

Advokatrådet

ADVOKAT 
SAMFUNDET

Skatteministeriet
Nicolai Eigvedsgade 28

1402 København K

[Margrete Kiil@skat.dk](mailto:Margrete.Kiil@skat.dk) + js@skat.dk

KRONPRINSESSEGADE 21
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98
FAX 33 36 97 50

DATO: 22-02-2012
SAGSNR.: 2012 - 439
ID NR.: 163122

Høring - forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrollen, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted mv.)

Ved e-mail af 1. februar 2012 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Vedrørende solidarisk hæftelse for indkomstskat mv. (lovforslagets § 2, nr. 13)

Advokatrådet anser det bl.a. af retssikkerhedsmæssige årsager for uacceptabelt, at aktionærer, der er uden faktisk indflydelse på et selskabs drift og ledelse (typisk minoritetsaktionærer), med den formue disse har bundet i sådanne selskaber, som tvangsmæssigt sambeskattes med dem helt uvedkommende selskaber, efter lovforslaget skal hæfte med denne formue for alle de sambeskattede selskabers forpligtelser overfor SKAT. Såfremt denne del af lovforslaget gennemføres må der nødvendigvis samtidig vedtages regler som indebærer, at staten skadesløsholder sådanne minoritetsaktionærer for ethvert formuetab der kan henføres til den nævnte, udvidede solidariske hæftelse i forbindelse med tvungen, national sambeskatning.

Vedrørende forslaget om revisorerklæringspålæg (lovforslagets § 8, nr. 1, 2 og 4)

Som bekendt har Advokatrådet afgivet et høringssvar den 3. august 2011 til det tidligere udsendte udkast til lovforslag om revisorerklæringspålæg.

Det er glædeligt, at Skatteministeriet i væsentligt omfang i det nu foreliggende lovforslag har adresseret Advokatrådets tidligere kritikpunkter.

Det ændrer dog ikke på, at Advokatrådet fortsat anser lovforslaget for unødvendigt og uproportionalt byrdefuldt over for de angivne virksomheder, der som udgangspunkt under strafansvar har aflagt årsrapport med revisionspåtegning uden



forbehold, og derfor må anses for at opfylde skattelovgivningens krav, herunder ligningslovens § 2 om handel med interesseforbundne parter på armslængdevilkår.

På side 85 i lovforslaget begrundes kravet om en revisorerklæring således:

"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." En supplerende revisorerklæring udgør altså ikke noget nødvendigt instrument for, at SKAT kan gennemføre en fuldstændig ligning af kontrollerede transaktioner eller gennemføre en skønsmæssig ansættelse for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Hvis SKAT i dag har en rimelig klar indikation af, at TP-kravene ikke er overholdt, står det SKAT frit for inden for rammene af den nuværende lovgivning at igangsætte en ligning af forholdene.

Skattelovgivningens kompleksitet udgør i sig selv et alvorligt retssikkerhedsmæssigt problem. Der skal derfor tungtvejende grunde til øge kompleksiteten, og der må herudover forlanges tungtvejende grunde til at pålægge et begrænset antal virksomheder de foreslåede meget væsentlige økonomiske udgifter til en revisorerklæring. SKATs mulighed for at få en "second opinion" forud for en egentlig ligning af et selskab, er som nævnt ikke nødvendigt for SKATs ligning, og udgør dermed ikke et tilstrækkeligt tungtvejende grundlag.

Af samme grund må forslaget om en revisorerklæring fortsat anses for at være i grundlæggende modstrid med det generelle proportionalitetsprincip. Da det står i lovforslagets bemærkninger, at de grundlæggende forvaltningsretlige proportionalitetskrav skal være opfyldt, må det forventes, at de fleste påbud om revisorerklæringer vil være ugyldige, da de må forventes at være en unødvendig væsentlig forvaltningsretlig indgriben over for de pågældende virksomheder. SKAT vil altid have mulighed for at vælge den mindre indgribende vej at begynde en ligning af det pågældende selskab.

Advokatrådet finder det endvidere fortsat principielt betænkeligt, at indførelsen af SKATs mulighed for at få en "second opinion" reelt indebærer en privatisering af den særlige kontrol, som de af SKAT udvalgte virksomheder underlægges. SKATs ligning og kontrol af landets selskaber er efter Advokatrådets opfattelse en del af SKATs centrale myndighedsudøvelse, og efter Advokatrådets opfattelse bør denne opgave udelukkende varetages af SKAT.

Kravet om en supplerende revisorerklæring kan herudover fremsættes på et tidspunkt, hvor det ikke er fastslået, at virksomheden har overtrådt nogen lovgivning, men udelukkende fordi virksomheden har haft en nærmere defineret adfærd, eksempelvis uforskyldt har haft en gennemsnitligt driftsunderskud i de seneste 4 år. Samtidig kan kravet om en revisorerklæring fremsættes, uden at virksomheden samtidig får kendskab til grundlaget herfor, der er ingen mulighed for at klage over påbuddet (før efterfølgende under nærmere definerede omstændigheder), og der er ikke angivet nogen mulighed i loven for at få erstatning for et påbud. Med andre ord er der tale om at pålægge en afgrænset gruppe af virksomheder en yderligere sanktion, før det er fastslået, om der er noget reelt grundlag herfor. Advokatrådet tager afstand fra en civilretlig lovgivning, der har et væsentligt pønalt element over for en begrænset gruppe af virksomheder, der præsumptivt agerer inden for lovgivningens rammer, men udenfor nærmere definerede faktiske rammer, og som pålægges en meget væsentlig økonomisk udgift, uanset om lovgivningen viser sig at være overtrådt eller ej.

Vedrørende forslaget om ændring af de generelle bødere regler (lovforslagets § 8, nr. 3 og 4)

1. Forslaget til skattekontrollovens § 14, stk. 5:

Skattekontrollovens § 14, stk. 2, og stk. 3, omfatter tilsidesættelse af ordensforskrifter, hvor der ikke er nogen tilregnelser til skatteunddragelse eller medvirken hertil.

Det fremgår af side 38 i lovforslagets bemærkninger, at skattekontrollovens § 14, stk. 2, ikke har været anvendt i praksis, da en manglende indberetning også kan straffes efter kildeskatteloven og opkrævningsloven, og da en efterrettelighed tillige kan opnås ved tvangsbøder.

Tilsidesættelse af ordensforskrifter sanktioneres med takstbøder. I SKM 2007.2 er offentliggjort en harmonisering af ordensbødesatserne på SKATs område, og det fremgår, at justeringen og harmoniseringen er sket med Rigsadvokaturens tilladelse.

Det er Advokatrådets opfattelse, at det nuværende bødeniveau for overtrædelse af en ordensforskrift sædvanligvis udgør 1.000 – 5.000 kr.

På ovennævnte grundlag foreslås nu en forhøjelse af ordensbøderne til mellem 5.000 kr. – 80.000 kr., dvs. en stigning på indtil 1.600 procent.

Advokatrådet finder det generelt retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at udstikke detaljerede bødeniveauer, idet den administrative praksis grundlæggende må underlægges domstolenes praksis og ikke omvendt, netop for at sikre, at bødeniveauet er balanceret i forhold til bødeniveauet på sammenlignelige retsområder.

Herunder savnes en gengivelse af Rigsadvokataturens eventuelle bemærkninger til det foreslåede bødeniveau. Hvis Rigsadvokaturen ikke er inddraget, savnes en forklaring herpå.

Der savnes tillige en redegørelse for, om det foreslåede bødeniveau afviger markant fra andre retsområder, hvor tredjemand har tilsvarende indberetningspligter over for det offentlige til sikring af borgernes efterrettelighed. Hvis det foreslåede bødeniveau afviger markant fra den øvrigt gældende praksis, savnes der tungtvejende grunde til, at der netop på skatteområdet skal være en afvigende praksis med væsentlig forhøjede ordensbøder.

2. Forslaget til skattekontrollovens § 14, stk. 6, og § 17, stk. 4:

Skattekontrollovens § 14, stk. 1, omhandler et medvirkensansvar for tredjemand, hvor myndighederne vildledes eller forsøges vildledt, men som ikke er omfattet af det almindelige medvirkensansvar i straffelovens § 23. Der kan henvises til bemærkningerne herom på side 329-331 i Skatte & afgiftsstrafferet (3. udg., 2009) af professor Jan Pedersen.

Det er usikkert, om lovforslaget gengiver det korrekte anvendelsesområde for skattekontrollovens § 14, stk. 1.

Skattekontrollovens § 14, stk. 4, omhandler en skatteyder, der foretager urigtige eller vildledende oplysninger med hensyn til anvendelsen af skattekontrollovens § 3 B, stk. 6. Tilsvarende omfatter skattekontrollovens § 17, stk. 3, en undladelse af at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 og 6.

Skattekontrollovens § 17, stk. 1, omfatter bødestraf for manglende opbevaring af regnskabsmateriale, og skattekontrollovens § 17, stk. 2, omhandler bødestraf vedrørende omregning af regnskabsbeløb i fremmed valuta og pligtmæssige angivelser i dansk mønt.

De fem nævnte lovovertrædelser – henholdsvis skattekontrollovens § 14, stk. 1, § 14, stk. 4, § 17, stk. 1, § 17, stk. 2, og § 17, stk. 3 – foreslås undergivet samme afvejning, jf. ordlyden af forslaget til skattekontrollovens § 14, stk. 6, og § 17, stk. 4, nemlig at der ved udmålingen af bødestraffen skal tages hensyn til den økonomiske fordel af overtrædelserne og virksomhedens omsætning eller antal ansatte. Det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelserne er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.”

På side 41 i lovforslaget omtales principperne for beregning af en bøde for overtrædelse af skattekontrollovens § 14, stk. 4, og her gennemgås udelukkende virksomhedens omsætning eller antal ansatte. Der savnes en nærmere redegørelse for, hvordan kriteriet ”den økonomiske fordel af overtrædelserne” spiller ind på bødens



størrelse, og om det både kan give anledning til en nedsættelse og forhøjelse af bødeniveauet. Advokatrådet finder det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, hvis den økonomiske fordel ikke kan give grundlag for en markant nedsættelse af bødeniveauet. Eksempelvis kan man forestille sig, at den økonomiske fordel er meget begrænset eller at der ikke er nogen økonomisk fordel, således at en bøde inden for de udstukne retningslinjer vil være åbenbart uproportionalt.

Vedrørende en bøde efter skattekontrollovens § 17, stk. 3, er angivet på side 42 i lovforslaget, at der skal være en fast bøde på 250.000 kr., som dog kan nedsættes til 125.000 kr. Denne del af bøden må karakteriseres som en ordensbøde. Hvis der herudover er grundlag for en indkomstforhøjelse, forhøjes bøden med 10 % af indkomstforhøjelsen.

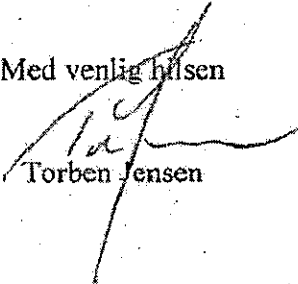
En ordensbøde på 250.000 kr. må anses for at være uproportional i den situation, hvor det ligger klart, at de faktiske udgifter for virksomheden til udarbejdelse af dokumentationsmaterialet klarligt måtte være væsentligt under 250.000 kr. Dette kan være tilfældet i den situation, hvor virksomheden har en meget begrænset koncernintern omsætning.

I lovforslagets bemærkninger ses kun en omtale af det forudsatte bødeniveau for en overtrædelse af skattekontrollovens § 14, stk. 4, og § 17, stk. 3. Der savnes en beskrivelse af, om og i givet fald, hvordan bøder efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, § 17, stk. 1, og § 17, stk. 2, skal indpasses i de angivne bøderammer for overtrædelse af skattekontrollovens § 14, stk. 4 og § 17, stk. 3.

Som angivet ovenfor, finder Advokatrådet det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at udstikke detaljerede bødeniveauer. Dette gælder også bøder efter skattekontrollovens § 14, stk. 4, og § 17, stk. 3.

Lovforslagets bemærkninger om overlappende regler i kildeskatteloven, opkrævningsloven og skattekontrolloven samt regler der ikke anvendes i praksis, illustrerer i øvrigt et relevant behov for en grundlæggende regelsanering af bødeområdet på skatteområdet.

Med venlig hilsen



Torben Jensen



Hørings svar – Forslag om styrkelse af indsatsen mod nultskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger mv.

Skatteministeriet har den 2. februar fremsat lovforslag, som bl.a. vil skabe større åbenhed om selskaber og fondes skattebetalinger, indføre solidarisk hæftelse i sambeskatning og begrænse muligheden for underskudsfræmførsel samt indføre nye revisorerklæringer og bøder i transfer pricing sager. Høringsfristen er den 22. februar 2012.

CEPOS har analyseret lovforslaget og konkluderer på den baggrund i sit høringssvar til Skatteministeriet, at navnlig forslaget om solidarisk hæftelse indebærer en række retssikkerhedsmæssige problemstillinger. Derudover konstateres det, at det meget omtalte forslag om at åbne selskaber og fondes skattebøger, tenderer til unødvendig symbollovgivning, som ikke vil medføre hverken en ændret adfærd eller et større skatteprovenu til statskassen, al den stund, at der ikke er tale om nye oplysninger i forhold til dem, som SKAT allerede i dag er i besiddelse af, og som danner grundlag for SKATs afgørelser. Denne del af lovforslaget foreslås derfor direkte afskaffet. Også forslaget om at begrænse selskabers underskudsfræmførsel foreslås droppet, da det medfører en generel forringelse af erhvervslivets rammevilkår derved, at staten opnår rentefordel på bekostning af en likviditetsforringelse hos virksomhederne. Konsekvensen er - ifølge lovforslaget - reduceret investeringslyst i danske virksomheder, hvorfor der ikke kan bakkes op om et sådan forslag.

1. Indledning

Skatteministeriet har den 2. februar 2012 fremsat et lovforslag, hvis overordnede formål er at imødegå et politisk ønske om, at øge skatteprovenuet fra navnlig de multinationale selskaber. På den baggrund foreslås:

- Indførelse af solidarisk hæftelse i sambeskatningsforhold.
- 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.
- Begrænsning af modregning af underskud. Der indføres en begrænsning af selskabers mulighed for underskudsmodregning, således at den første million 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 lavskattelande. Over for disse selskaber indføres mulighed for at SKAT kan kræve en særlig revisorerklæring.

- Bøder for mangelfuld transfer pricing dokumentation. De generelle bødereglene 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.

Indledningsvis skal det bemærkes, at naturligvis skal alle betale den skat, de nu engang er forpligtet til. Ligesom det anerkendes, at SKAT skal forsynes med de redskaber og værktøjer, som er nødvendige for at føre en god og effektiv kontrol, så længe denne værktøjskasse reelt ikke indebærer en svækkelse af borgere eller selskabers grundlæggende retssikkerhed.

Når det er sagt, skal det samtidig bemærkes, at der i Danmark findes en række forskellige virksomhedstyper med forskellige ejerskabsformer. Et multinationalt selskab er derfor blot én selskabsmodel blandt flere, som i udgangspunktet hverken agerer dårligere eller bedre end andre virksomheder. Alligevel er den del af lovforslaget, der omhandler revisorerklæringer, bøder, solidarisk hæftelse og åbenhed om skattebetalinger udtrykkeligt rettet direkte mod "især multinationale selskaber", hvilket principielt rejser spørgsmålet: Indbærer det lighed for loven?

Man kan i hvert fald konstatere, at retorikken er (unødigt) skarp overfor de multinationale selskaber, selvom de dybest set blot udgør én koncernstruktur blandt flere, der alle skal behandles efter samme kriterier, regler og retssikkerhedsmæssige principper. Herunder - og naturligvis - betale skat efter gældende regler.

2. Solidarisk hæftelse i sambeskatningsforhold

Koncernforbundne danske selskaber og faste driftssteder er omfattet af reglerne i selskabsskatteovens § 31, stk. 1 om tvungen sambeskatning:

"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 kulbrinteskatteovens § 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."

Det betyder, at koncernen kan modregne underskud i underskudsgivende koncernselskaber i andre koncernselskabers overskud. Reglerne indebærer dog samtidig, at SKAT alene kan rette krav mod ét selskab i en sambeskatning. Det såkaldte administrationsselskab. Er dette selskab gået konkurs, må SKAT give afkald på sin skattebetaling, selvom andre af de koncernforbundne selskaber muligvis har opnået en skattebesparelse, som følge af den tvungne sambeskatning.

For at imødegå risikoen for manglende betaling af skyldige skatter, foreslår regeringen derfor, at reglerne om tvungen sambeskatning nu bliver suppleret med regler om solidarisk hæftelse.

Umiddelbart forekommer det fornuftigt, at hvis ét selskab opnår en skattebesparelse, fordi det har mulighed for at udnytte et andet selskabs underskud, så må det også hæfte solidarisk for det andet selskabs ubetalte skat. På den anden side er der tale om selvstændige retssubjekter, og at pålægge dem en tvungen solidarisk hæftelse udgør et grundlæggende retssikkerhedsmæssigt problem. Eller som professor Søren Friis Hansen, Syddansk Universitet formulerede det i 2004 i forbindelse med et tilsvarende forslag:

*"Den foreslåede regel om solidarisk hæftelse for koncernens samlede skattegæld indebærer et grundlæggende brud med princippet om, at en aktionær eller anpartshaver alene hæfter over for selskabets kreditorer for selskabets forpligtelser med sit kapitalindskud."*²

¹ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=134089>

² <http://www.fi.dk/samling/20041/lovforslag/1153/bilag/4/140300.pdf>

Søren Friis Hansens kritik vurderes fortsat at gøre sig gældende, idet det ikke er unormalt, at selskaber, som indgår i en tvungen sambeskatning, kan have flere eksterne mindretalsaktionærer. Konsekvensen er, at en mindretalsaktionær i selskab A, risikerer at komme til at hæfte for skattegælden i selskab B.

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår det i overensstemmelse hermed, at den solidariske hæftelse kan risikere at medføre en negativ virkning på markedsværdien af sambeskattede selskaber.

Udover det retssikkerhedsmæssigt problematiske i, at man pålægger forskellige og uafhængige retssubjekter tvungen solidarisk hæftelse, rejser den solidariske hæftelse også problemer i relation til:

- at opnå skattekvittance ved likvidation af et selskab i en koncern, når nu der er hæftelse for andre selskabers skatter.
- salg af et datterselskab, som er omfattet af sambeskatningen. Således vil en *due diligence* ikke længere kunne begrænses til selve datterselskabet, men skal måske udvides til at omfatte hele koncernen.

Med forslaget risikerer man ganske enkelt, at tilsidesætte aktionærernes grundlæggende retligheder og økonomiske interesser, ligesom man risikerer at stille koncernforbundne selskaber ringere end "uafhængige" selskaber. Den solidariske hæftelse synes derfor at være vidtgående i forhold til det misbrug, man med reglerne ønsker at forhindre.

3. Åbne skattebøger

Efter skatteforvaltningslovens § 17 gælder der i dag en særlig tavshedspligt for skattemyndighederne. Tavshedspligten omfatter alle oplysninger om selskabers skatteforhold.

Regeringen ønsker nu at skabe større åbenhed om selskaber og fondes skattebetalinger. Lovforslaget indebærer således, at SKAT fremover vil offentliggøre skattebetalingerne fra alle de selskaber og fonde som er skattepligtige til Danmark:

"De oplysninger, der 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."

Fremover er det altså ikke kun SKAT, der skal kunne kontrollere, hvad der foregår i dansk erhvervsliv. Også alle os andre får mulighed for at være med på en kigger, selvom det dybest set ikke kommer andre end virksomheden selv og SKAT ved, om den i tidligere år har haft nogle skattemæssige underskud, som den nu kan modregne i sin skattepligtige indkomst.

Ifølge lovforslaget tilsigter regeringen, 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".

Grundlæggende må man forholde sig skeptisk til, hvorvidt forslaget om øget åbenhed overhovedet vil have nogen effekt på selskabernes skattebetalinger, som det ellers er tilsigtet. Det vurderes, at en hjemmeside med oplysninger om selskabers skattebetalinger hverken vil bidrage til et større skatteprovenu eller for den sags skyld føre til yderligere afsløringer af skattehuller i lovgivningen, al den stund, at de oplysninger, som nu bliver gjort offentlig tilgængelige, er identiske med de oplysninger, som SKAT allerede har og er i besiddelse af, og som danner grundlag for de afgørelser, som SKAT både nu og i fremtiden træffer.

