m.v. er hjemmehørende i en fremmed stat, der er medlem af EU eller EØS, på Færøerne eller i Grønland eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Ved bedømmelsen af, om et selskab eller en forening m.v. som nævnt i § 2, stk. 1, litra a, opfylder betingelsen i 2. pkt., medregnes samtlige aktiebesiddelser, som selskabet eller foreningen m.v. har i det udbyttegivende selskab.

indkomståret drev virksomhed som pengeinstitut, forsikringselskab, investeringsforening eller realkreditinstitut eller i øvrigt udøvede næring ved køb og salg af fordringer eller drev næringsvirksomhed ved finansiering.«

10. I § 13, stk. 1, nr. 2, 3. og 4. pkt., § 31 D, stk. 1, og § 32, stk. 2, ændres »90/435/EØF« til: »2011/96/EU«.

§ 31. 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). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-7 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftssteder. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C.

Stk. 2. For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skatte-lovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, eller hvis der er valgt international sambeskatning efter § 31 A. Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder. Er sambeskatningsindkomsten positiv, fordeles overskuddet forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Er sambeskatningsindkomsten for et indkomstår negativ, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår. Underskud i et selskab vedrørende perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab. Ved fremførsel af underskud modregnes de ældste underskud først. Underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

- - -

11. I § 31, *stk. 1*, indsættes efter 2. pkt.:

»Selskaber og foreninger m.v., der ikke er omfattet af § 12, stk. 2, anses dog ikke for koncernforbundne med selskaber og foreninger m.v., der er omfattet af § 12, stk. 2.«

12. § 31, *stk. 2, 3. –8. pkt.*, ophæves, og i stedet indsættes:

»Før sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Et selskabs underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst. Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom. Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først. Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab, og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.«

13. I § 31 indsættes efter stk. 2 som nye stykker:
 »Stk. 3. § 12, stk. 2, gælder samlet for de sambeskattede selskaber. § 12, stk. 2, anvendes kun, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret er positiv. Den samlede begrænsning efter § 12, stk. 2, fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførselsberettigede underskud, jf. stk. 2, 3., 5. og 7. pkt., således at modregning af hvert underskud kun kan ske med den andel af underskuddet, der svarer til forholdet mellem den del af de samlede underskud, der efter § 12, stk. 2, kan fradrages i indkomståret, og de samlede underskud, der ville kunne fradrages i indkomståret, hvis § 12, stk. 2, ikke fandt anvendelse.

Stk. 4. Det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter fusionsskatteloven kan ikke modregne andre sambeskattede selskabers og faste driftssteders underskud fra indkomståret før omstruktureringen. 1. pkt. gælder ikke, hvis det indskydende selskab i omstruktureringen indgik i sambeskatning med det modtagende selskab i det eller de indkomstår, hvori underskuddet opstod og det indskydende selskab ikke direkte eller indirekte har deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikke sambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.«

Stk. 3-7 bliver herefter stk. 5-9.

Stk. 4. Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab. Såfremt administrationsselskabet ikke længere indgår i koncernen, eller såfremt et andet selskab bliver øverste danske moderselskab, skal der udpeges et nyt administrationsselskab. Administrationsselskabets rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationsselskab. Det tidligere administrationsselskab skal forpligte sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, der overføres til det nye administrationsselskab. Betaling som nævnt i 5. pkt. har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren. Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat. Dette gælder også restskat, tillæg og renter. Told- og skatteforvaltningen kan

14. § 31, stk. 4, 10. og 11. pkt., der bliver stk. 6, 10. og 11. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

»Administrationsselskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af et eller flere koncernselskaber, jf. § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, nævnte aktionærkreds, medregnes ved opgørelsen af kapitalandele efter 10. pkt. Er der forgæves forsøgt udlæg for skattebeløb hos de selskaber, der hæfter solidarisk efter 10. pkt., kan kravet gøres gældende mod andre selskaber i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber. Træder et selskab ud af sambeskatningen, hæfter det udtrædende selskab fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af indkomstskatten, acon-

med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. Hvert enkelt sambeskattet selskab hæfter kun for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Når administrationsselskabet modtager betaling efter stk. 6 til betaling af indkomstskatten m.v., overtager administrationsselskabet hæftelsen herfor.