Et blik i SKATs egen "Handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber" afslører da også, at SKAT ikke selv mener, at de går glip af ellers berettiget selskabsskat:

"Det danske selskabsskatteprovenu antager således ikke et mindre omfang end det niveau, det indenlandske kapitalapparat tilsiger, at det skal."

Dertil understreger to nyere afgørelser fra henholdsvis Højesteret³ og Østre Landsret,⁴ om beskatning af kapitalfonde/kapitalfondsejede virksomheder, som Skatteministeriet har tabt, at det snarere er skattelovgivningens generelle kompleksitet, der udgør et problem, end et bevidst valg fra virksomhedernes side til at unddrage sig skat. Når SKAT selv har svært ved at finde grænsedragningen i sin egen lovgivning, er det forståeligt, at selskaberne også har.

Det er derfor tvivlsomt, om de åbne skattebøger vil have nogen som helst skattemæssig effekt. Forslaget har større symbolsk værdi, end det er skatte- og provenumæssigt begrundet. Derfor er det betænkeligt, at den velbegrundede tavshedspligt, som hidtil har ydet selskaberne en vis beskyttelse mod offentliggørelse af oplysninger, som må siges at høre til "privatlivets fred" og mod usaglig justits fra folkedomstolen, nu skal ophæves.

Risikoen er, at der bliver et implicit carte blanche til at hænge alle selskaber ud, som ikke betaler selskabsskat. Også selvom der kan være både legale og plausible grunde til det. På det grundlag er det svært at se, hvorfor staten skal tvinge selskaber og fonde til at gøre deres skatteoplysninger offentlig tilgængelige, når denne transparens end ikke tjener et selvstændigt fiskalt formål. I respekt for, at også selskaber har ret til fortrolighed omkring deres skatteforhold anbefales det derfor, at denne del af lovforslaget helt bortfalder.

4. Modregning af underskud

Efter Ligningslovens § 15, stk. 1 kan selskaber fremføre skattemæssige underskud til fradrag i positiv skattepligtig indkomst i efterfølgende indkomstår. Tidligere var der en tidsmæssig begrænsning på 5 år for, hvornår et selskab skulle have brugt sit underskud. Denne tidsmæssige begrænsning blev dog ophævet i 2002, hvormed fradragsretten ikke længere underlagt tidsmæssige begrænsninger.

Med det nye lovforslag foreslås der en stramning i modregningsadgangen, således at en virksomheds underskud ikke fortabes, men det vil tage længere tid at udnytte alle sine underskud. Konkret vil der kunne ske modregning i den første million af positiv skattepligtig indkomst. Herefter kan underskud alene modregnes i 60 pct. af den resterende positive skattepligtige indkomst. Dermed sikres det, at selskaber med en positiv skattepligtig indkomst altid kommer til at betale skat.

Forslaget vurderes at give et merprovenu i indkomståret 2013 på 950 mio. kroner, mens den varige virkning skønnes at være på 130 mio. kroner årligt efter tilbageløb. Her over for står imidlertid, at lovforslaget samtidig vurderes at ville føre til et mindre fald i det forventede afkast af investeringer i Danmark, herunder reduktion i tilskyndelsen til overhovedet at investere her i landet.

Baggrunden for forslaget er, at der er en række danske og udenlandske virksomheder med meget store skattemæssige underskud, som bevirker, at disse virksomheder ikke vil betale skat til Danmark "inden for en overskuelig fremtid". Med det nye lovforslag vil disse virksomheder, i de år, hvor de reelt generer et overskud, nu komme til at betale skat. Også selvom de har et underskud der overstiger den positive skattepligtige indkomst.

Forslaget skal derfor ikke mindst ses i af den megen offentlige kritik der er af, at multinationale selskaber ikke betaler skat i Danmark.

³ <http://www.domstol.dk/hojesteret/nyheder/Afgoerelser/Pages/Fradragforudgifttilmanagementfeesomdriftsomkostning.aspx>

⁴ <http://www.domstol.dk/ostrelandsret/nyheder/Pressemeddelelser/Pages/%C3%98streLandsrettrifindeidetluxembourgskemoderselskabiforSkatteministerietskravomudhytteskatp%C3%A51,5mjaer.aspx>

Man kunne imidlertid ønske, at regeringen i højere grad adresserede denne kritik ved at afklare, om de manglende skattebetalinger skyldes reel skatteunddragelse, fremfor - som nu - at sigte i blinde og dermed ramme også reelle og lovlydige virksomheder, som vil opleve en voldsom likviditetsforringelse, blot fordi de bærer rundt på store underskud på grund af tilsvarende store investeringer.

I øvrigt virker en begrænsning af underskudsfremførelsen som en forhøjelse af den effektive selskabsskat. Det vil reducere tilskyndelsen til at investere i Danmark og det svækker velstanden. Derfor, og i respekt for virksomheders forskellighed, skal staten ikke fratage (ekspropriere) et selskab sit skattemæssige underskud eller begrænse dens anvendelse for egen rentefordels skyld. Heller ikke selvom der går 10 år eller mere før virksomheden genererer et overskud, som den kan modregne underskuddet i.

Det afgørende må være at sikre gode rammevilkår for erhvervslivet, herunder varetage den kollektive retssikkerhed, så ingen virksomheder uberettiget kører på skattemæssig frihjul. I det perspektiv indebærer lovforslaget en uheldig skærpelse af de nuværende vilkår, som risikerer at ramme lovlydige virksomheder unødvendigt, uden andet skattemæssigt belæg, end at staten kan opnå en rentefordel på virksomhedernes bekostning, og at ca. 10 pct. af de fremførte underskud helt bortfalder, fordi selskaberne ikke kan nå at udnytte dem, inden de igen ophører.

5. Revisorerklæringer og bøder

Danske virksomheder er allerede i dag omfattet af særdeles byrdefulde dokumentationskrav i forbindelse med transfer pricing sager, hvilket er nærmere beskrevet i lovforslagets afsnit 3.2.1.1. Nu ønsker regeringen at skærpe sine kontrolmuligheder yderligere. Dels ved at kunne kræve en revisorerklæring i særlige tilfælde. Og dels ved indføre nye bøder ved manglende eller utilstrækkelig transfer pricing dokumentation.

Det er et grundlæggende retssikkerhedsmæssigt og principielt problem, at lovgiver i stigende grad pålægger revisorerne ansvar for de opgaver, som ellers traditionelt burde varetages af det offentlige. Transfer pricing området er ingen undtagelse, til trods for, at det dybest set burde være SKAT selv - og kun SKAT - der foretog kontrol af de indberettede oplysninger.

De påtænkte revisorerklæringer er særdeles administrativt og økonomisk byrdefulde for de virksomheder, som bliver pålagt at indhente en sådan. Eksempelvis vil det ikke være muligt at benytte sig af selskabets sædvanlige revisor, da denne ikke vil være tilstrækkelig uafhængig, hvis han/hun har bidraget ved revision af selskabets årsregnskab. Det system man altså sætter op, er principielt et system, der bygger på "kontrol af kontrollen". Grundlæggende må det vurderes at være unødvendig overadministration og unødvendig overregulering.

Derudover indebærer lovforslaget en række retssikkerhedsmæssige problemstillinger. Først og fremmest skal SKAT undtagelsesvis ikke udarbejde en sagsfremstilling, når de afgiver pålæg om revisorerklæring. Dernæst har virksomheden begrænset mulighed for at klage over SKATs revisorpålæg. Og selv i de tilfælde, hvor virksomheden har klageadgang, er den afskåret fra at få dækket sine udgifter forbundet hermed. Også selvom SKAT henlægger sagen, uden at have ændret virksomhedens skat.

Sammenfattende må det konstateres, at den del af lovforslaget der vedrører revisorerklæringer, eller "kontrol med kontrollen" har afsat i en uheldig udviklingstendens, hvor revisorer snart skal afgive erklæringer om stort set alt. Det må principielt være tilstrækkeligt, at én revisor har revideret regnskabet og SKAT på dette grundlag kan gennemgå virksomhedernes transfer pricing dokumentation. Og under alle omstændigheder bør forslaget ændres således, at en virksomhed ikke selv skal bære udgifterne for en revisorerklæring. I særdeleshed ikke, hvis det senere viser sig, at SKAT henlægger sagen uden ændring af selskabets beskatning.

6. Konklusion og anbefaling

Først og fremmest kan det konstateres, at forslaget om solidarisk hæftelse blandt virksomheder, som er lovgivningsmæssigt tvunget ind i en sambeskatning, udgør en retssikkerhedsmæssig udfordring, som grundlæggende bryder med det princip, at en aktionær eller anpartshaver alene hæfter for selskabets forpligtelser med sit kapitalindskud. Bliver forslaget vedtaget i sin nuværende form, vil mindretalsaktionærer måske nok fortsat kun hæfte med sit kapitalindskud, men de risikerer ikke desto mindre indirekte at hæfte for gæld i et andet sambeskattet selskab, som de ikke har nogen interesse eller ejerandel i. Med andre ord: Forslaget indebærer risiko for et latent indgreb i aktionærernes økonomiske interesser, hvilket forekommer unødvendigt indgribende.

For så vidt angår forslaget om åbne skatlebøger, vurderes det, at dette forslag er mere symbollovgivning og ikke vil have nogen effekt hverken på selskabers skattebetalinger eller på statens samlede skatteprovenu. Ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning bør denne del af lovforslaget derfor afskaffes i sin helhed, da risikoen ellers er, at lovlydige virksomheder uretmæssigt bliver hængt ud på et offentligt skafot.

Endelig vurderes det, at forslaget om begrænsning af underskudsfræførsel rammer skævt, og tildeler staten en uberettiget rentefordel på bekostning af de virksomheder, som i stedet vil blive likviditetsbelastet af forslaget. I respekt for virksomheders forskellighed, struktur og modning, skal staten ikke fratage (ekspropriere) et selskab sit skattemæssige underskud eller begrænse dens anvendelse for egen rentefordels skyld. Det dansk erhvervsliv har brug for er gode rammevilkår. Ikke det modsatte, og det anbefales derfor, at regeringen også giver afkald på denne del af lovforslaget.

Fra: Jacob K. Clasen [JC@shipowners.dk]
Sendt: 21. februar 2012 14:59
Til: Margrete Kiil; JP-Jura og Samfundsøkonomi
Emne: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love - høring

Danmarks Rederiforening har kommentarer til de følgende dele af ovennævnte høringsforslag.

Betingelserne vedr. kravet om særlige revisorerklæringer for underskudsselskaber er i forhold til forslaget, som har været i præ-høring, blevet mere præcise, hvilket er velkomment. Det ændrer dog ikke ved, at det fortsat må formodes kun at være relevant i et fåtal af sager, og her bemærkes, at Transfer Pricing er et specialiseret område, hvilket kræver detailkendskab til virksomheden samt specialviden indenfor Transfer Pricing. Det forekommer mere hensigtsmæssigt at lade SKAT's egne Transfer Pricing specialister foretage kontrollen fremfor en ekstern statsaut. revisor. Herunder bemærkes, at forslaget vil pålægge virksomhederne yderligere byrder og omkostninger, samtidig med at Skat ikke er bundet af revisorrapporten. Derudover kan det være svært for de store internationale virksomheder at finde en revisor med den fornødne kompetence, der ikke har rådgivet eller revideret virksomheden i forvejen.

Endvidere finder vi det uhensigtsmæssigt, at forslaget undtager afgørelser om revisorerklæringspålæg fra grundlæggende forvaltningsmæssige krav om udarbejdelse af sagsfremstilling og høring før pålægget gives. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at indførelse af muligheden for at kunne kræve revisorerklæring skal ses som et ekstra kontrolelement, som giver mulighed for at opnå en større grad af sikkerhed for at forholdene er i orden i forhold til overholdelse af armslængdeprincippet. Endvidere fremgår det, at sagsfremstilling og høring kan modvirke forslagets intentioner. Vi har svært ved at følge denne argumentation og finder, at en vidtgående udvidelse af virksomheders dokumentationsforpligtelse må nødvendiggøre en sagsfremstilling og begrundelse.

Åbenhed om selskabers skattebetalinger. Det bør præciseres, at der er tale om alle danske selskaber og udenlandske selskabers danske faste driftssteders skattebetalinger eller alternativt hvilke kriterier, der skal danne grundlag for listen.

Med venlig hilsen

Jacob K. Clasen
Kontorchef/Head of Division
Danmarks Rederiforening / Danish Shipowners' Association
Amallegade 33
DK-1256 Copenhagen K
Tel.: +45 33 11 40 88 / Direct: +45 33 48 92 14
Mobile: +45 30 23 19 73
E-mail: jc@shipowners.dk
www.shipowners.dk

For more information please visit <http://www.symanteccloud.com>

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

22. februar 2012

Høringssvar vedr. høring af forslag til lov om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i fast driftsted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.

Skatteministeriet har d. 1. februar 2012 offentliggjort ovennævnte udkast, og DANSK BIOTEK skal i den anledning fremsende nedenstående kommentarer vedr. de foreslåede nye regler om fremførelse af skattemæssigt underskud.

Det er DANSK BIOTEKs opfattelse, at forslaget vil have en så væsentlig negativ indvirkning på den danske biotekindustri, at forslaget bør trækkes tilbage!

Biotekselskaber udfører innovativ forskning med henblik på at udvikle stærkt efterspurgt medicin til gavn for samfundet. Forsknings- og udviklingsperioden for udvikling af lægemidler er lang. Det tager i gennemsnit 10 år at få et produkt fra laboratoriet og frem til markedet.

Lægemiddeludvikling er ekstremt omkostningstungt. Prisen på at udvikle et enkelt lægemiddel er op til flere milliarder kroner. Udgifter i det omfang, som ikke modsvares af indtægter, medfører store akkumulerede skattemæssige underskud i biotekvirksomhederne i perioden frem til den kommercielle lancering af et lægemiddel eller anden form for exit af virksomheden. Ændres retten til at overføre akkumulerede underskud som foreslået, vil det medføre likviditetsproblemer i et omfang, der gør det umuligt at drive innovativ bioteknologisk virksomhed i Danmark, idet kapitalen ifølge forslaget fremover skal anvendes til skattebetaling i stedet for til geninvestering i forskning og udvikling.

DANSK BIOTEK har i flere år arbejdet for at få ændret den danske skattelovgivning, så den svarer til hvad der er gældende i de lande, vi konkurrerer med. Vi ønsker, at skatteunderskuddet udbetales som "fremskudte forskningsfradrag". Forslaget er delvist imødekommet via den netop indførte regel om udbetaling af skatte kreditter ved underskud på op til 5 mio. kr. pr år. Et beløb, der dog for biotekbranchen er alt for lavt i forhold til de store omkostninger ved lægemiddeludvikling. DANSK BIOTEK har foreslået, at man følger de regler, der bl.a. gælder i England, som ikke opererer med et så begrænset fradragloft.

Den foreslåede ændring i mulighederne for at fremføre en akkumuleret skatteunderskud vil få en meget negativ indvirkning på i biotekselskabernes likviditet og svække deres mulighed for at geninvestere midlerne i ny innovation og jobskabelse. Danmark mister derved konkurrenceevne i forhold til andre lande, som tilbyder skattegodtgørelse og andre tiltag til at understøtte vækst og innovation. Dette vil medføre tab af arbejdspladser, samt at investeringer flyttes ud af Danmark, hvilket igen gør det mindre attraktivt at investere yderligere i danske selskaber. Kapitalforrentningen vil forringes, hvilket vil forhindre investering af risikovillig kapital i Danmark. En ond cirkel, der har den helt modsatte virkning end Regeringens fremførte ønske om at skabe vækst i Danmark inden for de videnstunge erhverv.

Den danske biotekbranche står for vækst og mange videnstunge jobs. Og sammenlignet med alle andre danske industrier har biotek- og farmaindustrien i Danmark været gennem en fantastisk vækst de senere år. I dag er det langt den vigtigste eksportbranche. Eksporten af lægemidler tegnede sig i 2011 for op mod 60 milliarder kroner, hvilket svarer til ca. 10% af Danmarks totale eksport. Der er således tale om en industri, som har stigende betydning for Danmark - en industri, som bør udvikles i stedet for afvikles.



Med det nye lovforslag vil Danmark blive mindre attraktiv for udenlandske og danske investorer sammenholdt med mulighederne i lande, hvor skattelovgivningen er mere favorabel og forretningsmiljøet mere gunstigt.

DANSK BIOTEK anmoder om, at man i forbindelse med forslag om ændringer af det danske skattesystem tager hensyn til erfaringen fra andre lande og leverer et system, som hjælper til at fremme innovative virksomheder og langsigtet vækst. Dette vil tillige skabe gode beskæftigelsesmuligheder.

DANSK BIOTEK foreslår *primært*, at lovforslaget trækkes tilbage, *sekundært* at bundgrænsen fastsættes til over 50 mio. kroner i stedet for de foreslåede 1 mio. kr.

Vi håber, at regeringen aktivt vil demonstrere sit fokus på at understøtte vækst inden for videnskabelig innovation, jobskabelse og investering i vores fremtid.

DANSK BIOTEK repræsenterer den danske biotekbranche og har ca. 90% af alle biotekselskaber i Danmark som medlemmer. Der medsendes en liste over foreningens medlemmer.

Med venlig hilsen

Søren Carlsen

Formand DANSK BIOTEK
Managing Partner, Novo Ventures



1. januar 2012

LISTE OVER MEDLEMMER I DANSK BIOTEK PR. 1. JANUAR 2012

Firma	Kontaktinfo	Profil?	Logo?
aCRONordic A/S	Kogle Alle 5 DK-2970 Hørsholm Claes Strøm, EVP and Partner Mail: claes.strom@acronordic.com Tel: +45 4516 8600 Web: www.acronordic.com	OK	OK
Action Pharma A/S	Science Park Århus, Biomedicn Brendstrupgårdsvej 102, Skejby DK-8200 Århus N Ingelise Saunders, CEO Mail: ils@actionpharma.com Tel: +45 4557 0000 Web: www.actionpharma.com	OK	OK
Adenium Biotech ApS	Ole Maaløes Vej 3 DK-2200 København N. Peter Nordkild, CEO Mail: pro@adeniumbiotech.com Tel: +45 2547 1646 Web: www.adeniumbiotech.com	OK	OK
Affitech A/S	Ole Maaløes Vej 3. DK-2200 København Martin Welschof, Adm. Direktør Mail: ir@affitech.com Tel: +45 2320 20001 Web: www.affitech.com	OK	OK
ALK-Abelló A/S	Bøge Alle 6-8 DK-2970 Hørsholm Henrik Jacobi, Executive Vice President Mail: hja@dk.alk-abello.com Tel: +45 4574 7473 Web: www.alk-abello.dk	OK	OK
Alkalon A/S	Vesterbrogade 149 DK-1620 København Bo Tandrup, CEO Mail: bt@alkalon.com Tel: +45 3886 8482 Web: www.alkalon.com	OK	OK
Asiros A/S	Fruebjergvej 3 DK-2100 København Morten Sloth Weidner, CEO Mail: msw@asiros.com Tel: +45 2280 4008 Web: www.asiros.com	OK	OK
Aros Pharma A/S	Ole Maaløes Vej 3 DK-2200 København Henrik Blou, CEO Mail: hb@arospharma.com Tel: +45 2861 6845 Web: www.arospharma.com	OK	OK

Astion Pharma A/S	Fruebjergvej 3 DK-2100 København Morten Just Petersen, COO Mail: mjp@astion.com Tel.: +45 3917 9929 Web: www.astion.com	OK	OK
Azanta A/S	Tranegårdsvej 20 DK-2900 Hellerup Claus Møller, CEO Mail: cm@azanta.com Tel: +45 7025 9545 Web: www.azanta.com	OK	OK
Bavarian Nordic A/S	Bøgeskovvej 9 DK-3490 Kvistgaard Nikolai Buhl Andersen, EVP Mail: nicolai.andersen@bavarian-nordic.com Tel: +45 3326 8395 Web: www.bavarian-nordic.com	OK	OK
BioAdvice A/S (Ass.)	Skovvej 12 DK-2950 Vedbæk Karin Damm Jørgensen, CEO Mail: kdj@bioadvice.dk Tel: +45 4566 2015 Web: www.bioadvice.dk		OK
Biogasol A/S	Lautrupvang 2A DK-2750 Ballerup Anders Weber, CEO Mail: aw@biogasol.com Tel: +45 8820 4879 Web: www.biogasol.com		OK
Biogen Idec (Denmark) Manufacturing ApS	Biogen Idec Allé 1 DK-3400 Hillerød Birgitte Thygesen, General Director Mail: birgitte_thygesen@biogenidec.com Tel: +45 7741 6000 Web: www.biogenidec.dk	OK	OK
Bioneer A/S	Kogle Allé 2 DK-2970 Hørsholm Poul Andersson, MD, CEO Mail: pka@bioneer.dk Tel: +45 4516 0444 Web: www.bioneer.dk	OK	OK
Bridge BioResearch	Kvæsthusgade 5 C, 5 DK-1251 København K Søren Stenderup, CEO Mail: ss@bridgebioresearch.com Tel: +45 7020 5252 Web: www.bridgebioresearch.com		OK
CAT Management	Forskerparken CAT Universitetsparken 7 4000 Roskilde Leif Helth Jensen, Investment Manager Mail: lehe@catscience.dk Tel.: +45 4674 0242 Web: www.catscience.dk	OK	OK



CMC Biologics A/S	Vandtårnsvej 83 DK-2860 Søborg Morten Munk, Vice President, Business Development Mail: mm@cmcbio.com Tel: +45 7020 9470 Web: www.cmcbio.com	OK	OK
COBIS A/S (Ass.)	Ole Maaløes Vej 3 2200 København Morten Mølgaard Jensen, CEO Mail: mmj@cobis.com Tel: +45 7070 2980 Web: www.cobis.dk	OK	OK
Concit Pharma ApS	Langaasen 3 DK-4450 Jyderup John Bondo Hansen, CEO Tel: +45 4 198 4857 Mail: jbha@concitpharma.com Web: www.concitpharma.com	OK	OK
Copenhagen Capacity (Ass.)	Nørregade 7B DK-1165 København Vibeke Dalhoff, Business Development Manager Mail: vd@copcap.com Tel: +45 3322 0222 Web: www.copcap.com	OK	OK
Cyncron A/S	Teglgården 60 DK-3460 Birkørød Benedikte Østergaard, CEO Mail: boe@cyncron.com Tel: +45 7020 2058 Web: www.cyncron.com	OK	OK
CytoVac A/S	c/o Hørsholm Sygehus, Usserød Kongevej 102 DK-2970 Hørsholm Martin Roland Jensen, CEO Mail: mrj@cytovac.dk Tel: +45 4557 2245 Web: www.cytovac.dk	OK	OK
Danisco A/S	Langebrogade 1 DK-1001 København K Bjarne Adamsen Vice President, Business Development Mail: bjarne.adamsen@danisco.com Tel: +45 3266 2201 Web: www.danisco.com	OK	OK
Dansk Teknologisk Institut	Kernisk og Mikrobiologisk Laboratorium Teknologiparken DK-8000 Århus C Sune D. Nygaard, Centerchef Mail: sdn@teknologisk.dk Tel: +45 7220 1809 Web: www.teknologisk.dk		OK

Danske Bank Finanscenter København (Ass.)	Holmens Kanal 2-12 DK-1092 København K Henrik Monsted Specht, Erhvervs-kundechefer Mail: hespe@danskebank.dk Tel.: +45 4514 6451 Web: www.danskebank.dk	OK	OK
Designit A/S (Ass.)	Bygmestervej 55 DK-2400 København V Ida Marie Vibeko Juel, Business Dev. Coordinator Mail: idamarie.juel@designit.com Tel: 45 2677 0406 Web: www.designit.com	OK	OK
Det Biomedicinske Fakultet Københavns Universitet ErhvervsService (Ass.)	Frederiksberg Campus Bülowsvej 17 DK-1871 Frederiksberg C Stine Vedel Rasmussen, Projektleder Mail: svra@life.ku.dk Tel: +45 3533 2050 Web: www.life.ku.dk	OK	OK
Egalet A/S	Lejrvej 37-41 DK-3500 Værløse Peter Thygesen, CEO Mail: pt@egalet.com Tel: +45 4447 8080 Web: www.egalet.com	OK	OK
EL Medical Consulting (Ass.)	Skolekrogen 40 DK-3500 Værløse Ewa Lindenstrøm, CEO Tel.: +45 2877 2260 Mail: ewa@el-medico.dk Web: www.el-medico.dk	OK	OK
Encorium Scandinavia ApS	Venlighedsvej 6, 1 th DK-2970 Hørsholm Malene Weis, Director Clinical Operations Mail: malene.weis@encorium.com Tel: +45 2812 0188 Web: www.encorium.com		OK
EntomoPharm A/S	Fruebjergvej 3 DK-2100 København Peter Aadal Nielsen, CEO Tel: +46 702 17 50 59 Mail: pan@entomopharm.com www.entomopharm.com	OK	OK
EpiTherapeutics ApS	Ole Møllers Vej 3, DK-2200 København Marlin Borde, CEO Mail: mb@epitherapeutics.com Tel: +45 3532 5668 Web: www.epitherapeutics.dk	OK	OK
Ernst & Young (Ass.) Gratis medlemskab!	Gyngemose Parkvej 50 DK-2860 Søborg Benny Lyng-Sørensen, Partner Mail: benny-lyng-soerensen@dk.ey.com Tel: +45 3587 2222 Web: www.ey.com.dk	OK	OK

Evolva Biotech A/S	Lersø Parkallé 42-44 DK-2100 København Neilf Goldschmidt, CEO Mail: neilg@evolvabio.com Tel: +45 3 36 4429 Web: www.evolvabio.com	OK	OK
Exiqon A/S	Skelstedet 16 DK-2950 Vedbæk Lars Kongsbak, CEO Mail: kongsbak@exiqon.com Tel: +45 4566 0888 Web: www.exiqon.com	OK	OK
Expres2ion Biotechnologies ApS	Agern Allé 1 DK-2970 Hørsholm Charlotte Dyring, CSO & Managing Director Mail: cd@expres2ionbio.com Tel: +45 5090 0403 Web: www.expres2ionbio.com	OK	OK
Fluxome Sciences A/S	Gymnasievej 5 DK - 3660 Stenløse Søren Andersen, CEO Mail: sa@fluxome.com Tel: +45 4718 8400 Web: www.fluxome.com	OK	OK
Genmab A/S	Bredgade 34 DK-1260 København K Eva Westerberg, Vice President, Clinical Development Mail: e.westerberg@genmab.com Tel: +45 7020 2728 Web: www.genmab.com	OK	OK
Genzyme A/S	Islands Brygge 57 DK-2300 København S Johnny Krogh Hansen, Country Manager Mail: johnny.kroghhansen@genzyme.com Tel: +45 3271 2611 Web: www.genzyme.com	OK	OK
Gubra ApS	Agern Alle 1 DK-2970 Hørsholm Niels Vrang, CEO Mail: niels@gubra.dk Tel: +45 3152 2651 Web: www.gubra.dk	OK	OK
H. Lundbeck A/S	Ostfiavvej 0 DK-2500 Valby Anders Buur, Fagdirektør Mail: abu@lundbeck.com Tel: +45 3630 1311 Web: www.lundbeck.com	OK	OK
HØIBERG A/S (Ass.)	St. Kongensgade 59 A DK 1264 København K Susanne Høiberg, CEO, Partner Mail: shg@hoiberg.com Tel: +45 3332 0337 Web: www.hoiberg.dk		OK

INAGEN A/S	Diplomvej 378 DK-2800 Lyngby Thomas N. Klødal, CEO Mail: tk@inagen.com Tel: +45 3841 1800 Web: www.inagen.com	OK	OK
Inspicos A/S (Ass.)	Kogle Allé 2 DK-2970 Hørsholm Jesper Thorsen, Partner Mail: jt@inspicos.com Tel: +45 4516 6172 Web: www.inspicos.dk	OK	OK
Jusmedico (Ass.)	Dronninggårds Allé 136 DK-2840 Holte Jan Bjerrum Bach, CEO Mail: jbb@jusmedico.com Tel: +45 4 548 4448 Web: www.jusmedico.com	OK	OK
KLIFO A/S	Fruebjergvej 3 DK-2100 København Alejandra Mørk, CEO Mail: alm@klifo.dk Tel: +45 3917 9939 Web: www.klifo.dk	OK	OK
LAB Research A/S	Hestehavevej 36 A, Ejby DK-4623 Lille Skensved Jeanet Løgsted, Director Mail: jnl@labresearch.dk Tel: + 45 5686 1500 Web: www.labresearch.dk	OK	OK
LBKPATENT ApS (Ass.)	Gyldenholm Alle 26 DK-2820 Gentofte Lars Bo Kjerrumgaard, CEO Mail: lbk@lkbpatent.dk Tel: + 45 3050 3878 Web: www.lkbpatent.dk	OK	OK
LEO Pharma A/S	Industriparken 55 DK-2750 Ballerup Christian Scheuer, Senior Director Mail: christian.scheuer@leo-pharma.com Tel: +45 4494 5888 Web: www.leo-pharma.com	OK	OK
Lundbeckfond Ventures	Vestagervej 17 DK-2900 Hellerup Mette Kirstine Agger, CEO Mail: mka@lundbeckfonden.com Tel: +45 3912 8000 Web: www.lundbeckfonden.dk	OK	OK
MAQS Law Firm	Pilestræde 58, 6 DK-1112 København K. Phillip Graff, Managing Partner Mail: philip.graff@dk.maqs.com Tel: +45 2177 6696 Web: www.maqs.com	OK	OK



DANSKBIOTEK

Mcabco A/S	Lufthavnsboulevarden 3T, 3rd. floor DK-2770 Kastrup Stig Løfberg, Managing Director Mail: stig.loefberg@meabco.com Tel: +45 3246 0370 Web: www.meabco.com	OK	OK
MedTech Innovation Center (MTIC) (Ass.)	Tueager 1 DK-8200 Århus N Trine Winterø, CEO Mail: tw@mtic.dk Tel: +45 8993 51 00 Web: www.mtic.dk	OK	OK
NeuroSearch A/S	Pederstrupvej 93 DK-2750 Ballerup Søren-Peter Olesen, Scientific Director Mail: spo@neurosearch.dk Tel: +45 4460 8000 Web: www.neurosearch.dk	OK	OK
Niels Clauson-Kaas A/S	Rugmarken 28 DK-3520 Farum Jørgen Godt Olsen, Executive Vice President Mail: jgo@clauson-kaas.dk Tel: +45 4495 1881 Web: www.clauson-kaas.com	OK	OK
Norconsult Danmark A/S (Ass.)	Lautruphøj 1-3 DK-2750 Ballerup Stéphane Labrosse, Senior Consultant Tel: +45 4057 7330 Mail: stephane.labrosse@norconsult.com Tel: +45 4420 9834 Web: www.norconsult.dk	OK	OK
Novo A/S	Tuborg Havnevej 19 DK-2900 Hellerup Søren Carlsen, Managing Partner Mail: sc@novo.dk Tel: +45 3527 6589 Web: www.novo.dk	OK	OK
Novo Nordisk A/S	Novo Allé 1 DK-2880 Bagsværd Børge Diderichsen Vice President, Corporate Research Affairs Mail: bqd@novonordisk.com Tel: +45 4442 3401 Web: www.novonordisk.com	OK	OK
Novozymes A/S	Krogshøjvej 36 DK-2880 Bagsværd Per Falholt, Executive Vice President, R&D Mail: pf@novozymes.com Tel: +45 4442 3169 Web: www.novozymes.com	OK	OK
NsGene A/S	Baltorpvej 154 DK-2750 Ballerup Teit E. Johansen, CEO Mail: tej@nsgene.dk Tel: +45 4460 8900 Web: www.nsgene.dk	OK	OK

Nuevolution A/S	Rønnegade 8 DK-2100 København Alex Haahr Gouliarov, CEO Mail: ahg@nuevolution.com Tel: +45 7020 0987 Web: www.nuevolution.com	OK	OK
Nyborg & Rørdam Advokatfirma (Ass.)	St. Kongensgade 77 Postboks 9017 DK-1022 København K Karin Absalonsen, Advokat (L) Tel: +45 3338 7014 Mail: kab@nrilaw.dk Web: www.nrilaw.dk	OK	OK
Orphazyme ApS	Ole Maaløes Vej 3 DK-2200 København Anders Hinsby, CEO Mail: amh@orphazyme.com Web: www.orphazyme.com	OK	OK
Patrade A/S (Ass.)	Ny Vestergade 7,2 DK-1471 København K Peter Elsnør, Patent Attorney Mail: PE@patrade.dk Tel: +45 7020 3770 Web: www.patrade.dk	OK	OK
Pcovery ApS	Thorvaldsensvej 57 DK-1871 Frederiksberg C Morten Buch-Pedersen, CEO Mail: mbp@pcovery.com Tel: +45 4045 2330 Web: www.pcovery.com	OK	OK
Pharmacosmos A/S	Rørvangsvej 30 DK-4300 Holbæk Jeppe Skytte, Sales & Business Dev. Man Mail: jsk@pharmacosmos.com Tel: +45 5948 5985 Web: www.pharmacosmos.com	OK	OK
Plougman & Vingtoft A/S (Ass.)	Sundkrogsgade 9 DK-2100 København Nicka Kirstejn, Patent Attorney Mail: njk@pv.eu Tel: +45 3363 9300 Web: www.pv.eu	OK	OK
Research & Innovation (Ass.) - betalt af KU LIFE	Ole Maaløes Vej 3 DK-2200 København Karen Laigaard, Director Mail: inno@adm.ku.dk Tel: +45 3532 7054 Web: www.fi.ku.dk	OK	OK
Sanos Bioscience A/S	Lersø Parkallé 42-44, 5. sal DK-2100 København Ø. Dennis Henriksen, CEO		
Santaris Pharma A/S	Kogle Allé 6 DK-2970 Hørsholm Henrik Stage, VP, Finance & Adm. CFO Mail: hs@santaris.com Tel: +45 4517 9800 Web: www.santaris.com	OK	OK



SEED Capital	SCION-DTU Forskerpark Diplomvej 318 DK-2880 Kgs. Lyngby Carsten Schou, Partner Mail: cs@seedcapital.dk Tel: +45 4525 6155 Web: www.seedkapital.dk	OK	OK
Sentinelx Therapeutics ApS	Fruebjergvej 3 DK-2100 København Peter Wulff, Managing Director Mail: pw@sentinelx.com Tel: +45 3917 9843 Web: www.sentinelx.com	OK	OK
SLS Invest ApS	Vester Voldgade 106 DK-1552 København Henrik Lawaetz, Managing Director Mail: henrik.lawaetz@slsinvest.com Tel: +45 3961 8101 Web: www.slsinvest.com	OK	OK
Sophion Bioscience A/S	Ballerupvej 154 DK-2750 Ballerup Torsten Freltoft, CEO Mail: tof@sophion.dk Tel: +45 4460 8800 Web: www.sophion.dk	OK	OK
Sunstone Capital A/S	Laurupsgade 7, 5 DK-2100 København Claus Andersson, Investment Director Mail: andersson@sunstonecapital.com Tel: +45 2270 5065 Web: www.sunstonecapital.com	OK	OK
Symphogen A/S	Elektrovej Building 375 DK-2800 Lyngby Kirsten Drejer, CEO Mail: kd@symphogen.com Tel: +45 4526 5050 Web: www.symphogen.com	OK	OK
Taconic (Europe) A/S	Tornbjergvej 40 DK-4623 Lille Skensved David T. Hansen, Managing Director Mail: david.hansen@taconic.com Tel: +45 2185 1800 Web: www.taconic.com	OK	OK
Tectra - Region Hovedstadens Tech Trans Enhed (Ass.)	Ole Maaloes Vej 3, 1 DK-2200 København Jens Kindtler, Director Mail: jwk@regionh.dk Tel: +45 3866 6929 Web: www.regionh.dk/ffe	OK	OK
Terranol A/S	c/o DTU Biosys, Building 223, DK-2800 Lyngby Birgitte Rønnow, CEO Mail: br@terranol.com Tel: +45 4525 2320 Web: www.terranol.com	OK	OK



DANSKBIOTEK

TopoTarget A/S	Symbion Science Park Fruebjergvej 3 DK-2100 København Francois R. Martelet, CEO Mail: francois.martelet@topotarget.com Tel: +45 3917 8390 Web: www.topotarget.com	OK	OK
Thrombologic ApS	Ole Maaløes Vej 3 DK-2200 København Karolina Rask, CEO Tel: +45 2462 4244 Mail: kr@thrombologic.com www.thrombologic.com	OK	OK
Unisense FertilTech A/S	Tueager 1 DK-8200 Århus N Jens K. Gundersen, CEO Mail: jkg@unisense.com Tel: +45 8944 9500 www.fertiltech.com	OK	OK
Unizyme Laboratories A/S	Dr. Neergaards Vej 17 DK-2970 Hørsholm John Pedersen, CEO Mail: jp@unizyme.dk Tel: +45 4576 0154 Web: www.unizyme.dk	OK	OK
Veloxis Pharmaceuticals A/S	Køge Allé 4 DK-2970 Hørsholm Anja Leschly, HR and Communications Mail: aal@veloxis.com Tel: +45 2055 3818 Web: www.veloxis.com	OK	OK
Virogates A/S	Blokken 45 DK-3460 Birkerød Jakob Knudsen, CEO Mail: jk@virogates.com Tel: +45 2226 1355 Web: www.virogates.com	OK	OK
Visiopharm A/S (Ass.)	Agern Allé 3 DK-2970 Hørsholm Lene Gertach, PhD Mail: lge@visiopharm.com Tel: +45 8820 2088 Web: www.visiopharm.com	OK	OK
XOventure	Bagsværdvej 70A DK-2800 Kgs. Lyngby Jørgen Thorball, Managing Partner Mail: jorgen@thorball.com Tel: +45 6016 8627 www.xoventure.com	OK	OK
World Courier A/S (Ass.)	Avedøreholmen 96-98 DK-2650 Hvidovre Kenneth Skovgaard, Country Manager Mail: kskovgaard@worldcourier.dk Tel: +45 3246 0080 Web: www.worldcourier.com	OK	OK



DANSKBIOTEK

Zealand Pharma A/S

Smedeland 26B
DK-2600 Glostrup S
David Salomon, CEO
Mail: dhs@zp.dk
Tel: +45 4328 1209
Web: www.zp.dk

OK

OK

Zymenex A/S

Roskildevej 12C
DK-3400 Hillerød
Jens Fogh, CEO
Mail: jf@zymenex.com
Tel: +45 4825 0054
Web: www.zymenex.com

OK

OK

7TM Pharma A/S

Fremtidsvej 3
DK-2970 Hørsholm
Ulrik Vejlsgaard, COO
Mail: uv@7tm.com
Tel: +45 3925 7777
Web: www.7tm.com

OK

OK



Skatteministeriet
Nicolai Egtveds Gade 28
1402 København K
Att.: Margrete Kiil
Sendt per e-mail: Margrete.Kiil@skat.dk

27. februar 2012
Dokumentnr.: 172584

Høring vedrørende forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrollen, skatteforvaltningen og forskellige andre love (Styrkelse af indsatsen med nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.)