- - -

Stk. 7. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan et sambeskattet fast driftssted i Danmark eller et sambeskattet datterselskab i Danmark vælge at se bort fra underskud, der overføres til modregning i dets indkomst fra andre sambeskattede selskaber eller faste driftssteder efter reglerne i stk. 2. Det er en betingelse, at det faste driftssteds henholdsvis datterselskabets indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i udlandet, og at den pågældende stats lempelse for den danske beskatning svarer til lempelsesmetoden i ligningslovens § 33. Det beløb, der ses bort fra, fordeles forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder og fremføres sammen med eventuelt resterende underskud til anvendelse i senere indkomstår efter reglerne i ligningslovens § 15.

§ 31 A. - - -

Stk. 4. Ved international sambeskatning er det ultimative moderselskab administrationsselskabet. Såfremt det ultimative moderselskab ikke er skattepligtigt efter §§ 1 eller 2 eller ikke deltager i sambeskatningen, skal der udpeges et administrations-selskab, som er omfattet af § 31, stk. 1. Udpegnin-gen sker efter samme kriterier som i § 31, stk. 4. Administrationsselskabet og det ultimative moder-selskab hæfter solidarisk for indkomstskat, acontoskat og restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret samt eventuel genbeskatningsforpligtelse. Hæftelsen omfatter ikke indkomstskat m.v. af indkomst, der ville indgå i sambeskatningsindkomsten efter § 31, hvis der ikke var valgt international sambeskatning. Den udskudte beskatning ved udnyttelse af underskud i udlandet skal indregnes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrationsselskabets årsregnskab.

- - -

toskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.«

15. I § 31, stk. 7, der bliver § 31, stk. 9, ændres »ligningslovens § 15« til: »§ 12«.

16. § 31 A, stk. 4, 3. og 4. pkt., ophæves, og i stedet indsættes:

»Udpegningen sker efter samme kriterier som i § 31, stk. 6. Det ultimative moderselskab hæfter solidarisk med selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. og 11. pkt., for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret samt administrationsselskabets eventuelle genbeskatningsforpligtelse. § 31, stk. 6, 12. og 13. pkt. finder tilsvarende anvendelse.«

§ 31 D. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregner selskaber og foreninger m.v. ikke tilskud fra koncernforbundne selskaber eller foreninger m.v., jf. § 31 C. Dette gælder dog kun, hvis tilskudsyderen direkte eller indirekte er moderselskab for tilskudsmodtageren, eller hvis tilskudsyderen og tilskudsmodtageren har fælles direkte eller indirekte moderselskab (søsterselskaber). Ved tilskud mellem to selskaber (søsterselskaber) med fælles direkte eller indirekte moderselskab finder 1. pkt. kun anvendelse, hvis det fælles moderselskab kan modtage skattefrit udbytte fra tilskudsyderen. Hvis det fælles moderselskab kun ejer tilskudsyderen indirekte, skal betingelserne være opfyldt i hvert ejerled. Hvis det fælles moderselskab eller mellemliggende ejerled er udenlandske, skal de være omfattet af direktiv 90/435/EØF eller opfylde betingelserne for frafald eller nedsættelse af udbyttebeskatningen efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

- - -

§ 32. - - -

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis koncernen har valgt international sambeskatning efter § 31 A. Skatterådet kan tillade, at et datterselskab med koncession til at udøve forsikrings-, realkredit-, fondsmægler-, investeringsforvaltnings- eller bankvirksomhed og underlagt offentligt tilsyn ikke skal være omfattet af stk. 1, hvis den væsentligste del af indkomsten kommer fra virksomhed med kunder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, den væsentligste del af indkomsten kommer fra virksomhed med kunder, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, og datterselskabets kapitalgrundlag ikke overstiger, hvad driften af forsikrings-, realkredit-, fondsmægler-, investeringsforvaltnings- eller bankvirksomheden tilsiger. Det er en betingelse, at datterselskabet er dansk, eller at beskatningen af udbyttet fra datterselskabet til moderselskabet vil skulle frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende. Skatterådet fastsætter vilkår for tilladelsen, som ikke kan overstige 10 indkomstår.

- - -

1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater, EF-Tidende 1990 nr. 225, s. 1, som ændret ved Rådets direktiv 2005/19/EF af 17. februar 2005, EU-Tidende 2005 nr. 58, s. 19.