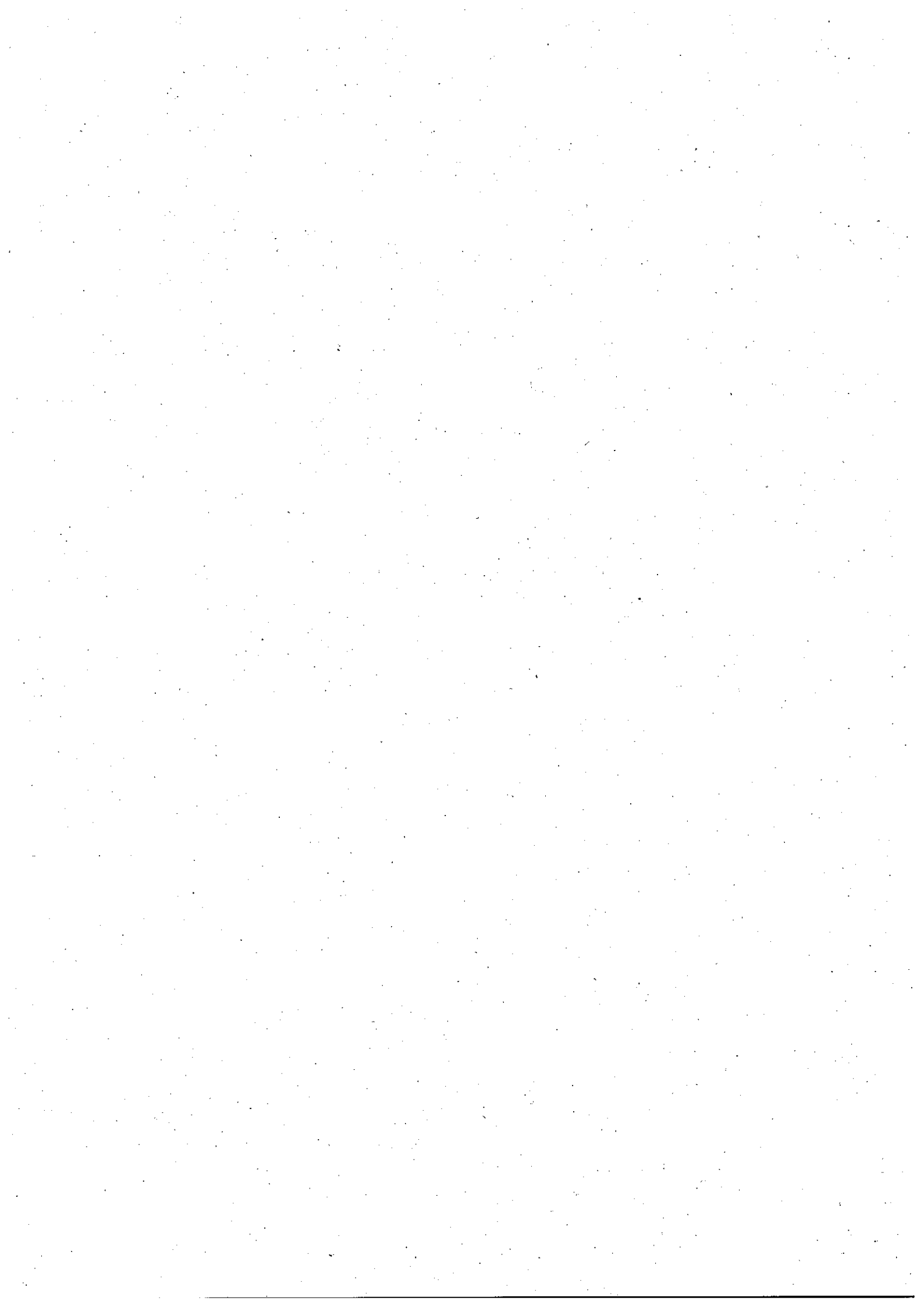
Lovforslaget indeholder en begrænsning af adgangen til at fremføre underskud til modregning i efterfølgende års positive skattepligtige indkomst. Underskud kan ifølge forslaget modregnes fuldt ud i den første million, men et resterende underskud kan højst nedbringe den resterende indkomst med 60 %. Dansk Byggeri vurderer klart, at denne begrænsning er til skade for virksomheder i byggebranchen, der ofte oplever store skattemæssige udsving fra år til år i takt med at byggeopgaver færdiggøres. Mange byggevirksomheder oparbejder i øjeblikket underskud. Hvis de ikke senere får mulighed for at modregne det i deres overskud, rammer man byggebranchen hårdt. Derudover er en beløbsgrænse på 1 mio. kr. ikke meget. Regeringen bør overveje, om beløbet ikke skal være væsentligt højere.

Lovforslaget indeholder også et forslag om åbenhed i forhold til selskabers skattebetalinger. Det er hensigten med forslaget bl.a. at offentliggøre virksomheders skattepligtige indkomst, anvendte gamle underskud og den beregnede skat for indkomståret. Dansk Byggeri tager afstand fra forslaget. Dansk Byggeri går ikke ind for at introducere en ordning der kan virke som en gabestoksmode, der unødigt mistænkeliggør virksomheder, der betaler den skat de skal i henhold til reglerne.

Generelt indeholder lovforslaget en uheldig signalværdi i forhold til udenlandske investeringer i Danmark. Det fremgår af regeringsgrundlaget, at "Danmark skal være bedre til at tiltrække udenlandske investeringer. Det skal der rettes op på". Lovforslaget kan meget vel få den modsatte effekt og skræmme udenlandske investeringer væk, idet det bliver mere attraktivt at investere i andre lande vi konkurrer med. Danmark har behov for udenlandske investeringer for at skabe vækst og arbejdspladser. Dansk Byggeri vurderer ikke, at lovforslaget i tilstrækkelig grad tager højde for denne mulige negative effekt.

Med venlig hilsen
Dansk Byggeri

Michael Riff Alexandersen
Erhvervspolitisk konsulent



Skatteministeriet
Nicolai Eigtvæds Gade 28
1402 København K

Pr. mail: Margrete.Kiil@skat.dk og js@skat.dk og
tony.nielsen@skat.dk

22. februar 2012

Høringssvar: 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.)

Skatteministeriet har 1. februar 2012 fremsendt ovennævnte lovforslag i høring med svarfrist 22. februar. Lovforslaget er en delvis udmøntning af finanslovsaftalen for 2012 med effekt fra 2013.

Generelle bemærkninger

Set i lyset af det betydelige budgetunderskud og den generelt vanskelige økonomiske situation, Danmark befinder sig, finder Dansk Erhverv det naturligt, at der fokuseres på samfundsøkonomiens indtægtsside og at også erhvervslivet skal bidrage i den sammenhæng.

Vi finder imidlertid, at det konkrete forslag vedr. underskudsfremføring er for vidtgående. Samtidig tager Dansk Erhverv klar afstand fra den underliggende dagsorden om, at det især er de multinationale virksomheder, det er nødvendigt at stramme lovgivningsmæssigt op overfor og som ikke mindst offentliggørelsen af skatteoplysninger må ses som et resultat af.

Ifølge Skatteministeriets egne tal i "Handlingsplan for beskattning af multinationale selskaber" fra juli 2010, udgjorde multinationale selskaber – danske og udenlandske – i 2008 blot 1,6% af virksomhederne i Danmark. Men de betalte 53% af den samlede selskabsskat. De udgør ca. 19% af den private beskæftigelse, 23% af den private omsætning og 27% af eksporten. Deres produktivitetmæssige performance ligger langt højere end det øvrige danske erhvervsliv. Og danske virksomheders udenlandske datterselskaber sikrer beskæftigelse til 1,2 millioner personer worldwide.

De internationale virksomheder i Danmark skal naturligvis betale skat og følge samme regler som resten af erhvervslivet. Hverken mere eller mindre. Derfor bør man heller ikke gå dansk enegang med særlig lovgivning eller initiativer rettet specifikt mod multinationale virksomheder.

En sådan beklagelig tilgang kan bl.a. ses på side 17 i lovforslaget, hvor det fremgår: "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."

Det er i den sammenhæng afgørende at anskue de multinationale virksomheders samlede bidrag til finansiering af velfærdssamfundet, herunder eksportindtægter, beskæftigelse, indkomstskat, moms, punktafgifter osv.

Man bør også huske regeringen på formuleringen i regeringsgrundlaget fra oktober, hvor der står, at Danmark skal være bedre til at tiltrække udenlandske investeringer og at regeringen derfor vil skabe bedre rammer for udenlandske virksomheders investeringer i danske virksomheder.

Det vil nærværende lovforslag samlet set ikke bidrage til. Tværtimod. Det er beklageligt, påfaldende og værd at påtale. Dog må man trods alt rose ministeriet for at melde klart ud om dette forhold, idet det af lovforslaget - som en ren tilståelsessag - fremgår: *"Underskudsfræmførslen vil føre til et mindre fald i 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 underskudsfræmførsel vil medføre en begrænset reduktion i tilskyndelsen til at investere i Danmark."*

Samlet set bærer lovpakken i for høj grad præg af at være rettet mod de firmaer, der allerede befinder sig og udøver virksomhed i Danmark - og har for lidt fokus på muligheden for at tiltrække nye investeringer til landet, placering af datterselskaber og/eller internationale hovedsæder i Danmark.

Specifikke bemærkninger, underskudsfræmførsel

Der indføres en begrænsning af selskabers mulighed for underskudsmodregning, således at den første million altid kan modregnes i positiv skattepligtig indkomst, og det resterende underskud højst kan nedbringe den resterende indkomst med 60 pct.

Dansk Erhverv finder det rimeligt at evaluere og justere reglerne for underskudsfræmføring. Noget, som allerede den tidligere regering åbnede for i "Handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber" fra 2010. Den internationale tendens i EU - f.eks. i Tyskland og Sydeuropa - går i retning af begrænset underskudsfræmføring. Så når Danmark bevæger sig i den retning, går man i det mindste ikke på det punkt enegang - og her er regelsættet vel at mærke generelt, og ikke specielt møntet på multinationale virksomheder. Hvis man - som Dansk Erhverv - har en målsætning om sænket selskabsskattesats, er det heller ikke nødvendigvis en ulempe med en lidt lavere procentandel af nulskatteselskaber (fsva. selskabsskat), hvilket vil være resultatet af skærpede regler for underskudsfræmføring. Dog er det under alle omstændigheder vigtigt at anlægge en samlet vurdering af den samlede pakke af vores virksomhedsbeskatning set med internationale briller.

Når det er sagt, finder Dansk Erhverv det foreslåede indgreb i underskudsfræmføringsreglerne for vidtgående.

Ved præsentationen af regeringens "styrkede indsats mod multinationale selskaber" fra 29. oktober 2011 henvises bl.a. til Tyskland som forbillede. På den baggrund må det undre noget, at man i "oversættelsen" af de tyske regler til danske forhold har "glemt" at tage højde for valutakursforskellen. I Tyskland kan den første million € modregnes i den positive skattepligtige indkomst. Dette er i det danske forslag blevet til at underskud kan modregnes fuldt ud i den første million kr. positiv skattepligtig indkomst. På den baggrund foreslår Dansk Erhverv konkret, at grænsen hæves til 5 millioner kr. i stedet.

På samme måde finder vi også anvendelsen af blot 60 pct. af underskuddet som en for drastisk ændring - ikke mindst i den nuværende konjunktursituation. Vi foreslår i stedet en sats på 75 pct.

Dansk Erhverv støtter, at bundgrænsen reguleres efter personskattelovens §20.

Selvom det burde være overflødigt, skal det i øvrigt slås fast, at den allerbedste måde at få flere skatteindtægter fra erhvervslivet, er at få gang i vækst og beskæftigelse.

Dansk Erhverv mener derudover, at provenuet fra stramningen af underskudsfræmførselsreglerne bør indgå enten som finansieringselement i skattereformen - der jo også ventes at træde i kraft i 2013 - og/eller medgå til finansiering af generelt sænket selskabsskattesats.

Specifikke bemærkninger, revisorerklæringer overfor underskudsselskaber

Der er selskaber, som iflg. Skatteministeriet 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 lavskattelande. Over for disse selskaber indføres mulighed for at SKAT kan kræve en særlig revisorerklæring om transfer pricing dokumentationen.

Dansk Erhverv er af den opfattelse, at transfer pricing-området i forvejen er et stærkt reguleret område, og at der set i dette lys skal udvises tilbageholdenhed med at indføre skærper. Særligt finder Dansk Erhverv det uhensigtsmæssigt og modproduktivt, at den danske regering vælger at gå enegang på dette område. Ændringer på TP-området kan med fordel indføres fælles i EU.

Kravet om revisorerklæring pålægger de pågældende virksomheder *ikke ubetydelige administrative udgifter*, og det nævnes i forslaget, at dette kontrolværktøj kun forventes at blive anvendt i et relativt begrænset antal tilfælde årligt. Dette er en præmis, som Dansk Erhverv påpeger vigtigheden af, netop henset til de betydelige administrative udgifter. Vi foreslår derfor konkret, at der foretages en løbende evaluering af anvendelsen af krav om revisorerklæringer med henblik på at bevare fokus på, at det ikke udvikler sig i retning af et standardpålæg.

Et af de tilfælde, hvor SKAT kan pålægge indhentelse af en revisorerklæring, er virksomheder, der ifølge virksomhedens årsrapporter har haft et gennemsnitligt driftsmæssigt underskud de seneste 4 år målt som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat. Denne 4-årige periode forekommer som en unødigt kort tidshorizont i forhold til den målgruppe af virksomheder, der kan blive pålagt at fremskaffe revisorerklæringer - ikke mindst set i lyset af de senere års konjunktursituation. Dansk Erhverv opfordrer til at forlænge denne periode med henblik på at sikre et så retvisende billede som muligt af virksomhedernes skatteforhold.

I relation til fristen på 90 dage til at fremskaffe revisorerklæring, lægger Dansk Erhverv afgørende vægt på, at der lægges op til en minimumsfrist, og der lægges desuden op til, at der kan åbnes mulighed for en længere frist i den kommende bekendtgørelse, der vil udmønte de nye regler.

Dansk Erhverv har en vis retssikkerhedsmæssig bekymring vedrørende denne del af forslaget. Bl.a. bør virksomhederne ikke straffes for, at de danske myndigheder er uforholdsmæssigt sløve i bestræbelserne på at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster - og sågar på eget initiativ har op-sagt særdeles vigtige af disse.

Specifikke bemærkninger, bøder for mangelfuld TP-dokumentation

De generelle bødereger 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.

Dansk Erhverv har ikke bemærkninger til selve bødeudmålingen, men hvis det er usikkert og uigennemskueligt, hvad man forbryder sig mod, er det klart, at de retssikkerhedsmæssige bekymringer for TP-dokumentationen videreføres til bødetildelingen også.

Specifikke bemærkninger, solidarisk hæftelse 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. Det er argumentationen for, at der indføres solidarisk hæftelse for selskabsskatter i sambeskattede selskaber, og der også indføres solidarisk hæftelse for kildeskatter på renter, royalties og udbytter.

Baggrunden for forslaget er, at SKAT alene kan rette sit krav mod det selskab, som et skattekrav hidrører fra, selvom de øvrige selskaber i koncernen har opnået skattemæssige fordele ved at indgå i sambeskatningen.

Det anføres videre, at der har været enkelte konkrete eksempler på, at den manglende hæftelse har givet anledning til problemer. I det eksempel, der skal illustrere problemstillingen, har de øvrige selskaber i sambeskatningen dog netop ikke opnået en skattemæssig fordel ved at indgå i sambeskatningen. Det fremgår nemlig, at de øvrige koncernselskaber har ydet administrations-selskabet vederlæggelse for underskudsudnyttelsen.

Det fremgår ikke af bemærkningerne, hvorfor konkurslovens omstødelsesregler og reglerne om ledelsesansvar ikke sikrer SKAT mod misbrug i administrations-selskabet. Dansk Erhverv mener, der bør overvejes en stramning af disse regler – især under hensyntagen til at ikke kun SKAT men også andre kreditorer vil blive ramt af den foreslåede lovændring.

Solidarisk hæftelse for sambeskattede selskaber har tidligere været en del af den danske skatte-lovgivning, men indtil 2005 var reglerne om sambeskatning blandt andet kendetegnet ved at være frivillige, og et krav om 100 pct. ejerskab i koncernen. I dag er national sambeskatning tvungen, og der er minoritetsaktionærer i de sambeskattede selskaber.

Lovforslaget tager ikke hensyn til, at minoritetsaktionærer kommer til at hæfte med hele deres indskud i et selskab for skattekrav mod koncernforbundne selskaber, som de ikke har aktier i. Minoritetsaktionærerne er helt uden indflydelse på beslutninger foretaget i selskaber, de ikke ejer aktier i. Med den foreslåede bestemmelse rammes aktionærer med op til 49,9 % ejerskab med en risiko for, at de taber hele deres investering.

Dansk Erhverv finder, at forslaget vil have en betydelig negativ effekt på f.eks. biotech-selskaber samt små og mellemstore virksomheders mulighed for at fremskaffe kapital i form af egenkapital-finansiering.

Dansk Erhverv opfordrer til, at risiciene afdækkes via anden lovgivning, alternativt at der alene indføres solidarisk hæftelse i en sambeskatning mellem koncernforbudne selskaber, hvor der foreligger 100 % ejerskab.

Specifikke bemærkninger, 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.

Dansk Erhverv finder denne del af lovforslaget kritisabelt. Offentliggørelsen af skattebetalingerne bærer præg af udelukkende at være rettet mod de firmaer, der allerede udøver virksomhed i Danmark, men risikerer at få betydelig negativ effekt på muligheden for at tiltrække nye investeringer til landet, placering af datterselskaber og/eller hovedsæder i Danmark, idet en sådan offentlig "gabestok" indeholder et betydeligt element af mistænkeliggørelse, selvom nogle virksomheder omvendt naturligvis vil se offentliggørelse på SKATs hjemmeside som en mulighed for at undgå mytedannelse.

Under alle omstændigheder er det problematisk at vurdere virksomhedernes samfundsmæssige bidrag udelukkende ud fra selskabsskattebetalingen. Virksomheders samlede bidrag til finansiering af velfærdssamfundet indeholder jo også eksportindtægter, beskæftigelse, indkomstskat, moms og punktafgifter.

Virksomhederne offentliggør i forvejen tilsvarende oplysninger i de offentligt tilgængelige regnskaber. I forslaget oplyses, at offentliggørelsen baseres på data fra selskabernes årsopgørelse i forbindelse med udsendelse af årsopgørelsen. Såfremt et selskabs indkomst bliver forhøjet eller nedsat som følge af en skattesag eller transfer pricing sag, udsender SKAT nye årsopgørelser. Der ønskes sikkerhed for, at det alene er den oprindelige årsopgørelse og ikke den ændrede årsopgørelse som offentliggøres.

Skatte- og transfer pricing sager skal være omfattet af den ubetingede tavshedspligt. Det er på ingen måde i Danmarks interesse, at udfaldet af en transfer pricing sag offentliggøres på SKAT hjemmeside.

Specifikke bemærkninger, indkomst i fast driftssted

Lovforslaget indeholder afslutningsvis en justering af reglerne om opgørelse af indkomsten i et såkaldt fast driftssted (en filial m.v.). Dette sker i overensstemmelse med en ny OECD-model.

Dansk Erhverv har ingen bemærkninger til denne del af lovforslaget.

Med venlig hilsen

Dansk Erhverv



Bo Sandberg
Skattepolitisk chef

Ulla Brandt
Advokat



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

22. februar 2012
bvfi/ig

Mail til: M.Margrete.Kiil@skat.dk og j.s@skat.dk

Høringssvar vedrørende - 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.)

Dansk Fjernvarme er blevet opmærksom på, at ovennævnte udkast til lovforslag er sendt i høring, og har nedenstående synspunkter til udkaste.

Overordnede bemærkninger

Fjernvarmeselskaber er omfattet af lov om varmforsyning. Efter varmforsyningsloven § 20, stk. 1 og 2, sker fastsættelsen af varmeprisen med udgangspunkt i "hvilke sig selv" princippet, hvilket betyder, at kollektive varmforsyningsanlæg m.fl. kun må opkræve nødvendige udgifter til virksomhedens drift og afskrivninger på anlægsinvesteringer. Det er Energitilsynet, som i de konkrete tilfælde afgør, hvilke udgifter, der er nødvendige og derfor kan indregnes i varmeprisen.

Efter den nuværende skattemæssige behandling af over- eller underdækning i varmforsyningsvirksomheder vil den foreslåede begrænsning i muligheden for fremførelse af underskud forøge risikoen for at udløse betalbar skat. Dette er klart i modstrid med "hvilke sig selv" princippet i varmforsyningsloven, hvorefter varmeselskaber ikke må have overskud eller underskud.