§ 4 A. - - -

Stk. 2. Det er en betingelse efter stk. 1, at datterselskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 h og 3 a-5 b, eller at beskatningen af udbytter fra datterselskabet frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Stk. 3. Datterselskabsaktierne anses for ejet direkte af de af moderselskabets (melleholdingselskabets) direkte og indirekte

aktionærer, som er omfattet af selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, §§ 31 A eller 32, fondsbeskatningslovens § 1 eller ligningslovens § 16 H, og som i ethvert led mellem aktionæren og melleholdingselskabet ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det underliggende selskab. Det gælder dog kun, hvis følgende betingelser alle er opfyldt:

1) Melleholdingselskabets primære funktion er ejerskab af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, jf. § 4 B.

§ 3

I lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 796 af 20. juni 2011, som ændret senest ved § 9 i lov nr. 118 af 7. februar 2012, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EU-Tidende 2009 nr. L 310, side 34).«

2. I § 4 A, *stk. 2* og *stk. 3, nr. 3*, ændres »90/435/EØF« til: »2011/96/EU«.

2) Melleholdingselskabet udøver ikke reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen.

3) Melleholdingselskabet ejer ikke hele aktiekapitalen i datterselskabet, eller melleholdingselskabet ejer hele aktiekapitalen i et datterselskab, som ikke er skattepligtigt i Danmark, og hvor beskatningen af udbytter fra datterselskabet ved direkte ejerskab ikke ville skulle nedsættes eller frafaldes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

- - -

§ 36. Ved ombytning af aktier har aktionærerne i det erhvervede selskab adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens §§ 9 og 11, når såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF, eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU. Som fusionsdato anses i denne sammenhæng datoen for aktieombytningen. Anvendelse af reglerne i 1. pkt. er betinget af, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen. 1.-4. pkt. finder ikke anvendelse, når det erhvervede eller det erhvervende selskab ved beskatningen her i landet anses for at være en transparent enhed.

- - -

1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater

3. I § 36, stk. 1, ændres »90/434/EØF« til: »2009/133/EF«.

§ 4

I lov om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v. (fusionsskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1260 af 3. november 2010, som ændret ved § 17 i lov nr. 516 af 12. juni 2009 og § 4 i lov nr. 254 af 30. marts 2011, foretages følgende ændringer:

1. Fodnoten til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i

(EF-Tidende 1990 nr. L 225, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2005/19/EF af 17. februar 2005 (EU-Tidende 2005 nr. L 58, s. 19).

§ 5. - - -

Stk. 3. Skal indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen, opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, som følge af at koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med fusionen, anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen uanset stk. 1 og 2 som skattemæssig fusionsdato for selskabet. Det kræves ikke, at de fusionerende selskaber har samme skattemæssige fusionsdato.

§ 8. Aktiver og passiver, der er i behold hos det indskydende selskab ved fusionen, behandles ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om de var anskaffet af dette på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som det indskydende selskab har foretaget, anses for foretaget af det modtagende selskab. Aktiver, som skal afskrives forholdsmæssigt i det indskydende selskab, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 3, kan også kun afskrives forholdsmæssigt i det modtagende selskab. Ubenyttede investeringsfondshenlæggelser i det indskydende selskab og de dertil knyttede indskud i pengeinstitutter betragtes, som om de var foretaget af det modtagende selskab i henlæggelsesårene. Dette gælder også, selv om efterbeskatning efter investeringsfondsloven sker for indkomstår, der ligger forud for stiftelsen af det modtagne selskab.

- - -

Stk. 6. Foreligger der ved fusionen i et af selskaberne underskud fra tidligere år, kan dette underskud uanset bestemmelsen i ligningslovens § 15 ikke bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Ved fusion mellem sambeskattede selskaber kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, bringes til fradrag. Ved fradrag for tidligere års underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 finder 1.

forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EU-Tidende 2009 nr. L 310, side 34).«

2. I § 5, *stk. 3*, og § 8, *stk. 1*, ændres »selskabsskattelovens § 31, stk. 3« til: »selskabsskattelovens § 31, stk. 5«.

3. I § 8, *stk. 6, 1. pkt.*, § 14 a, *stk. 2*, § 14 d, *stk. 4*, § 14 f, *stk. 2*, § 14 g, *stk. 2*, § 14 h, *stk. 2*, § 14 i, *stk. 2*, § 14 j, *stk. 2*, § 14 k, *stk. 2* og § 14 l, *stk. 2*, ændres »ligningslovens § 15« til: »selskabsskattelovens § 12«.

4. I § 8, *stk. 6*, indsættes efter 2. pkt.:
»2. pkt. gælder ikke, hvis det modtagende selskab eller faste driftssted ved en skattefri omstrukture-

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.

Stk. 7. Ved fusion kan underskud i et af de fusionerende selskaber fra fusionsdatoen og til den dag, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber, ikke nedbringe den skattepligtige indkomst i det modtagende selskab til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Underskuddet opgøres før skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger. Endvidere kan et underskud for samme periode i et af de fusionerende selskaber ikke nedbringe den skattepligtige indkomst i det modtagende selskab, såfremt det eller de pågældende selskaber på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervmæssig aktivitet eller ved erhvervmæssig aktivitet i et eller flere datterselskaber, hvori selskabet ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt de i fusionen deltagende selskaber, der har underskud som nævnt i 1.-3. pkt., er koncernforbundne fra fusionsdatoen og til den dag, hvor fusionen er vedtaget i de nævnte fusionerende selskaber. Som koncernforbundne selskaber anses selskaber, hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab. Begrænsningen i 1. pkt., hvorefter underskuddet ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, gælder ikke for underskud i selskaber som nævnt i ligningslovens § 15, stk. 12.

- - -

§ 14. Kapitel 1 finder tilsvarende anvendelse i følgende tilfælde, når der ikke indgår et selskab som nævnt i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, i fusionen:

- - -

§ 14 a. - - -

ring direkte eller indirekte har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod.«

5. I § 8, *stk. 7*, ændres »ligningslovens § 15, stk. 12« til: »selskabsskattelovens § 12 D, stk. 7«.

6. I § 14, *stk. 1*, indsættes som *nr. 12*:

»12) Når en af de i nr. 4 nævnte gensidige forsikringsforeninger fusionerer med et datterselskab, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og den modtagende gensidige forsikringsforening besidder samtlige aktier eller anparter i det indskydende selskab.«

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab, hvis sparekassens aktiver og gæld som helhed overdrages til et af sparekassen oprettet aktieselskab, hvori sparekassen ejer hele aktiekapitalen.

- - -

§ 14 d. - - -

Stk. 4. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab, hvis overdragelse efter stk. 2, sker til et af foreningen oprettet aktieselskab, hvori foreningen ejer hele aktiekapitalen.

- - -

Stk. 7. Reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7 og 8, finder ikke anvendelse, når underskuddet videreføres efter stk. 4 eller 6, og ændringen i aktionærkredsen sker i forbindelse med omdannelsen ved overdragelse af aktierne fra en gensidig livsforsikringsforening til et skadesforsikringsaktieselskab inden for samme koncern.

7. I § 14 d, stk. 7, ændres »ligningslovens § 15, stk. 7 og 8« til: »selskabsskattelovens § 12 D, stk. 1-3«.

§ 14 f. - - -

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab, hvis foreningens aktiver og gæld som helhed overdrages til et af foreningen ejet eller oprettet aktieselskab, hvori foreningen ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervsmæssig virksomhed.

§ 14 g. - - -

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab, hvis andelskassens eller medlemsan-

delskassernes aktiver og gæld som helhed overdrages til et af andelskassen eller sammenslutningen ejet eller oprettet aktieselskab, hvori andelskassen eller sammenslutningen på tidspunktet for overdragelsen ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervmæssig virksomhed.

- - -

§ 14 h. - - -

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab, hvis fondens aktiver og gæld som helhed overdrages til et af fonden ejet eller oprettet aktieselskab, hvori fonden på tidspunktet for overdragelsen ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervmæssig virksomhed.

- - -

§ 14 i. - - -

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, hvis elselskabets aktiver og gæld som helhed overdrages til et af elselskabet ejet eller oprettet aktieselskab, hvori elselskabet ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervmæssig virksomhed.

§ 14 j. - - -

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i aktieselskabets indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i aktieselskabet.

§ 14 k. - - -

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, og tab fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 8, fremføres til fradrag i det modtagende selskab, hvis fondens aktiver og gæld som hel-

hed overdrages til et aktieselskab, som ikke tidligere har drevet erhvervmæssig virksomhed.

- - -

§ 14 l. - - -

Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan uanset § 8, stk. 6, bringes til fradrag i det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter ligningslovens § 15, hvis forsyningsselskabets aktiver og gæld som helhed overdrages til et af forsyningsselskabet ejet eller oprettet aktieselskab, hvori forsyningsselskabet ejer hele aktiekapitalen. Det er en betingelse, at aktieselskabet ikke tidligere har drevet erhvervmæssig virksomhed.