"Hvilke sig selv" princippet indebærer, at den pågældende forsyningsvirksomheds indtægter og udgifter hvert års skal balancere. Der må således hverken opstå et over- eller underskud, idet varmeprisen skal svare til produktionsomkostningerne. Da varmeprisen er baseret på budgettede priser, vil en varmforsyningsvirksomhed normalt have en over- eller underdækning, der skal indregnes i næste års priser. Denne forskel opstår typisk ved at der er forhold, som ikke kan forudses på budgettidspunktet, eksempelvis meget lange og kolde vintre. I praksis betyder dette, at en over- eller underdækning i et givent år skal indregnes i budgettet for det kommende år, der danner grundlag for beregning af det efterfølgende års varmepris.

Reelt er en over- eller underdækning således udtryk for et skyldigt beløb til varmemeforbrugerne eller et tilgodehavende hos varmemeforbrugerne. Årets resultat vil derfor over tid være 0, hvorfor der ideelt set ikke skulle opstå en skattepligtig indkomst.

Overdækning udløser beskatning

En overdækning efter de nugældende skatteregler skattepligtig, når den opstår og behandles som almindelig skattepligtig indkomst indenfor indkomståret. En underdækning vil nedføre en reduktion i årets almindelige skattepligtige indkomst.

En overdækning søges derfor som regel udlignet ved fremskyndelse af skattemæssige afskrivninger. Da mulighederne for skattemæssige afskrivninger i varmeselskaber er begrænsede, idet driftsmidlerne hovedsagligt er infrastrukturanlæg med en begrænset skattemæssig afskrivnings-sats efter afskrivningslovens § 5 C stk. 1 eller stk. 2 og anlæg med længere levetid, vil der efter omstændighederne kunne opstå en utilsigtet skattepligtig indkomst, der ikke kan udlignes. Denne situation har hidtil kunnet forebygges ved opbygning af et skattemæssigt underskud, når dette er muligt. Begrænsningen i anvendelsen af tidligere års underskud vil for varmforsyningsvirksomheder betyde en begrænsning i anvendelsen af tidligere års underskud til modregning i utilsigtede overdækninger.

Beskatning af non-profit virksomheder

Da indtjeningerne i varmforsyningsvirksomheder er stramt reguleret efter non-profit princippet i varmforsyningsloven, virker det ikke hensigtsmæssigt, at varmforsyningens skal pålægges en yderligere udgift i form af en skattebetaling af en overdækning, der i henhold til varmforsyningsloven ikke er et overskud til varmeselskabet men en gæld til forbrugerne. Hertil bemærkes, at såfremt der realiseres betalbare skatter, så vil dette, fra år til år, medføre udsving i varmeprisen overfor forbrugerne i takt med at skatteudgiften, efter "hvile-i-sig" princippet indregnes i prisen. Det vil således være vanskeligt for værkerne at bevare kontrollen over takstudviklingen.

Det skal endvidere præciseres, at en betalt skat ikke kan udlignes ved efterfølgende års skattemæssige underskud, og derfor permanent vil betyde en forøgelse af varmeudgiften for forbrugere. Energitilsynet har endvidere den holdning, at skattebetalinger ikke er en omkostning, der kan indregnes i varmeprisen, og at fravigelser kun kan ske på baggrund af en konkret stillingtagen, og hvor en fortolkning af prisbestemmelsen tillader det.

Dette bør sammenholdes med, at varmforsyningens, som modtager varme fra fjernvarmværker, der under visse betingelser er fritaget for skattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, ikke vil blive berørt af fradragets begrænsning for underskudsfræmsel. Det er således kun varmforsyningens, som modtager varme fra skattepligtige varmekilder og kraftvarmekværker, som vil blive berørt. Ikke mindst forbrugerne i barmarksværkerne, der typisk er kraftvarmekværker og dermed skattepligtige efter selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 2e, kan komme til at betale endnu mere for varmen. I forvejen vil fjernvarmforsyningens blive berørt af regeringens finanslov 2012, som følger af regeringens plan om en kraftig stigning i NOx-afgiften.

Barmarksværkerne blev lovet ikke at skulle betale skat

En række kraftvarmekværker, hvoraf mange var barmarksværker med en stor gældsbyrde, blev i år 2000 gjort skattepligtige i forbindelse med liberaliseringen af elsektoren. For at undgå at de økonomisk nødlidende kraftvarmekværker skulle påføres yderligere udgifter i form af skattebetalinger, blev der, samtidig med indførelse af skattepligt for el-selskaber, vedtaget særlige bestemmelser, der skulle sikre, at de nye skatteregler ikke fik skattemæssige konsekvenser for de decentrale kraftvarmekværker.

Den daværende skatteminister, Frode Sørensen, lovede i sin tid barmarksværkerne, at det ikke var hensigten med de nye skatteregler for el-selskaber, at barmarksværkerne skulle betale skat. I en pressemeddelelse af 8. februar 2001 fremførte skatteministeren:

"Det har aldrig været meningen, at barmarksværkerne skulle betale skat af de tilskud, de får til at nedbringe gælden og dermed prisen på varme. Vi har aldrig regnet med, at der ville komme en eneste skattekrone fra alle dybt forgældede værker, og det regner vi stadig ikke med. Hvis der skil-

le være et forgældet barmarksværk, der på trods af i forvejen ekstraordinært gunstige skatteregler alligevel kommer til at betale skat, vil vi se på det og finde en løsning".

Det nye forslag om underskudsbegrænsning vil imidlertid betyde, at de pågældende kraftvarmeværker kan lide ramt af skattepligt, såfremt de ikke kan udnytte fradragsmulighederne fuldt ud i de enkelte år.

Afsluttende bemærkninger

Da indtjeningen i varmeforsyningsvirksomheder er underlagt "hvil-i-sig-selv" princippet i varmeforsyningsloven, virker det uhensigtsmæssigt, at varmeforbrugerne skal pålægges en yderligere udgift i form af en skattebetaling af en overdækning, der i henhold til varmeforsyningsloven ikke er et overskud til varmeselskabet, men en gæld til forbrugerne. Ikke mindst fordi værkerne ikke drives med fortjeneste for øje, men med henblik på at forsyne kunderne med varme til en så lav pris som mulig.

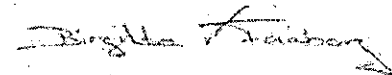
For de økonomisk nødlidende decentrale kraftvarmeværker blev det også i forbindelse med overgangen til skattepligt i år 2000 lovet af den daværende skatteminister, at de ikke ville komme til at betale skat, så længe værkerne var belastet med store afdrag på gæld. Taget i betragtning at afskrivningsprincippet er forskellige i henholdsvis skattelovgivningen og efter varmeforsyningsloven, kan en underskudsbegrænsning nemt udløse en utilsigtet skattepligtig indkomst, også for barmarksværkerne.

Dansk Fjernvarme kan derfor foreslå skatteministeren at en eller flere af følgende modeller gennemføres samtidig med lovændringen:

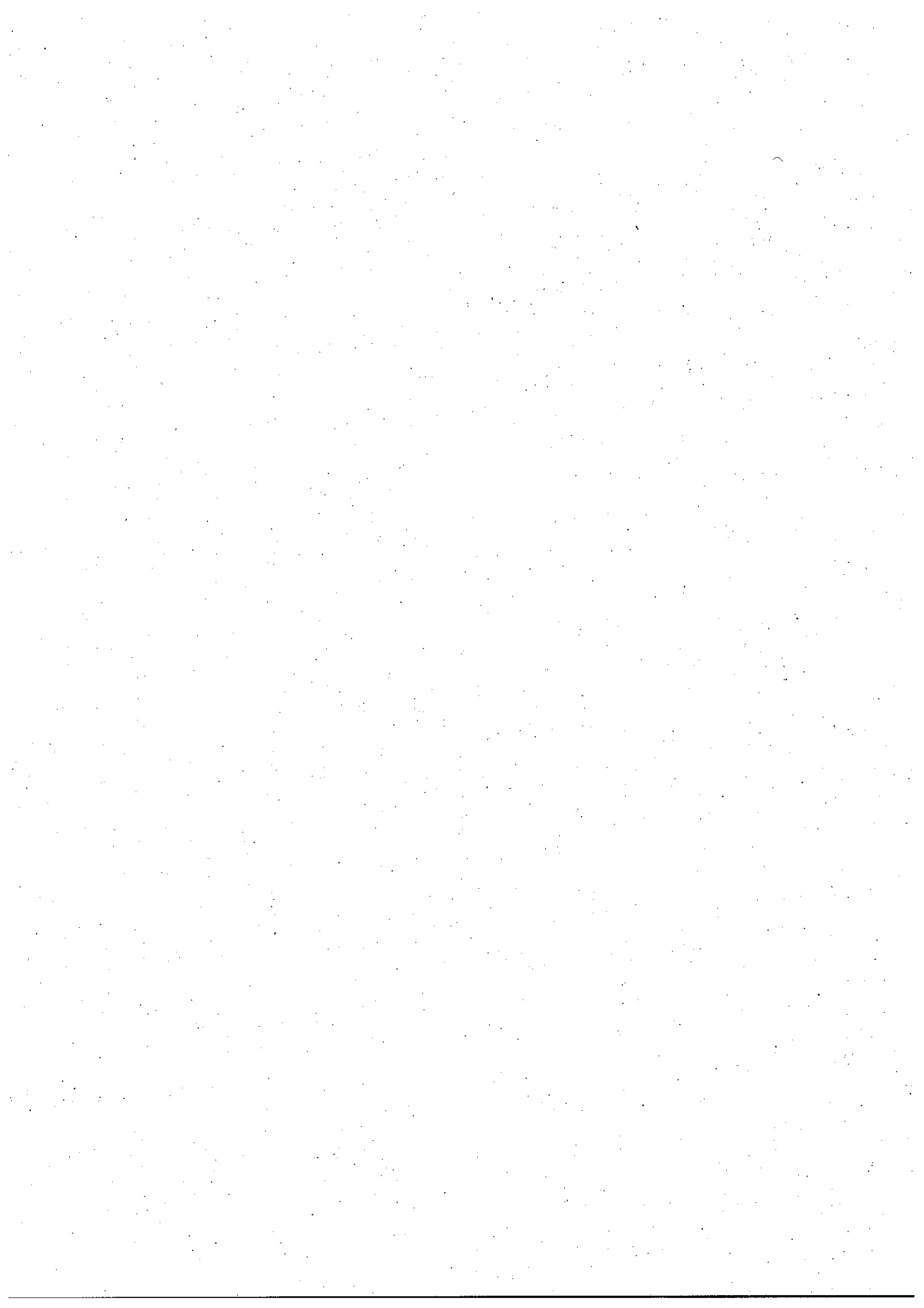
1. Skattepligtige varmeforsyningsvirksomheder og kraftvarmeværker bliver undtaget for reglerne om underskudsbegrænsning.
2. Fjernvarmeselskaber får skattemæssigt mulighed for at behandle over- eller underdækning som enten et skyldigt beløb eller et tilgodehavende hos fjernvarmeforbrugerne, som ikke skal indregnes over fjernvarmeselskabets indkomstopgørelse.
3. Der tages højde for, at de decentrale kraftvarmeværker, som anvender bestemmelserne i selskabsskatte-loven om afskrivning på nettogælden eller fradrag for afdrag og indekstillelæge på indeksslån optaget før 1. januar 2000, ikke rammes af underskudsbegrænsningen.

Med venlig hilsen

Dansk Fjernvarme



Birgitte V. Faaborg



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
margrete.kiil@skat.dk; js@skat.dk

28. februar 2012

M. C. Andersens Boulevard 45
1552 København V

Telefon 33 43 70 00
mail@danskeadvokater.dk
www.danskeadvokater.dk

Dokument D-2012-005329

Udkast til forslag til om ændring af selskabsskatteloven m.fl.

Skatteministeriet har den 1. februar 2012 sendt udkast til 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.) i høring med høringsfrist den 22. februar 2012.

Udkastet til lovforslag har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters fagudvalg for skatteret.

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater har følgende bemærkninger til udkastet:

1. Begrænsning af retten til at fremføre underskud

I lovforslaget § 1, nr. 1, og § 2, nr. 9, 11 og 12, foreslås en begrænsning i selskabers adgang til at fremføre underskud til modregning i efterfølgende års positive skattepligtige indkomst. Forslaget indeholder desuden i § 4, nr. 3, en begrænsning i adgangen til at modregne underskud, når selskaber har deltaget i en skattefri omstrukturering.

Den generelle begrænsning går ud på, at der kun kan modregnes underskud inden for et beløb af 1 mio. kr. henholdsvis maksimalt indenfor 60 pct. af positiv indkomst herudover. Ifølge bemærkningerne er formålet med denne del af lovforslaget at sikre, at multinationale og store danske selskaber, der har oparbejdet meget stort underskud, trods dette skal betale skat af en del af deres indkomst.

Det bemærkes, at lovforslaget herudover vil få betydning for nyetablerede virksomheder, der under etableringen foretager store investeringer. Forslaget betyder derfor, at det bliver mindre fordelagtigt at foretage nye investeringer i virksomheder her i landet, herunder for udenlandske virksomheder, der ønsker at etablere virksomhed i Danmark.

For selskaber, der indgår i en sambeskatning, er forslaget ensbetydende med, at de i forvejen komplicerede regler kompliceres yderligere. Dette indebærer en administrativ belastning og en udfordring for såvel virksomheder som skattemyndigheder at sørge for, at underskudsmodregning foretages korrekt. Når graden af kompleksitet øges, stiger tillige risikoen for, at der sker fejl ved indkomstopgørelsen. Dette er generelt betænkeligt, når fejl fra selskabets side er forbundet med rentetillæg og bøder.

Forslaget indeholder en begrænsning i adgangen til at modregne underskud inden for en eksisterende sambeskatning. Formålet med forslaget anføres at være en lovfæstelse af "enhedsprincippet", hvorefter hverken det modtagende selskabs eget underskud fra før fusionen eller dets sambeskattede datterselskabers underskud fra før fusionen kan fradrages i det modtagende selskabs indkomst efter fusionen.

I tilknytning hertil nævnes, at to afgørelser fra Landsskatteretten er gået mod dette princip, bl.a. kendelsen SKM 2006.75. Kendelsen fastslog, at et moderselskabs underskud kunne modregnes i et datterselskabs overskud, uanset at dette datterselskab var det modtagende selskab i en fusion med et andet selskab.

Så vidt ses vil forslaget ikke udelukke modregning af et moderselskabs underskud i positiv indkomst i det sambeskattede datterselskab i en tilsvarende situation. Kendelsen ses dog heller ikke at være i modstrid med det beskrevne enhedsprincip. Dette kunne dog klargøres i bemærkningerne, hvor det tillige kunne nævnes, at der efter en skattefri omstrukturering fortsat ikke sker begrænsning i adgangen til underskudsmodregning i det indskydende selskab og i den koncern, som dette indgår i.

2. Indkomstopgørelse for faste driftssteder

I lovforslaget § 2, nr. 4 og 8, og § 5, nr. 2 og 4, foreslås nye regler for indkomstopgørelsen i et fast driftssted i henholdsvis Danmark og en fremmed stat.

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater har ikke bemærkninger til de foreslåede tilføjelser til henholdsvis selskabsskatteloven og kildeskatteloven om indkomstopgørelsen for et fast driftssted. Forslaget afspejler ønsket om, at revisionen vedrørende indkomstopgørelsen for faste driftssteder, som er gennemført med OECD's modeloverenskomst for 2010, også er udgangspunktet efter de danske regler, medmindre der konkret er indgået en overenskomst med den anden stat, som indebærer en anden retsstilling.

3. Revisorerklæringer

3.1. De foreslåede regler i hovedtræk

Efter den foreslåede nye bestemmelse i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, kan SKAT pålægge en virksomhed omfattet af skattekontrollovens § 3 B, stk. 1 eller 6, at indsende en revisorerklæring om den TP-dokumentation, som virksomheden er forpligtet til at udarbejde efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5.

Der er fastsat en række betingelser for, at SKAT kan pålægge virksomheden at indsende en revisorerklæring.

Det er en grundlæggende betingelse, at virksomheden skal have haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU/EØS, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med, eller at virksomheden har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 år forud for det år, hvor SKAT kræver en revisorerklæring.

Som en supplerende betingelse skal det være *hensigtsmæssigt og relevant* for SKATs udøvelse af kontrol med virksomhedens skattemæssige forhold at indhente revisorerklæringen.

Herudover indeholder forslaget en række bestemmelser om frist for indsendelse og klageadgang m.v.

I forslaget til ændring af skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, der bliver til stk. 9, fastlægges det, at hvis virksomheden ikke indsender revisorerklæringen til SKAT, har SKAT ret til at foretage en skønsmæssig ansættelse af virksomhedens indkomst.

I forslaget til ændring af skattekontrollovens § 17, stk. 3, foreslås det, at forsættlig eller groft uagtsom undladelse af at indhente en revisorerklæring straffes med bøde.

De foreslåede ændringer af skatteforvaltningsloven, jf. lovforslagets § 9, nr. 2-4, indeholder regler om sagsfremstilling og ornkostningsgodtgørelse.

3.2. Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters overordnede holdning til revisorerklæringer om TP-dokumentation

Ud fra en mere principiel *retssikkerhedsmæssig* betragtning finder Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater det betænkeligt, at revisor – som offentlighedens tillidsrepræsentant – skal erklære sig om den TP-dokumentation, som et selskab m.v. har udarbejdet. Forholdet får et skær af, at offentlig myndighedsudøvelse i form af skattekontrol flyttes fra SKAT til revisor, der godt nok er offentlighedens tillidsrepræsentant, når der afgives en erklæring om TP-dokumentationen, men som måske indirekte via andre medarbejdere i revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk har været med til at udarbejde selskabets m.v. setup og dokumentation for, at armslængdeprincippet er overholdt.

Ud fra en mere *branchepolitisk* synsvinkel ser Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater imidlertid ikke de store problemer med, at offentlige myndigheder hyrer bistand hos private rådgivere som f.eks. advokater og revisorer til løsning af opgaver af juridisk og økonomisk karakter som f.eks. vurdering af en TP-dokumentation. Det er blot væsentligt at være opmærksom på nødvendigheden af at opretholde fuldstændig uafhængighed og habilitet.

Hvis der fra politisk side er et ønske om at styrke kontrollen i TP-sager, kunne en anden tilgang til løsningen være, at SKAT tildeles tilstrækkelige ressourcer til at ansætte medarbejdere med de nødvendige kvalifikationer til at vurdere, om TP-dokumentationen er i overensstemmelse med den gældende lovgivning på området.

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater savner i lovforslagets bemærkninger en nærmere beskrivelse af formålet og baggrunden med lovforslaget. I særdeleshed savnes der en forklaring på, om der hos SKAT dels er et udtalt ønske om

at indhente revisorerklæringer om TP-dokumentation, dels er en formodning om, at revisorerklæringer er et velegnet og uundværligt instrument i TP-ligningen. Ligeledes savnes der en udførlig beskrivelse af de tilfælde, hvor SKAT i forbindelse med TP-ligningen i dag har haft et ønske om at anmode virksomheden om at indhente og indsende en revisorerklæring – men hvor hjemlen har manglet.

Efter en samlet vurdering skal Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater anbefale, at der ikke fremsættes et lovforslag herom. På det foreliggende grundlag synes der at være tale om et overflødigt lovforslag, der blot har en politisk signalværdi. Hvis der er et politisk ønske om en styrket kontrol af multinationale selskaber og deres eventuelle manglende skattebetaling til Danmark, bør man som anført ovenfor overveje at styrke skattemyndighederne ressourcemæssigt med de rette medarbejdere.

Hvis et lovforslag fremmes, skal Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater understrege vigtigheden af, at der tages højde for de kritikpunkter, der er anført nedenfor.

Det er i sidste ende en politisk beslutning, om man vil pålægge visse virksomheder ekstra økonomiske og administrative byrder med at indhente en uafhængig revisorerklæring.

I lovforslagets punkt 4.2, 6 og 7 omtales de økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet.

I punkt 4.2 anføres det, at de provenumæssige konsekvenser for det offentlige ikke kan kvantificeres. Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse kan man med rimelighed stille det spørgsmål, om erhvervslivets udgifter til indhentelse af revisorerklæringer kommer til at overstige det provenu, som evt. indkomstforhøjelser måtte medføre.

Hvis regeringen vælger at fremme lovforslaget, skal Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater anbefale, at lovforslaget sættes under lovovervågning, således at Skatteministeriet f.eks. senest den 1. januar 2015 afgiver en redegørelse til Folketingets Skatteudvalg, der viser dels antallet af sager pr. år, hvor der er indhentet en revisorerklæring om TP-dokumentationen, dels – om muligt – udgifterne for de berørte selskaber m.v.

3.3. Tidligere overvejelser

Den tidligere regering indgik den 27. maj 2011 aftalen "Ambitioner om mere" med Dansk Folkeparti og Pia Christmas Møller. Det fremgår af aftalen, at der i forlængelse af tidligere initiativer på selskabsskatteområdet var blevet aftalt en række yderligere initiativer, der særligt var rettet mod multinationale selskaber, der har aktiviteter i Danmark. Der var tale om initiativer, der skulle styrke opkrævningen og øget dokumentation og kontrol.

Følgende fremgår af aftaleteksten: "Krav om særlige revisorpåtegninger i forhold til underskudsselskaber. Der er selskaber, som påkalder sig særlig opmærksomhed på baggrund af en risikovurdering. Fx selskaber, som over en vedvarende årrække har haft underskud eller selskaber, der har transaktioner med lavskattelande. Overfor disse selskaber indføres krav om særlig revisorpåtegning."

Af en handlingsplan af 9. juli 2010 fra Skatteministeriet for beskatning af multinationale selskaber fremgår det under punkt I (konklusion og initiativer) i handlingsplanen:

"Den gruppe af selskaber, som på baggrund af en risikovurdering særligt påkalder sig opmærksomhed, er selskaber, der vedvarende over en årrække har underskud, og selskaber, der har transaktioner med lavskattelande. Som et ekstra kontrolelement i forhold til disse selskaber, og for at opnå en større grad af sikkerhed for, at forholdene er i orden, vil regeringen stille forslag om, at der indføres et krav om særlige revisorpåtegninger for disse selskaber. I givet fald er tanken, at selskabets setup i forhold til transfer pricing og dokumentationen for, at armslængdeprincippet overholdes, skal være påtegnet af en revisor. Indføres der et krav om en revisorpåtegning, bør det formentlig ikke være et automatisk krav, men derimod et krav der alene iværksættes på foranledning af SKAT og i givet fald tidligst, når der anmodes om indsendelse af TP-dokumentationen."

Hverken handlingsplanen eller aftaleteksten til "Ambitioner om mere" indeholder en nærmere angivelse af, hvorfor særlige revisorpåtegninger skulle være et mere adækvat kontrolinstrument end f.eks. SKATs egen kontrol af TP-dokumentationen. Handlingsplanen og "Ambitioner om mere" indeholder heller ikke nærmere oplysninger om, hvorvidt man internt i SKAT har gjort sig overvejelser om effekten af sådanne eventuelle særlige revisorerklæringer. I handlingsplanen anføres det blot, at der er tale om et ekstra kontrolelement, der skal give SKAT en større grad af sikkerhed for, at TP-dokumentationen er i orden.

Den tidligere regering sendte i sommeren 2011 et udkast til lovforslag om revisorerklæringer i præhøring.

Den nuværende regering har som et led i finanslovsaftalen for 2012 mellem regeringen og Enhedslisten med det foreliggende udkast til lovforslag valgt at videreføre den tidligere regerings planer om indførelse af revisorerklæringer om TP-dokumentation.

Der ser således umiddelbart ud til at være bred politisk opbakning til et sådan forslag, uanset at der ikke efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse er nogen som helst sikkerhed for, at der opnås andet end at pålægge virksomhederne ikke ubetydelige økonomiske byrder.

3.4. Bemærkninger til lovforslagets indhold

I de almindelige bemærkninger under pkt. 3.2.2. anføres det, at revisors erklæring ikke er bindende for SKATs vurdering af armslængdespørgsmålet. En tilsvarende bemærkning gentages under bemærkningerne til § 8, nr. 1.

Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse bør lovforslaget i givet fald indeholde en nærmere beskrivelse af de situationer, hvor SKAT kan tænkes at tilsidesætte en uafhængig revisorerklæring. I den forbindelse rejser der sig også et mere principielt retssikkerhedsmæssigt spørgsmål. Hvis SKAT anmoder virksomheden om at indhente og indsende en revisorerklæring om TP-dokumentationen, vil virksomheden have afholdt forgæves udgifter – måske endda betydelige udgifter – hvis SKAT foretager en anden vurdering af TP-dokumentationen end revisor. Lovforslaget angiver i § 9, nr. 4, hvor skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4, foreslås nyaffattet, at udgifter til revisorerklæringer ikke er godtgørelsesberettigede. Som Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater forstår dette, betyder det, at udgifterne er

fradragsberettigede, hvilket betyder, at virksomheden i realiteten selv afholder 75 pct. af udgiften. Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelser er det en helt urimelig retstilstand, at virksomheden bliver pålagt udgifter, fordi SKAT har en anden opfattelse af den reviderede TP-dokumentation.

Det følger videre, at der Skatteministeriet bekendt ikke findes lovgivning i andre lande om en tilsvarende ordning med revisorerklæringer på TP-området.

Efter det for Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater oplyste er det en korrekt gengivelse. De lande, vi normalt sammenligner os med, stiller ikke krav om en særlig revisorpåtegning af TP-dokumentationen.

I den foreslåede affattelse af skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, 2. pkt., opremses de to grundlæggende betingelser for erklæringspålægget. Disse betingelser er objektive betingelser.

Således som bestemmelsen er formuleret, kan erklæringspålægget afgives, hvis en virksomhed har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU/EØS, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med, også i de tilfælde, hvor transaktionerne i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Selvom det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at der vil blive lagt vægt på transaktionernes betydning set i forhold til virksomhedens samlede økonomi, skal Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater opfordre til, at der i selve lovbestemmelsen indsættes et forbehold om, at transaktionerne skal have et omfang og hyppighed, der er væsentlige.

Hvis erklæringspålægget gives med den begrundelse, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU/EØS, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med, er det for Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater uklart, om de revisionshandlinger, som revisor skal udføre, alene retter sig mod disse transaktioner eller om de også retter sig mod de øvrige kontrollerede transaktioner, som virksomheden måtte have haft.

Som bestemmelsen er formuleret, kan erklæringspålægget også afgives, hvis virksomheden har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 år forud for det år, hvori erklæringspålægget afgives. Erklæringspålægget kan afgives, uanset om der er tale om et stort eller mindre underskud.

Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokater opfattelse bør der i lovtæksten indsættes et forbehold om, at de kontrollerede transaktioner skal have et omfang og hyppighed, der er væsentlige. Der bør også indsættes et forbehold om, at underskuddet skal være væsentligt set i forhold til virksomhedens samlede økonomi. Hvis en virksomhed får et erklæringspålæg, fordi virksomheden har et mindre gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 år forud for det år, hvor erklæringspålægget afgives, kan det være et voldsomt instrument at bringe i anvendelse over for virksomheden.

I den foreslåede affattelse af skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, 4. pkt., opremses den supplerende betingelse for erklæringspålægget. Denne betingelse er en subjektiv betingelse.

Af selve lovtæksten og bemærkningerne til lovforslaget fremgår det, at det er en betingelse, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er *hensigtsmæssigt og relevant* for SKAT at indhente revisorerklæringen. I

bemærkninger anføres det, at kravet om revisorerklæring tænkes anvendt 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. Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse er det anført om hensigtsmæssighed og relevans uden reelt indhold, da det har formodningen i mod sig, at SKAT stiller krav om en revisorerklæring, hvis det ikke er hensigtsmæssigt eller relevant for kontrolarbejdet. Med hensyn til bemærkningerne om TP-dokumentationens utilstrækkelighed vil det være formålstjenligt med nogle klare eksempler i bemærkningerne, der beskriver, hvornår der er rimeligt klare indikationer på, at TP-kravene ikke er overholdt. Hvis der er rimeligt klare indikationer på, at TP-kravene ikke er overholdt, kan der efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse spilles spørgsmålstegn ved, om det overhovedet er nødvendigt for SKAT at anmode virksomheden om at indhente og indsende en revisorerklæring om TP-dokumentationen. Lovforslagets bemærkninger om, at der ikke kan indhentes en revisorerklæring, hvis TP-dokumentationen er åbenbart ufyldstgørende, er indlysende, men giver ikke i øvrigt anvisning på, hvornår TP-dokumentationen er åbenbart ufyldstgørende.

Der kan tillige rejses spørgsmål i forhold til anvendelse af retssikkerhedsloven i den sammenhæng.

Der kan være stor forståelse for lovforslagets bemærkninger om, at visse virksomheder – f.eks. selskaber der driver bioteknologisk virksomhed – kan have underskud i en længere årrække end 4 år. Selskaber, der driver sådan virksomhed, bør derimod fritages ud fra et objektivt kriterium frem for et subjektivt kriterium som hensigtsmæssigt og relevant.

I den foreslåede affattelse af skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, 5. pkt., fastsættes det, at fristen for indsendelse af revisorerklæringen er mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering. Endvidere fastsættes det i 6. pkt., at der er en karensperiode på 7 dage fra SKATs modtagelse af TP-dokumentationen.

Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse er det fornuftigt, at lovforslaget indeholder en karensperiode på 7 dage, hvor SKAT kan foretage en selvstændig vurdering af TP-dokumentationen. Det kan diskuteres, om karensperioden skal have den foreslåede længde. For Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater er det imidlertid vigtigere, at SKAT i sin begrundelse for at afgive pålægget klart og tydeligt begrundes, hvorfor pålægget afgives, herunder med en udførlig begrundelse for de dele af TP-dokumentationen, der anses som mangelfulde.

Det findes ligeledes fornuftigt, at der er fastsat en minimumsfrist på 90 dage i loven, som efter lovforslagets bemærkninger kan forlænges i bekendtgørelsen, der tænkes udstedt.

I den foreslåede affattelse af skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, 7-11. pkt., er der fastsat en række bestemmelser om klagemuligheder.

Efter de foreslåede bestemmelser kan erklæringspålægget ikke påklages, idet pålægget dog kan påklages til Landsskatteretten, hvis SKAT henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens selvangivne skattepligtige indkomst. Erklæringspålægget kan også prøves i forbindelse med en klage over ændring af virksomhedens selvangivne skattepligtige indkomst.

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater skal opfordre til, at ændringen af den skattepligtige indkomst skal have sin årsag i de kontrollerede transaktioner. Således som bestemmelsen er formuleret, kan et pålæg ikke påklages, hvis SKAT gennemfører en ændring af den selvangivne skattepligtige indkomst, der ikke har relation til de kontrollerede transaktioner, og hvor virksomheden i øvrigt ikke ønsker at påklage indkomstforhøjelsen. Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse må det i den forbindelse være et krav, at indkomstændringen kan henføres til de kontrollerede transaktioner.

Efter en ordlydsfortolkning vil en ændring af den selvangivne skattepligtige indkomst, der resulterer i en nedsættelse af indkomsten, heller ikke berettige virksomheden til at påklage pålægget, under den forudsætning, at virksomheden ikke ønsker at påklage indkomstændringen.

I de situationer, hvor Landsskatteretten eller domstolene måtte komme frem til, at der ikke har været grundlag for erklæringspålægget, fremgår det af lovforslagets bemærkninger, at rettens afgørelse eventuelt vil kunne danne grundlag for en godtgørelse af virksomhedens udgifter til revisorerklæringen ud fra erstatningsretlige betragtninger. Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse bør der være en generel adgang til omkostningsgodtgørelse i sager, hvor SKAT henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af den selvangivne skattepligtige indkomst. Tilsvarende gør sig gældende, hvis ændringen af den selvangivne skattepligtige indkomst ikke kan henføres til de kontrollerede transaktioner eller er en nedsættelse.

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater mener i øvrigt, at det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at der ikke er adgang til at klage over erklæringspålæg. I visse situationer kan det blive nødvendigt for virksomhederne at anlægge en civil sag ved domstolene for at få kompensation for et uretmæssigt erklæringspålæg. En sådan fremgangsmåde synes ikke at være hensigtsmæssig, når der henses til, at revisorerklæringer alene tænkes anvendt i et relativt begrænset tilfælde årligt.

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater skal bemærke, at EU-Kommissionen den 30. november 2011 har vedtaget forslag til direktiv om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskab og konsoliderede regnskaber (revisionsdirektivet) og forslag til forordning om specifikke krav vedrørende lovpligtig revision af "public-interest entities". Forslagene er nu i en politisk proces og skal vedtages af Europaparlamentet og Rådet. Vedtages forslagene i uændret form, vil det medføre en betydelig indskrænkning af området for, hvad revisor kan beskæftige sig med ved siden af egentlig revision.

I lovforslagets bemærkninger angives det, at revisorlovens uafhængighedsregler som udgangspunkt er til hinder for, at virksomhedens revisor, der påtegner virksomhedens årsrapport, også afgiver erklæring om TP-dokumentationen, hvis revisor har medvirket til at tilvejebringe TP-dokumentationen. Det angives efterfølgende, at der skal sondres mellem virksomheder af interesse for offentligheden, og virksomheder, der ikke er af interesse for offentligheden.

Uanset at revisors erklæring om TP-dokumentationen angives ikke at være endeligt afgørende for SKATs holdning til spørgsmålet, indeholder forslaget et markant brud med rollefordelingen ved skatteansættelser. Det er så vidt ses første gang, at det foreslås, at eksterne, private aktører inddrages i selve skatteligningen, og derfor er der i realiteten tale om et første forslag om en delvis privatisering af skatteligningen. Kravene til uafhængighed ved en sådan privatisering bør derfor overvejes nøje.

Overvejelsen må tage konkret udgangspunkt i, hvad der i den foreliggende situation er behov for, for at SKATs interesser kan tilgodeses tilstrækkeligt, og det er et åbent spørgsmål, om det overhovedet er muligt at få udført sådanne erklæringsopgaver på et tilstrækkeligt uafhængigt grundlag, når man tager i betragtning, at revisionsbranchen generelt har betydelige interesser knyttet til at rådgive virksomheder om oprettelse af TP-dokumentation og konkret beregning af armslængdepriser.

Revisionsbranchen er som bekendt kendetegnet ved en betydelig koncentration, da 4-5 store virksomheder dominerer markedet. De revisionsvirksomheder, som har tilstrækkelig viden og kompetence til at udføre de nævnte erklæringsopgaver, rådgiver naturligvis også selv om udformningen af TP-dokumentation. Der danner sig under udøvelsen af denne opgave en intern praksis hos de enkelte revisionsvirksomheder om, hvad man i en lang række typetilfælde betragter som i overensstemmelse med en TP-norm. Som eksempler kan nævnes det normale spænd for forrentningen af en koncernintern mellemregning, overhead på arbejdsudleje/rådgivning mellem koncernforbundne selskaber, samt det markedskonforme niveau af en række af de variabler, som indgår i forskellige værdiansættelsesmodeller, der f.eks. anvendes ved koncerninterne virksomhedsoverdragelser eller interne overdragelser af immaterielle rettigheder. Det er usandsynligt, at en revisor under udførelsen af en konkret erklæringsopgave skulle underkende den praksis, som hans egen virksomhed har fulgt, når det tages i betragtning, hvilken potentiel skadevirkning, dette kan påføre revisors egen virksomhed. Det er derfor utopisk at tro, at det skulle være muligt at få udført erklæringsarbejde, som er fuldstændigt uafhængigt af den private rådgivning, som revisionsfirmaerne udfører indenfor TP-området.

Skatteministeriet bør derfor mere principielt overveje, om man kan acceptere, at et led i ligningsarbejdet udføres af personer, som aldrig kan være helt upåvirkede af loyalitetsbånd til den revisionsvirksomhed, som revisor er ansat i eller medejer af og til denne revisionsvirksomheds kunder. Det er set før, at en udbredt praksis og retsopfattelse hos rådgiverbranchen ikke stemmer overens med Skatteministeriets retsopfattelse.

Såfremt Skatteministeriet mener, at fordelene ved den foreslåede ordning er tilstrækkeligt store til, at man kan leve med den nævnte usikkerhed, bør der efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse som et mindstemål være et absolut forbud mod, at et virksomheds revisor afgiver en erklæring om TP-dokumentationen, hvis revisor eller en anden person i revisionsvirksomheden eller dennes netværk har medvirket til at tilvejebringe TP-dokumentationen eller på anden måde har virket som rådgiver for den pågældende virksomhed.

I lovforslagets bemærkninger angives det, at hvis revisor alene har været inde over armslængdepunktet under revisionen, jf. årsregnskabsloven § 98 c, og ikke har medvirket ved udarbejdelsen af TP-dokumentationen, vil revisor muligvis kunne afgive en erklæring om TP-dokumentationen, uden at det kommer i konflikt med uafhængighedsreglerne.

Som anført ovenfor, er Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater af den opfattelse, at revisor ikke bør kunne afgive en erklæring om TP-dokumentationen, hvis en anden person i revisionsvirksomheden har medvirket til at tilvejebringe TP-dokumentationen. Tilsvarende bør revisor ikke kunne afgive en erklæring om TP-dokumentationen, hvis en person i revisionsvirksomhedens netværk har medvirket til at tilvejebringe TP-dokumentationen.

I bemærkningerne anføres det videre, at en revisorerklæring om TP-dokumentationen som udgangspunkt skal indhentes fra en anden revisor end den, der har tilvejebragt TP-dokumentationen. Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater er enige heri, og mener som anført ovenfor, at der ikke blot skal være tale om et udgangspunkt, men et ufravigeligt krav.

4. Udbygning af skattekontrollovens straffebestemmelser

Med lovforslagets § 8, nr. 3 og 5, foreslås indført en vis objektivering af udmålingen af bødestørrelser ved overtrædelse af skattekontrollovens indberetningspligter.

Grundlæggende er det Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse, at alt for detaljerede anvisninger i forarbejder for så vidt angår bødestørrelser er en dårlig idé. Domstolene er langt bedre til at fastlægge bødestørrelser, som både er afpasset den konkrete situation, og som står i rimeligt forhold til bødeniveauet for sammenlignelige overtrædelser på andre retsområder. Det er således bemærkelsesværdigt, at det foreslåede niveau for bødestørrelse for arbejdsgiveres m.v. manglende indberetning om andres skattepligtige indkomst, så vidt ses ikke er baseret på overvejelser om, hvorledes man på andre retsområder (miljøområdet, erhvervslovgivningen m.v.) straffer overtrædelser af indberetningspligter, hvor formålet med indberetningen er at understøtte myndighedernes kontrol med andre borgeres regelopfyldelse. Det er svært at se behovet for, at skatteområdet udvikler sin egen praksis for sådanne overtrædelser. Det eneste modgående hensyn synes at være, at det af administrative årsager er "hensigtsmæssigt", at bøden udmåles efter objektive kriterier. Hovedårsagen til at indføre reglerne er altså at gøre det nemmere for SKAT at udmåle bødeforslag. Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater er enige i, at det kan være en god idé, at bøder for overtrædelse af formelle indberetningspligter udmåles efter forholdsvis håndfaste og letforståelige kriterier, men dels er der ikke redegjort for, hvorfor dette ikke kan ske efter det nuværende regelsæt, og dels burde sådanne kriterier i givet fald sammenholdes med andre formelle indberetningspligter til offentlige myndigheder og ikke som enkeltstående lovgivning på skatteområdet.

I de tilfælde, hvor bøden angår overtrædelser af indberetningspligter, som har sammenhæng med skatteyderens egen indkomstopgørelse, er det endvidere efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse bekymrende, at man søger at opstille kriterier for bødestørrelser, som er uden sammenhæng med størrelsen af den undtagne skat, jf. nærmere nedenfor.

Lovforslagets § 8, nr. 3, om indsættelse af skattekontrollovens § 14, stk. 5, drejer sig om at anviser bødeniveauet for overtrædelse af oplysningspligter, som både angår oplysninger vedrørende skatteyderens egen skatteansættelse og oplysninger vedrørende andres skatteansættelse (f.eks. oplysninger om vederlag til ansatte, tilskrevne renter på udlån m.v.) ved en ændring af skattekontrollovens § 14, stk. 2.

Som nævnt er det Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse, at strafniveauet fortsat bør udmåles i forhold til den undtagne skat, når overtrædelsen har sammenhæng med indberetning af oplysninger som er et led i undtagelse af indberetterens egen skat. Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater forstår forslaget således, at det fortsat vil være hovedreglen, da sådanne sager må antages fortsat at blive forfulgt efter skattekontrollovens § 13 eller evt. straffelovens § 289.