§ 15. - - -

Stk. 2. Ophører et i udlandet hjemmehørende aktieselskab, anpartsselskab eller selskab, der er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed, ved fusion med et her hjemmehørende selskab, finder reglerne i kapitel 1 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4, finder dog alene anvendelse på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab. Fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 7. De af det indskydende selskabs aktiver og passiver, der bliver tilknyttet det modtagende selskabs faste driftssted i udlandet, og som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst her i landet for anskaffet til de i selskabsskattelovens § 4 A, stk. 1 og 2, og § 8 B angivne anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter.

Stk. 3. Ophører et i udlandet hjemmehørende selskab ved fusion med et i udlandet hjemmehørende selskab, og er såvel det indskydende som det modtagende selskab omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed, finder reglerne i kapitel 1 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4, finder dog alene anvendelse på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til det udenlandske modtagende selskabs faste

8. I § 15, stk. 2 og 3, § 15 a, stk. 1, og 15 c, stk. 1, ændres »90/434/EØF« til: »2009/133/EF«.

driftssted eller faste ejendom her i landet. Fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 7.

Stk. 4. Ophører et her hjemmehørende selskab ved fusion med et udenlandsk selskab, og er såvel det indskydende som det modtagende selskab omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed, finder reglerne i kapitel 1 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4, finder dog alene anvendelse på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til det modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet. Fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 5. Uanset 1. pkt. beskattes udlodningen ved annulleringen af aktier i det indskydende selskab, der annulleres af et modtagende selskab ved fusionen, som udbytte, når det modtagende selskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det indskydende selskab, og når udbyttebeskatningen ikke skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Tilsvarende beskattes udlodningen ved annulleringen af aktier i det indskydende selskab, der annulleres af et modtagende selskab ved fusionen, som udbytte i det tilfælde, som er nævnt i ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra b. Det er uanset 1.-3. pkt. en betingelse for anvendelsen af reglerne i kapitel 1, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, hvis en person eller et selskab, som har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 2, og som ikke omfattes af 4. eller 5. pkt., hverken er hjemmehørende i EU eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen.

- - -

§ 15 a. Ved spaltning af et selskab har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet sel-

9. I § 15, stk. 4, ændres »90/434/EØF« til: »2009/133/EF«, og »90/435/EØF« ændres til: »2011/96/EU«.

skab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen og kan foreskrive, at der specifikt udarbejdes dokumenter, der skal indsendes inden for de frister, der er nævnt i § 6, stk. 3, eller § 6, stk. 4. Ved spaltning af et selskab har selskaberne som nævnt i 1. pkt. adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, jf. dog 5.-10. pkt. Anvendelsen af 4. pkt. er betinget af, at selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 pct. af kapitalen i et af de deltagende selskaber, ikke afstår aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på 3 år efter vedtagelsen af spaltningen. Uanset 5. pkt. kan aktierne i et deltagende selskab i den nævnte periode afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af den nævnte selskabsdeltager eller det pågældende deltagende selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne tilfælde finder den i 5. pkt. nævnte betingelse i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefrie omstrukturering. 4. pkt. finder ikke anvendelse, hvis det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse på spaltning omfattet af stk. 3, vis en selskabsdeltager, der beskattes af aktierne i det indskydende selskab efter aktieavancebeskatningslovens § 17, og som samtidig kan modtage skattefrit udbytte af disse aktier, vederlægges med andet end aktier i det eller de modtagende selskaber. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse, hvis en person eller et selskab, der har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 2, hverken er hjemmehørende i EU eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

- - -

§ 15 c. Ved tilførsel af aktiver har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 d, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen og kan foreskrive, at der specifikt udarbejdes dokumenter, der skal indsendes inden for de frister, der er nævnt i § 6, stk. 3, eller § 6, stk. 4. Ved tilførsel af aktiver har selskaberne som nævnt i 1. pkt. adgang til beskatning efter reglerne i § 15 d, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, jf. dog 5.-7. pkt. Anvendelsen af 4. pkt. er betinget af, at det indskydende selskab ikke afstår aktier i det modtagende selskab i en periode på 3 år efter vedtagelsen af tilførslen. Uanset 5. pkt. kan aktierne i det modtagende selskab i den nævnte periode afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af det indskydende eller det modtagende selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne tilfælde finder den i 5. pkt. nævnte betingelse i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefrie omstrukturering.