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater har ikke principielle indvendinger mod, at bøden for manglende TP-dokumentation i princippet gøres afhængig af en evt. efterfølgende indkomstforhøjelse. Der bør dog være mulighed for, at den betydelige usikkerhed som knytter sig til fastsættelse af en armslængdepris også inddrages i overvejelserne om, hvorvidt der foreligger grov uagtsomhed og i bekræftende fald bødens størrelse. Der kan således f.eks. forekomme tilfælde, hvor den manglende TP-dokumentation må siges at være groft uagtsom i forhold til visse mindre betydende transaktioner, medens der samtidig foreligger transaktioner, hvor spørgsmålet om armslængdevederlaget (og om der overhovedet skal erlægges et vederlag) er ganske vanskeligt at besvare, og hvor den selvangivne indkomst for så vidt angår disse sidstnævnte transaktioner ikke nødvendigvis er udtryk for et groft uagtsomt standpunkt. I en sådan situation forekommer det ikke at være rimeligt, at bøden automatisk beregnes efter den samlede indkomstforhøjelse, og altså også inkluderer en evt. forhøjelse for så vidt angår det meget usikre spørgsmål.

Det fremgår af lovforslagets almindelige bemærkninger pkt. 3.3.1, at skattekontrollovens § 14, stk. 2, ikke har været anvendt i praksis bl.a. fordi man har brugt tilsvarende strafhjæmler i kildeskatteloven og opkrævningsloven. Det er uklart, om hensigten er, at man fremover vil anvende skattekontrollovens § 14, stk. 2, for alle de forhold, som den omfatter og dermed opgive brugen af straffebestemmelserne i kildeskatteloven og opkrævningsloven. Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse er det af retssikkerhedsmæssige grunde at foretrække, at der kun findes og benyttes en og samme hjemmel til pådømmelse af en indberetningsovertrædelse. På den baggrund foreslås det, at lovforslaget følges af en regelsanering, hvis der i andre love er strafhjæmler, som nu kan ophæves.

Det fremgår af forslaget, at bøden skal gradueres efter virksomhedens størrelse målt i antal ansatte. Det er et almindeligt anerkendt princip, at bødeudmåling kan tage hensyn til den strafskyldiges økonomiske forhold, og en bødeudmåling efter virksomhedens størrelse vil i almindelighed kunne bæres af samme hensyn, som bærer en udmåling efter økonomiske forhold. Det forekommer at være en politisk afvejning, om større virksomheder skal straffes hårdere for samme forseelse end mindre virksomheder, men efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse er det nyt, at dette princip bringes i anvendelse ved udmåling af bøder for indberetningspligter.

Bødeniveauet foreslås at ligge mellem 5.000 kr. og 80.000 kr. Det nuværende niveau er normalt 1.000 til 5.000 kr., så der forekommer at være tale om en væsentlig forøgelse af bødeniveauet.

Lovforslaget § 8, nr. 3 og 5, om ændring af skattekontrollovens § 14, stk. 6, og § 17, stk. 4, drejer sig om bøde for manglende udarbejdelse af TP-dokumentation eller urigtige oplysninger vedrørende pligten til at udarbejde en sådan dokumentation.

Det fremgår, at urigtige oplysninger om pligten til at udarbejde TP-dokumentation (skattekontrollovens § 14, stk. 4) underlægges bøder, som beregnes ud fra virksomhedens omsætning og antal medarbejdere. Det er uklart, hvorledes bøden skal fastsættes i virksomheder (holdingselskaber og fonde), som hovedsagelig har indkomst af finansiel art (renter, udbytter m.v.), da sådanne virksomheder ikke har en omsætning i almindelig forstand og ofte heller ikke vil have mange medarbejdere.

Der er tale om endog meget betydelige bøder. En virksomhed, som ligger lige over oplysningsgrænsen, og som groft uagtsomt har taget fejl af reglerne, vil således som udgangspunkt skulle betale en bøde på 1.250.000 kr. Dette gælder tilsyneladende også selvom en nærmere gennemgang viser, at virksomheden har handlet på armslængde vilkår, og at selvangivelsen altså var korrekt. Det gælder – som Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater forstår forslaget – også i de tilfælde, hvor virksomheden hovedsagelig handler med uafhængige tredjeparter på sammenlignelige vilkår, således at det er ganske enkelt at fastslå, at virksomheden også koncerninternt har handlet på armslængde vilkår og også i tilfælde, hvor den koncernforbundne samhandel kun dækker over et enkelt låneforhold med et moderselskab forrentet på markedsvilkår. Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater foreslår, at den beskrevne praksis for bødestørrelsen i det mindste begrænses til kun at angå de tilfælde, hvor der rent faktisk foreligger koncerninterne transaktioner af væsentlig betydning for skatteansættelsen.

Bødestørrelsen forekommer endnu mere betragtelig, når det tages i betragtning, at der typisk vil være tale om forhold, som dækker flere indkomstår, idet det fremgår af bemærkningerne, at der skal beregnes en bøde (evt. en forhøjet bøde) for hvert indkomstår, og der endvidere kan foreligge kumulation af bøder for overtrædelse af § 14, stk. 4, og § 17, stk. 3.

Det anføres i bemærkningerne, at det er en del af gerningsindholdet efter § 14, stk. 4, at virksomheden har forsøgt at undgå udarbejdelse af TP-dokumentation ved at give forkerte oplysninger om sine økonomiske forhold. Det forekommer at være en forkert beskrivelse. Gerningsindholdet er alene, at man har afgivet urigtige oplysninger om de relevante omsætningsgrænser m.v. Formålet med at afgive de urigtige oplysninger synes ikke at være en del af gerningsindholdet. Der foreligger således i princippet en strafbar overtrædelse, hvis man har troet, at man lå under grænsen, men på grund af grov uagtsomhed havde beregnet grænsen forkert. Hvis det er tanken, at det skal være en del af gerningsindholdet, at de urigtige oplysninger skal skyldes et ønske om at undgå omkostningerne til at udarbejde dokumentationen (og ikke f.eks. blot en groft uagtsom forkert opgørelse af antallet af medarbejdere), bør det fremgå af lovtæksten.

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater er i tvivl om, hvorvidt det er tanken, at der også skal idømmes bøder, når den manglende TP-dokumentation konstateres i forbindelse med en dansk indkomstnedsættelse som følge af en indkomstforhøjelse i udlandet.

Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse er der tale om urimeligt høje bøder, i hvert fald i de tilfælde, hvor den formelle overtrædelse ikke har sammenhæng med noget forsøg på at undgå en skattebetaling af betydning, men blot en groft uagtsom tilsidsættelse af de formelle oplysningsforpligtelser. Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater må advare imod, at man forlader princippet om, at bødestørrelsen har sammenhæng med den unddragne skat, og at man giver bøder i millionklassen for rent formelle forseelser uden sammenhæng med forsøg på skatteunddragelse.

At bøden for manglende udarbejdelse af TP-dokumentation (skattekontrollovens § 17, stk. 3) fikseres til 250.000 kr. for små virksomheder med op til 50 medarbejdere

(og stiger med 250.000 kr. for hver yderligere 50 medarbejdere op til 500 medarbejdere) – i stedet for på basis af et skøn over omkostningerne ved at undlade udarbejdelsen – er som udgangspunkt meget højt, og også her savnes en klarere mulighed for en væsentlig lavere bøde, når der er tale om, at den manglende TP-dokumentation ikke har haft nogen betydning for skatteansættelsen, f.eks. når der er tale om forhold, hvor der ganske klart er handlet på armslængde vilkår, og der således alene er tale om en rent formel overtrædelse af bestemmelsen.

5. Hæftelse for selskabs- og kildeskatter i sambeskatningsforhold

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater skal indledningsvis kvittere for Skatteministeriets initiativ til afholdelse af et møde den 8. februar 2012, hvor hæftelse for selskabs- og kildeskatter i sambeskatningsforhold blev debatteret.

Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse er det overordnede problem med den solidariske hæftelse, at minoritetsaktionærer i selskaber, der indgår i en sambeskatning, herved får en eventualforpligtelse med fra majoritetsaktionæren, hvortil der er sambeskatning – en forpligtelse, de ikke kan undgå. Dette problem skal efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse løses, da lovforslaget ellers bliver for vidtgående. En overordnet løsning kunne være at gøre sambeskatning valgfri, men dette kræver større ændringer i skattelovgivningen. Der er imidlertid en række andre muligheder, der kan løse lovforslagets vidtgående karakter. Disse beskrives i punktform nedenfor.

- Selskaber med reelle minoritetsaktionærer skal kun hæfte for egen skat og dermed være uden for den solidariske hæftelse.
- Kravene til, hvornår der foreligger en koncern, ændres, sådan at det kun er i 100 % ejede selskaber, der er obligatorisk sambeskatning og med hæftelse til følge. Når man skal vurdere ejerskabet, medregner man en øget personkreds, f.eks. på linje med ligningslovens § 2.
- Der kunne indføres en regel med inspiration i selskabsskattelovens §§ 33 og 33 A om, at det selskab, der modtager "fordelen" fortsat er det selskab, der hæfter solidarisk for en sambeskatningsskat. Dette betyder, at ydes der udbytteudlodning eller tilskud, hæfter de modtagende selskaber for den fordel, der flyttes. Tilskuddet betragtes i den forbindelse som værende passeret administrationsselskabet.
- Der vil være behov for, at minoritetsselskaber kan undlade at betale skatten til administrationsselskabet, men direkte til SKAT med frigørende virkning for samtidig at undgå hæftelsen.
- Der er behov for en ordning, f.eks. som bindende svar, der kan afklare, om et selskab rent faktisk har en hæftelse.

Herudover har Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater følgende konkrete bemærkninger til lovforslagets del om hæftelse for selskabs- og kildeskatter:

Hæftelsens omfang kan justeres, sådan at det alene er administrationsselskabet og det enkelte selskab, der hæfter sammen og solidarisk. Administrationsselskabet bør være pengene værd, hvis der er kanaliseret midler ud, hvorved man sikrer midlerne til brug for skattebetaling.

Retssikkerhedsmæssigt vil en solidarisk hæftelse på sambeskatningsniveau medføre visse udfordringer, når hæftelsen bliver gjort gældende. Et selskab, der er udtrådt af sambeskatningskredsen, og som får en indkomstforhøjelse som alle øvrige selskaber i den gamle beskatningskreds hæfter for, må forudsætte, at disse selskaber alle under ét, og ikke blot administrationsselskabet får partsstatus og underretning om, at indkomsten forhøjes i et selskab. Gives denne meddelelse ikke fra SKAT, bør hæftelsen ikke kunne gøres gældende.

Begrebet "udtræden af sambeskatning" er eksemplificeret i forarbejderne. Det bør præciseres, at det er en hvilken som helst udtræden af sambeskatningen, der medfører, at hæftelsen forsvinder og ikke blot ved salg, likvidation, konkurs eller ophør af koncernforbindelse.

I forarbejderne, navnlig side 45, er det fremhævet, at baggrunden for hæftelsen er, at koncernen får en fordel. Dette er efter Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater opfattelse en misforståelse. Et overskudsgivende selskab får ikke nogen fordel. Det er alene det underskudsgivende selskab, der kan få en fordel ved at få konverteret sit underskud til en skatteværdi. Administrationsselskabet kan måske få en fordel, alt afhængig af, om det hæfter for de forpligtelser, der i øvrigt måtte være i det underskudsgivende selskab.

Som motivation for den solidariske hæftelse er det endvidere anført, at man i kraft af de forskellige skattefri instrumenter, som skattefrit udbytte og skattefrit tilskud har mulighed for at fjerne midler. Dette argument kan efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse ikke stå alene. Man synes her at overse, at SKAT naturligvis kan gøre brug af alle mulige almindelige inddrivelsesinstrumenter, så som konkurs og omstødelse eller hæftelse som følge af ansvar, hvis der er handlet uforsvarligt i form af udlodning af udbytte. I så fald kan ledelsesansvar komme på tale.

I udkast til formulering af selskabsskatteovens § 31, stk. 4, 10. og 11. pkt., er det anført, at man ved genindtræden i sambeskatningen kommer til at hæfte, som om sambeskatningen har eksisteret hele vejen. Dette er efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse retssikkerhedsmæssigt betænkeligt. Et selskab, der har været ude af en sambeskatning i f.eks. en længere årrække, hvor der i den mellemliggende periode har været tilgang og afgang af forskellige selskaber vil herved komme til at hæfte for nogle aktiviteter, som det på ingen måde har hverken kontrol over eller indsigt i. Dette er efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters vurdering ganske vidtgående.

Det sidste selskab, der er tilbage i en koncern, vil være et selskab, der kommer til at hæfte for alle de selskaber, der har forladt koncernen. Ønsker man at likvidere dette selskab, kan indhentelse af en skattekvittance være ganske udfordrende. Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater foreslår, at der enten lovgives omkring indhentelse af skattekvittance, eller at der i det mindste i bemærkningerne anføres, at man også i disse situationer skal kunne indhente en kvittance, uanset at dette

måtte medføre SKATs stillingtagen til indkomstforholdene i en lang række selskaber. Hvis man ikke kan opnå at få en skattekvittance, vil det være vanskeligt at få professionelle rådgivere til at være likvidator i disse selskaber.

Der bør indføres mulighed for i skatteforvaltningslovens regler, navnlig §§ 21 og 22, om bindende svar, at der kan indhentes et bindende svar omkring hæftelsen. Et selskab kan godt have behov for at få afklaret, om det hæfter for givne forhold i forhold til selskaber fra tidligere år. Skatteforvaltningslovens §§ 21 og 22 vedrører skattemæssig virkning og indkomstskat – en hæftelse kan ikke rummes i nogen af dem. Det bør endvidere i bemærkningerne angives, at man godt kan anvende instrumentet bindende svar til at få afdækket spørgsmål, også selv om det indebærer, at stillingtagen til skattemæssige konsekvenser for en lang række selskaber. Det samme gælder i forhold til hæftelsen for kildeskatter. Indeholdelsespligten har ikke noget med skattepligten at gøre – det er alene skattepligten, der refererer sig til modtageren af provenuet. Dette ændrer imidlertid ikke ved, at udlodderen af et provenu kan have en interesse i at afdække, om der skal ske indeholdelse.

I relation til den solidariske hæftelse for kildeskat bemærkes særskilt, at ledelser i underliggende datterselskaber herved kan blive placeret i nogle specielle pressede situationer. Ledelsen i et datterselskab, der udlodder udbytte op i en koncern, hvor udbyttet til sidst udloddes til en udenlandsk ejer med den følge, at der skulle have været indeholdt kildeskat, risikerer jo en hæftelse. Det er ganske vidtgående, at denne hæftelse som i yderste konsekvens kan være forbundet med ledelsesansvar på grund af udbytteudlodningen. Dette giver yderligere udfordringer i relation til regnskabsmæssige oplysninger, da en sådan eventuelhæftelse skal håndteres regnskabsmæssigt – ellers er regnskabet ikke retvisende.

I ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 10, stk. 4, angives ændringen af sambeskatningsreglerne at have virkning for indkomstår, der påbegyndes på fremsættelsesdatoen eller senere. Det bør efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse præciseres, at det alene er skattekrav, der etableres fra dette tidspunkt og senere, som de nye regler gælder for. Gamle skattekrav kan efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse ikke være omfattet af den solidariske hæftelse, idet der her vil blive tale om lovgivning med tilbagevirkende kraft.

Ikrafttrædelsesbestemmelsen om kildeskatter i § 10, stk. 5, henviser til, at skattebetalingerne forfalder til betaling en given dato eller senere. Der bør her være symmetri med forslaget til kildeskattelovens § 69, stk. 3, om, at hæftelsen beror på, om man indeholdelsestidspunktet er sambeskattet. Ikrafttrædelsesreglen bør altså være indeholdelsestidspunktet og ikke forfaldstidspunktet.

6. Åbenhed om selskabers skattebetaling

Med lovforslagets § 9, nr. 1, foreslås indført regler om åbenhed om selskabers skattebetaling.

Om baggrunden for lovforslaget er det anført, at det primært har til formål at sikre et robust skattegrundlag i forhold til selskaber og skal ses i sammenhæng med aftaleparternes ønske om, at erhvervslivet – og herunder navnlig multinationale selskaber – skal bidrage mere til finansiering af velfærdssamfundet.

Dette skal blandt andet efter forslaget ske ved at indføre en særlig undtagelse til den særlige tavshedspligt i skatteforvaltningslovens § 17, der gælder for skattemyndighederne. Et centralt hensyn for valget af model er, at offentliggørelsen af oplysningerne "skal give en positiv effekt på skattebetalingen".

Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater savner en mere udførlig begrundelse for behovet for at fravige skatteforvaltningslovens udgangspunkt om skattemyndighederne ubetingede tavshedspligt over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, herunder om der skulle være et empirisk grundlag for at antage, at offentliggørelse af oplysninger har en positiv effekt på skattebetalingen.

Det er nærliggende at forstå lovforslaget på den måde, at der – ved siden af et gennemreguleret klagesystem med mulighed for domstolenes pådømmelse af selskaber og fondes opgørelse af den skattepligtige indkomst – etableres en udenretlig bedømmelse af selskaber og fondes opgørelse af den skattepligtige indkomst. Det må i den forbindelse bemærkes, at når selskaber og fonde indgiver selvangivelsen, sker det under strafansvar. Hertil kommer, at der ved overvejelser om etablering af en sådan ordning må indgå, hvad der er proportionalt. I den forbindelse bemærkes, at der allerede i dag eksisterer (strafferetlige) regler, der varetager hensynet om "at give en positiv effekt på skattebetalingen".

Lovforslaget er formuleret som en generel mulighed for offentliggørelse af SKAT i form af ordet "kan". Bemærkningerne ser ud til at forudsætte, at der bliver tale om en systematisk offentliggørelse, men formuleringen forhindrer ikke, at dette sker for udvalgte selskaber.

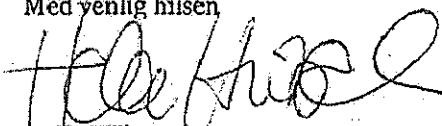
Lempelsen af den særlige tavshedspligt træder i kraft dagen efter lovens bekendtgørelse i Lovtidende. På dette tidspunkt får SKAT adgang til at offentliggøre oplysninger både for tidligere indkomstår og fremtidige indkomstår. Hvis lovforslaget fremmes på dette punkt, bør ikrafttrædelsesbestemmelsen efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse formuleres på en sådan måde, at SKAT, alene kan offentliggøre oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. for indkomstår, der påbegyndes efter lovens ikrafttræden. Det virker ikke rimeligt, at SKAT offentliggør oplysninger for indkomstår, hvor ligningsfristen for længst er udløbet.

---ooOoo---

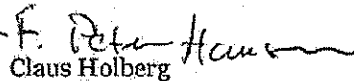
Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater står naturligvis til rådighed for yderligere drøftelser omkring det pågældende lovtiltag, hvis dette måtte være relevant.

Det sene svar beklages.

Med venlig hilsen

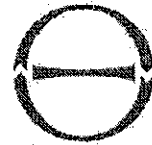


Helle Hübertz Krogsgaard
vicedirektør
hhk@danskadvokater.dk



Claus Holberg
formand for Danmarks Skatteadvokater
cho@lett.dk





DANVA
Dansk Vand- og
Spildevandsforening

Skatteministeriet
Margrete Kill

Margrete.kill@skat.dk
js@skat.dk

Skanderborg, den 13. februar 2012

Høring af Selskabsskatteloven – Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber – begrænsning i at fremføre underskud, jeres nr. 2011-411-0044

DANVA (Dansk Vand- og Spildevandsforening) er ved en tilfældighed blevet opmærksom på, at der er høring af forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.

Efter vores opfattelse er det vigtigt, at når ministerier laver forslag, der rammer mange forskellige brancher, at disse også involveres i høringsarbejdet. Vand- og spildevandsselskaber er i stort omfang blevet skatteobjekter fra 2010 – hvorfor deres brancheforening med andre ord også bør erindres, når der laves officielle høringslister.