- - -

§ 5

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010, som ændret bl.a. ved § 5 i lov 254 af 30. marts 2011 og senest ved § 11 i lov nr. 1118 af 7. februar 2012, foretages følgende ændringer:

§ 2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

- - -

4) Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 9. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvel-

1. § 2, stk. 1, nr. 4, 7. pkt., affattes således:

»For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i driftsstedets anlægskapital.«

2. I § 2 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

se af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten kun fortjeneste, tab og udbytte på aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17 opgjort efter reglerne for skattepligtige omfattet af § 1. Såfremt den skattepligtige bliver skattepligtig efter denne bestemmelse i forbindelse med ophør af skattepligt efter § 1 eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, i Grønland eller på Færøerne, kan den skattepligtige vælge fortsat at være skattepligtig af fortjeneste, tab og udbytte opgjort efter reglerne for skattepligtige omfattet af § 1 af aktier i selskaber m.v., hvis formål er at fremme aktionærernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse som aftagere, leverandører eller på anden, lignende måde som led i den skattepligtiges erhvervsmæssige virksomhed her i landet. Tilsvarende gælder, hvis den skattepligtige modtager sådanne aktier efter aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A samt dødsbo-skattelovens §§ 36-38. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

- - -

Stk. 3. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 1, 2, 4, 5, 7 og 9-29, og stk. 2 omfatter alene de dér nævnte indtægter. Udgifter kan kun fratrækkes, i det omfang de vedrører disse indtægter, jf. dog stk. 2, 4. og 5. pkt., afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.

»*Stk. 3.* Indkomst i et fast driftssted her i landet opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.«

Stk. 3-9 bliver herefter stk. 4-10.

3. I § 2, *stk. 3*, der bliver *stk. 4*, ændres »nr. 1, 2, 4, 5, 7 og 9-29« til: »nr. 1, 2, 5, 7 og 9-29«.

4. Efter § 24 B indsættes:

»§ 25. Indkomst i et fast driftssted i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af personen eller dødsboet gennem det faste driftssted. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor driftsstedet er beliggende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.«

5. I § 69 indsættes som *stk. 3*:

»*Stk. 3.* Selskaber m.v., der på indeholdelsestidspunktet er sambeskattede, jf. selskabsskattelovens § 31, med det selskab m.v., der over for det offentlige er forpligtiget til betaling efter reglerne i stk. 1 eller 2, hæfter for udbytteskat, royaltyskat og renteskat, samt tillæg og renter. Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10.-13. pkt., finder tilsvarende anvendelse.«

6. I § 74, *stk. 1, nr. 1*, indsættes efter »royaltyskat,«: »renteskat«.

§ 74. Med bøde straffes den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed

1) undlader at opfylde pligt til at foretage indeholdelse af A-skat, arbejdsmarkedsbidrag, udbytteskat m.v., royaltyskat, eller skat som nævnt i § 65 B, stk. 1,

- - -

§ 4. - - -

Stk. 2. Inden for perioden fra begyndelsen af det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, og indtil konkursens slutning kan underskud ved opgørelsen af konkursindkomsten i de enkelte indkomstår fremføres eller tilbageføres i konkursindkomsten.

§ 6

I konkursskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1242 af 27. oktober 2010, foretages følgende ændringer:

1. I § 4, *stk. 2*, ændres »ligningslovens § 15« til: »selskabsskattelovens § 12«.

2. § 4, *stk. 3*, affattes således:

»*Stk. 3.* Selskaber, der er sambeskattede, jf. selskabsskattelovens § 31, i indkomståret forud for det

Underskud fra tidligere indkomstår, som efter ligningslovens § 15 er fradragsberettigede i det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, kan også fradrages ved opgørelsen af konkursindkomsten i de øvrige indkomstår under konkursen indtil dens slutning og ikke i den indkomst.

Stk. 3. Når selskaber er sambeskattede forud for det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, hæfter det ultimative moderselskab og administrationselskabet i den internationale sambeskatning tillige for skatter af et af selskabernes konkursindkomst, når skatterne inden dekretet ville have været omfattet af hæftelsen i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4.

§ 25. - - -

Stk. 4. Underskud, der er opstået før 1. januar 1982 ved forundersøgelse og efterforskning eller indvinding af kulbrinter, kan overføres til fradrag i skattepligtig indkomst som nævnt i § 4 efter reglerne i ligningslovens § 15.

indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, hæfter for skatter af et af selskabernes konkursindkomst. Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10.-13. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Hvis selskaber er undergivet international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, i indkomståret forud for det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges, hæfter det ultimative moderselskab solidarisk med selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. pkt., når skatterne inden dekretet ville have været omfattet af hæftelsen i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4.«

§ 7

I lov om beskatning af indkomst i forbindelse med kulbrinteindvinding i Danmark (kulbrinteskatloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 971 af 20. september 2011, foretages følgende ændring:

1. § 25, *stk. 4*, ophæves.

§ 8

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 819 af 27. juni 2011, som ændret senest ved § 11 i lov nr. 326 af 11. april 2012, foretages følgende ændringer:

1. I § 3 B indsættes efter stk. 7 som nyt stykke:

»*Stk. 8.* Told- og skatteforvaltningen kan pålægge virksomheder omfattet af stk. 1 eller 6 at indsende en erklæring som nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2, om dokumentationen som nævnt ovenfor i stk. 5, 2. pkt. Det er en betingelse for erklæringspålægget, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvilke Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller at virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det sene-

ste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives, målt som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat. Dog anvendes for forsikringsvirksomheder forsikringsteknisk resultat som driftsresultatmål. For øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som driftsresultatmål. Det er endvidere en betingelse, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for told- og skatteforvaltningen at indhente erklæringen. Fristen for indsendelse af erklæringen er mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering. Pålægget kan tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen efter stk. 5, 2. pkt. Told- og skatteforvaltningens afgørelse om indhentelse af en revisorerklæring kan ikke påklages til anden administrativ myndighed. Dog kan afgørelsen påklages til Landsskatteretten, hvis told- og skatteforvaltningen henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, eller hvis forvaltningen gennemfører en nedsættelse af den selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation. Klagefristen er i de tilfælde 3 måneder regnet fra forvaltningens underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen. Endvidere kan afgørelsen prøves i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation. Ved klage efter denne bestemmelses 9. og 11. pkt. finder skatteforvaltningslovens §§ 42-46 tilsvarende anvendelse. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om erklæringens indhold og afgivelse samt fristen for indsendelse af erklæringen.«

Stk. 8 bliver herefter stk. 9.

§ 3 B. - - -

Stk. 8. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

2. I § 3 B, *stk. 8*, der bliver *stk. 9*, indsættes efter »6«: »eller indsendt erklæring efter *stk. 8*«.

3. I § 14 indsættes som *stk. 5* og *6*:

»*Stk. 5.* Ved udmåling af bødestraf i henhold til *stk. 2* og *3*, vedrørende indberetninger til indkomstregisteret, skal der tages hensyn til antal ansatte i den indberettende virksomhed.

§ 17. - - -

Stk. 3. Med bøde straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter § 3 B, stk. 5 og 6.

Stk. 6. Ved udmåling af bødestraf i henhold til stk. 1 og 4, skal der tages hensyn til virksomhedens omsætning eller antal af ansatte. Det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.«

4. § 17, *stk. 3*, affattes således:

»*Stk. 3.* Med bøde straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation, som der er pligt til at udarbejde efter § 3 B, stk. 5 og 6, eller indhente revisorerklæring efter § 3 B, stk. 8.«

5. I § 17 indsættes som *stk. 4*:

»*Stk. 4.* Ved udmåling af bødestraf i henhold til stk. 3, skal der tages hensyn til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.«

§ 9

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011, foretages følgende ændringer:

1. I § 17 indsættes som *stk. 2-4*:

»*Stk. 2.* Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan told- og skatteforvaltningen offentliggøre følgende oplysninger om skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, § 2, stk. 1, litra a og b, og fondsbeskatningslovens § 1, medmindre de pågældende er fritaget for selvangivelsespligt efter skattekontrollovens § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5, eller fondsbeskatningsloven § 15, stk. 2 eller 3:

1) Den skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår.

2) Årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår.

3) Den beregnede skat for indkomståret.

4) Hvilken skattepligtsbestemmelse i selskabsskatteloven eller fondsbeskatningsloven selskabet m.v. er omfattet af, og om selskabet m.v. beskattes efter tonnageskatteloven.

§ 19...

Stk. 5. Kravet efter stk. 1-3 om udarbejdelse af en sagsfremstilling og høring, før der træffes en afgørelse, gælder dog ikke følgende typer af afgørelser:

- 1) Afgørelser, der kan påklages til skatteankenævn, jf. § 5.
- 2) Afgørelser, der kan påklages til vurderingsankenævn, jf. § 6.
- 3) Afgørelser, hvis en klage herover efter landskatteretspræsidentens bestemmelse efter § 13, stk. 3, 1. pkt., skal afgøres uden deltagelse af læge retsmedlemmer.
- 4) Afgørelser, hvis en klage herover efter skatteministerens bestemmelse efter § 14, stk. 2, ikke afgøres af skatteankenævn, vurderingsankenævn eller Landsskatteretten.
- 5) Afgørelser om bindende svar, jf. § 21, bortset fra bindende svar, der afgives af Skatterådet efter § 21, stk. 4.
- 6) Afgørelser, der kan påklages til motorankenævn, jf. § 7.

§ 42 b. Landsskatteretten kan, forinden den afgør en klage af følgende typer, anmode told- og skatteforvaltningen om at udarbejde en sagsfremstilling under anvendelse af § 19, stk. 2, ligesom retten kan anmode told- og skatteforvaltningen om at sende sagsfremstillingen til udtalelse hos klager efter § 19, stk. 3, 1. pkt.:

- 1) Klager som nævnt i § 5, stk. 2.
- 2) Klager, der efter bestemmelse af landskatteretspræsidenten efter § 13, stk. 3, 1. pkt., skal afgøres uden deltagelse af læge retsmedlemmer.
- 3) Klager over bindende svar, jf. § 21, stk. 1-3.

§ 54. Godtgørelsesberettigede er følgende udgifter, når de ifølge regning skal betales eller er betalt:

Stk. 3. For selskaber m.v. omfattet af kulbrinte-skatteloven omfatter stk. 2, nr. 1-3, tillige oplysninger vedrørende selskabets kulbrinteindkomst m.v.

Stk. 4. Indgår selskabet m.v. i en sambeskatning, kan oplysningerne efter stk. 2, nr. 1-3, offentliggøres samlet for de sambeskattede selskaber m.v. med angivelse af, hvilke selskaber m.v. der indgår i sambeskatningen.«

2. I § 19, *stk. 5*, indsættes som *nr. 7*:

»7) Afgørelser om revisorerklæringspålæg efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 8.«

3. I § 42 *b* indsættes som *nr. 4*:

»4) Klager over revisorerklæringspålæg efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 8.«

4. I § 54, *stk. 1, nr. 4*, indsættes efter »transaktioner«: »eller revisorerklæring«.

1) Udgifter til sagkyndig bistand, medmindre den sagkyndige er ansat hos den godtgørelsesberettigede.

2) Retsafgifter bortset fra beløbet til Landsskatte retten som nævnt i § 42 a.

3) Udgifter til syn og skøn.

4) Udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrollerede transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B.

5) Pålagte sagsomkostninger.

6) Udgifter til en sagkyndigs udtalelse om, hvorvidt en afgørelse i en klage- eller retssag bør påklages eller prøves ved domstolene.

- - -

§ 10

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2012, jf. dog stk. 9.

Stk. 2. § 1, nr. 1, 2 og 5, § 2, nr. 7, 9, 11, 12 og 15, selskabsskattelovens § 31, stk. 3, som affattet ved denne lovs § 2, nr. 13, § 4, nr. 2, 3, 5 og 7, og § 6, nr. 1, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 3. § 2, nr. 2, 4-6 og 8, og § 5, nr. 1-4, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere. Den skattepligtige kan dog vælge, at reglerne i § 2, nr. 2, 4-6 og 8, og § 5, nr. 1-4, også skal have virkning for tidligere indkomstår, dog tidligst for indkomståret 2012.

Stk. 4. Selskabsskattelovens § 31, stk. 4, som affattet ved denne lovs § 2, nr. 13, og § 4, nr. 4, har virkning for omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 5. § 2, nr. 14 og 16, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere. Indgiver et selskab ansøgning om omlægning af indkomstår den 1. juli 2012 eller senere, således at indkomståret 2012 begynder før den 1. juli 2012, anses indkomståret for påbegyndt den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 6. § 4, nr. 6, har virkning for fusioner med fusionsdato den 1. januar 2012 eller senere.

Stk. 7. § 5, nr. 5, har virkning for skattebetalinger, der forfalder til betaling den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 8. § 6, nr. 2, har virkning for konkursindkomst, hvor konkursdekretet afsiges den 1. juli 2012 eller senere.

Stk. 9. § 8, nr. 1, 2 og 4, samt § 9, nr. 2-4, træder i kraft den 1. januar 2013.