Budskabet

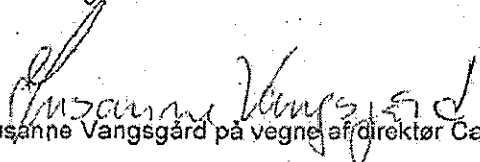
Foreningen har stort besvær med at se rationale i, at vandselskabernes muligheder for underskudsfræmførelse skal begrænses. Underskud skyldes primært, at man har haft historiske udgifter, ligesom man i fremtiden vil få udgifter til investeringer. Med forslaget skal vandselskaberne og kunderne dermed også finansiere skattebetalinger, uden at der nødvendigvis er indtjent et egentligt overskud - set over den givne periode.

Det skal her erindres, at sektorens formål netop ikke er at tjene penge, ligesom det er formålet, at sektoren som udgangspunkt ikke skal være skattebetalende.

DANVA vil kraftigt opfordre til, at der tages højde for de særlige vilkår, som vandsektoren arbejder under, og derved friholde selskaberne omfattet af Vandsektorloven fra at blive ramt af underskudsbegrænsningen.

DANVA skal i vedlagte bilag uddybe ovenstående.

Med venlig hilsen


Susanne Vangsgård på vegne af direktør Carl-Emil Larsen

Side 1 af 3

Bilag

Indledning

Med afsæt i Finansloven 2012 ønsker Regeringen at stramme reglerne for selskaber, primært multinationale selskaber, som også kaldes "nulskatteselskaber". Disse selskaber opererer under markedsvilkår med mulighed for profit og udbetaling til ejerne.

Det er vores opfattelse, at lovforslaget rammer de mange – selvom det burde være skræddersyet til de få. Det er tilmed helt urimeligt, at lovforslaget også skal ramme selskaber, som er en del af en hvile-i-sig-selv-sektor.

Forslaget går på, at et overført underskud kan modregnes fuldt ud i den første million, mens et resterende underskud højst kan nedbringe den resterende indkomst med 60%. Når der er tale om sambeskatning, vil begrænsningen være på sambeskatningsniveauet. Se venligst §2 nr. 9 i lovforslaget.

De følgende betragtninger er baseret på følgende eksempel:

Har et selskab et fremført underskud fra år 1 på kr. 2 mio., medfører forslaget, at en skattepligtig indkomst (før anvendelse af fremførte underskud) i år 2 på kr. 2 mio. vil medføre en skattepligtig indkomst på tkr. 400. Efter gældende regler vil den skattepligtige indkomst i år 2 blive fuldt udlignet.

Kendetegn ved vandsektoren

Vandselskaber er underlagt et såkaldt hvile-i-sig-selv princip, som bevirker, at sektoren principielt ikke skal kunne generere overskud på driften. Taksterne på vand og spildevand er således underlagt en stram regulering af Forsyningssekretariatet, som via prisloftsregulering af de enkelte vandselskaber sikrer effektiv drift af virksomhederne. Ligeledes er de kommunale ejere af vandselskaberne pålagt den yderligere restriktion, at såfremt de trækker midler ud af vandselskaberne, sker der en modregning i det kommunale bloktilskud. Dette er en yderligere sikring af, at værdierne i vandselskaberne ikke bruges til at finansiere den kommunale drift.

Af lovbemærkningerne til vandreformen fremgik, at det ikke forventes, at selskaberne giver et skattemæssigt overskud på hverken kort eller mellemlangt sigt som følge af forslaget om skattepligt. På lang sigt var vurderingen, at der kunne komme et provenu på 0,1 mia kr. årligt. Se L 151 af 2008/2009. Med det nærværende forslag er der ingen tvivl om, at skatteprovenuet bliver langt større.

Konsekvenser af begrænset underskudsfræmførsel

Med forslaget vil sektoren som sådan blive skattebetalende med store udsving fra år til år.

Konsekvensen er, at denne skat vil blive indregnet i taksterne, som der kun er kunderne til at betale. Vi vurderer, at de fleste selskaber inden for vandsektoren har afskrevet maksimalt på anlægsaktiver for at imødegå senere års udsving i indkomsten. Sådanne udsving skyldes den særlige prisregulering for sektoren. Den skattebetaling og dermed stigning i taksterne, som fremkommer med forslaget, vil ramme tilfældigt - og med økonomiske konsekvenser for kunderne.

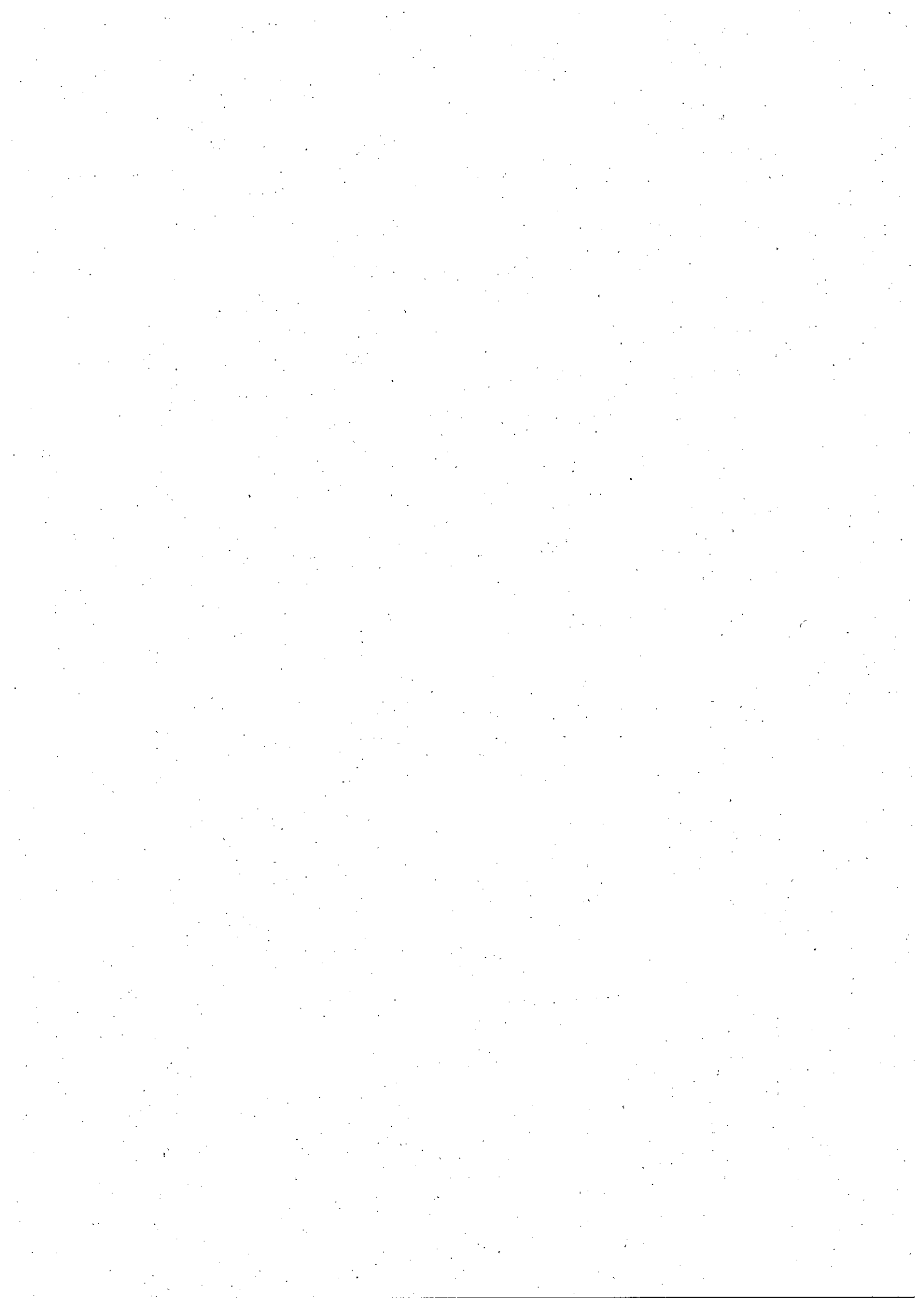
Når mulighederne for at anvende de skattemæssige underskud forringes, vil der i de år, hvor der er overskud, ske en egentlig skattebetaling. Denne skattebetaling er en omkostning for vandselskaberne, som herefter indregnes i taksterne således, at "regningen" sendes videre til kunderne. I denne takststigning tillægges der tillige moms. Kunden kommer således til at betale for den forøgede skattebetaling med et tillæg på 25 %. Opkrævning af disse skatte og momstillæg hos kunderne vil udløse et nyt overskud, hvoraf der også skal betales skat og moms, hvorfor der skabes en negativ skattespiral.

Når der kan opgøres et skattemæssigt underskud – fordi indtægter fra dels tilslutningsbidrag dels kundernes løbende forbrug af vand og spildevandsservice er lavere end de reelle udgifter – er der behov for at øge det følgende års takster mhp at få det nævnte underskud dækket. Dertil kommer, at taksterne faktisk skal øges yderligere – såfremt at det skattemæssige underskud ikke kan benyttes til at udjævne skatten.

Vi har således svært ved at se rationalet i, at hvile-i-sig-selv-selskaber skal begrænses i deres muligheder for at fremføre deres underskud. Underskud som primært skyldes historiske udgifter til investeringer. Konklusionen er, at vandselskabernes kunder ifølge lovforslaget også skal finansiere skattebetaling – uden at der er indtjent et egentligt overskud - set over en given periode. Se venligst føromtalt taleksempel.

Det er i øvrigt værd at erindre, at forsyningernes muligheder for at afskrive blev kraftigt forringet i 2008 i forbindelse med indgrebet mod kapitalfonde, se L 3213 af 2006/2007. Afskrivningssatsen blev for anlægsaktiverne reduceret fra 25 % til 7 %. Dermed mistede sektoren en væsentlig del af den skattemæssige fleksibilitet. Konsekvensen heraf var, at selskaberne for at kompensere for den manglende fleksibilitet, op til lovindgrebet i stedet afskrev fuldt ud og derved skabte skattemæssige underskud.

Alene de 13-14 selskaber, som DANVA umiddelbart har kendskab til, der blev etableret i 2007, har et skattemæssigt underskud på mere end 1 mia. kroner - og fradragsværdien heraf vil blive forringet væsentligt, hvis reglerne for underskudsfræmførsel begrænses.





Dansk Industri

24. februar 2012

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Lovudkast om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.

Skatteministeriet har den 30. januar 2012 (j.nr. 2011-411-0044) udbedt sig Dansk Industris bemærkninger til et lovudkast om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.

Indledningsvist skal DI fremhæve, at der ikke skal herske tvivl om, at enhver skal betale den skat, reglerne tilsiger – hverken mere eller mindre.

Imidlertid er det uheldigt, at debatten omkring især internationale selskaber ofte er præget af en negativ retorik, som gør det mindre attraktivt at drive virksomhed i Danmark. De foreslåede stramninger, herunder forslaget om at synliggøre enkelt-selskabers skattebetaling, er udtryk for en mistænkeliggørelse af især internationale selskaber.

Lovudkastet generelt er endnu en stramning af selskabsbeskatningen med usikkerhed for virksomhederne til følge, hvilket DI tager afstand fra.

Det, der bør være fokus på, er, at Danmark skal være et åbent og velstående samfund i vækst og balance og være verdens mest attraktive land for virksomheder at arbejde i og ud fra.

Med ovenstående som udgangspunkt har DI følgende bemærkninger til de enkelte elementer i lovudkastet:

Underskudsfræmførsel

Forlaget om begrænsning af underskudsfræmførsel kan vise sig at få betydelige økonomiske konsekvenser for en række virksomheder.

Erfaringerne fra Tyskland tyder på, at reglen er byrdefuld for erhvervslivet. Den kan forventes at ramme en række virksomheder, som det formentlig ikke er ønsket at ramme. Det må således forudses, at forsknings- og udviklingsvirksomheder, der typisk vil have underskud i en række år, vil blive ramt af begrænsningen. Det kan undre, at regeringen før jul gennemførte et forslag om at udbetale negativ selskabs-skat til denne type virksomheder for nu at foreslå at stramme beskattningen for samme type virksomheder.

Forslaget medfører desuden en skattemæssig forvridding mellem virksomheder, der bortset fra fordelingen af over- eller underskud er ens, idet forslaget kan få betydning for, hvornår en virksomhed vælger at investere. Virksomheden vil derfor grundet forslaget kunne være tvunget til at afholde sig fra investeringer eller fra at investere i år, hvor det ikke er virksomhedsmæssigt hensigtsmæssigt som følge af skattereglen.

Reelt set lovgives der med tilbagevirkende kraft, idet en række virksomheder kan have benyttet en afskrivningsprofil i tillid til, at den fulde underskudsfremførselsadgang ville fortsætte uhindret. Virksomhederne ville, hvis de havde haft kendskab til lovforslaget, i det tilfælde - hvor det havde været muligt at vælge afskrivningsprofil - ikke have afskrevet længere ned end til 0, og dermed ikke have oplevet en begrænsning i muligheden for at fremføre underskud. Lovforslaget bør tage hensyn til dette og kun indeholde en begrænsning i fradragsretten for underskud, der er opstået i indkomstårene 2013 eller fremover.

Endelig beklager DI, at "den første million" ikke er i euro (som i Tyskland) men i danske kroner. Herved adskiller det danske forslag sig fra de udenlandske regler, som det ellers skulle tage udgangspunkt i, og særligt for en række mindre virksomheder vil det have stor økonomisk betydning, hvor grænsen ligger.

Revisorerklæring

DI har noteret sig, at kravet om den særlige revisorerklæring kun forventes anvendt i et relativt begrænset antal tilfælde årligt. Ikke desto mindre er det uheldigt, hvis Danmark med denne særlige revisorerklæring vælger at gå enegang i forhold til andre landes regulering. Der bør i stedet arbejdes for at sikre et reguleringsmæssigt level playing field.

Såfremt kravet om den særlige revisorerklæring gennemføres, bør der i det mindste som udgangspunkt være mulighed for at påklage erklæringspålægget til anden administrativ myndighed. Lovudkastet afskærer i sin nuværende form virksomhederne herfra.

Bøder

Skærpelsen af de generelle bødereglere og bødereglerne for mangelfuld transfer pricing-dokumentation beklages, også henset til at der ikke har været sager, der har kunnet afspejle, om de gældende bestemmelser i praksis er utilstrækkelige.

Hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold

DI beklager, at problemer i enkelte konkrete sager generelt bevirker indførelse af solidarisk hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold.

Et forslag om solidarisk hæftelse i sambeskatning skaber desuden et helt særligt problem i forhold til de selskaber i sambeskatningen, som ikke er 100 pct. ejet af moderen. Disse selskaber – og dermed også minoritetsaktionærerne – risikerer at skulle hæfte for resten af koncernens skattebetaling. Derfor bør ikke 100 pct. ejede datterselskaber friholdes fra den solidariske hæftelse.

Åbenhed om selskabers skattebetaling

Forslaget tager udgangspunkt i, at selskaberne ikke betaler den skat, de skal i henhold til reglerne, uden at der er dokumentation for dette synspunkt. Derfor kommer forslaget særligt i lyset af den negative retorik om selskabers skattebetaling til at fremtræde som en offentlig gabestok.

DI beklager den negative signalværdi, der ligger i forslaget. Der bør i langt højere grad fokuseres på den samfundsmæssige nytteværdi, selskaber bibringer samfundet, frem for at der alene fokuseres på selskabsskatten.

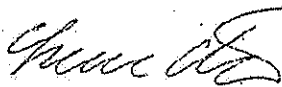
En øget åbenhed bør i det mindste kun få fremadrettet virkning.

Indkomst i et fast driftssted

Implementeringen af den nye artikel 7 i OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomst giver ikke anledning til bemærkninger.

Såfremt ovenstående giver anledning til spørgsmål m.v. træffes jeg på tlf. 3377 3563 og chefkonsulent Jacob Ravn på tlf. 3377 3543 særligt vedrørende underskudsforeførelse og hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold.

Med venlig hilsen



Lene Nielsen
Juridisk konsulent



Høringssvar

København, d. 21. februar 2012

Høringssvar vedr. høring af forslag til lov om styrkelse af indsatsen mod nultskatteselskaber, beregning af indkomsten i fast driftsted og åbenhed om selskabers skattebetalinger mv.

Skatteministeriet har 1. februar 2012 fremsendt ovennævnte udkast med anmodning om bemærkninger.

DVCA skal indledningsvist bemærke, at foreningen er glad for, at Skatteministeriet har tilrettelagt lovprocessen således, at foreningen har fået tid til at forfatte et høringssvar. Dette er efter foreningens opfattelse i god overensstemmelse med regeringsgrundlagets tekst om høringsfrister, hvor det bemærkes, at "regeringen vil i tæt samarbejde med Folketinget sikre høj lovkvalitet gennem rimelige høringsfrister, der sikrer, at organisationer og andre høringsparter har ordentlig tid til at gennemgå lovforslag og udarbejde kommentarer".

God lovkvalitet er for DVCA i høj grad ensbetydende med rimelige høringsfrister. Vi har begrænset vores kommentarer til at omfatte de foreslåede regler om begrænsning af fremførelse af underskud.

Men dermed ophører også lovforslagets overensstemmelse med regeringsgrundlaget jf. nedenfor.

Generelle bemærkninger

Det er vores opfattelse, at forslaget vil have en så væsentligt negativ indvirkning på forrentning og dermed investering af risikovillig kapital i Danmark, at det ikke bør gennemføres. Der er mindst to årsager hertil.

For det første er forslaget en alvorlig hæmsko på den risikovillige kapital muligheder for at finansiere nye vækstvirksomheder i Danmark.

Risikovillig kapital investeres netop i mange tilfælde i virksomheder, som ikke (endnu) har en indtjening, og som derfor ikke selv kan finansiere deres opbygning og vækst. Denne type af selskaber (typisk indenfor biotek og IT) er blandt andet kendetegnet ved at have betydelige skattemæssige underskud i en årrække, mens udgifterne afholdes og virksomheden bygges op. Denne opbygningsperiode kan for IT-virksomheder ikke strækkes over længere tid (hvor virksomheden finansierer sin egen vækst), da timing i forhold til markedet er altafgørende. For biotek er der overhovedet ingen indtægter, før end produktet rammer markedet efter 10-12 år.

Hvis disse virksomheders underskud ikke kan modregnes direkte i de efterfølgende overskud, vil det medføre, at en del af den investerede kapital skal finansiere en skattebetaling i stedet for yderligere forskning og udvikling. Dette vil betyde færre penge til værdiskabelse, hvilket vil reducere afkastet af den investerede kapital væsentligt. Det vil både formindske værdierne af allerede etablerede virksomheder og dermed ødelægge investorernes salgsmuligheder og som en følge deraf reducere mængden af kapital, der fremover vil blive stillet til rådighed for

vækstvirksomheder. Skrevet på en anden måde vil der både være mindre af den risikovillige kapital og den vil køre kortere på literen.

DVCA minder i den forbindelse om regeringsgrundlagets tekst om "tilgængeligheden af risikovillig kapital er faldet under krisen. Det har sat mange virksomheder i store finansieringsmæssige problemer, og det er nødvendigt at iværksætte tiltag, der kan forbedre muligheden for kapital til iværksættere og andre små virksomheder"

For det andet rammer lovforslaget også specifikt udviklingen af nye lægemidler i Danmark. En biotek virksomhed, der forsker og udvikler for at skabe viden af både samfundsmæssig og økonomisk værdi, vil typisk afholde udgifterne over en årrække. Når/hvis der opnås succes vil der typisk komme store éngangsindtægter, når resultaterne kommer commercialiseres enten ved frasalgs eller indgåelse af licensaftaler.

Sådanne éngangsindtægter er ofte for store til, at de kan rummes indenfor et enkelt års udgifter og skal også være det for at virksomheden over en årrække tjener penge og dermed har en økonomisk eksistensberettigelse. Det er derfor helt urimeligt at en virksomhed, der samlet set ikke tjener penge og dermed totalt set har et negativt cash flow også skal betale skat.

Samtidig giver det etablerede lægemiddelkoncerner med eksisterende indtjening en urimelig konkurrencefordel, idet de kan "modregne" denne indtjening og underskudsgivende forskning og udvikling.

Samlet set er DVCA således meget stor modstander af forslaget. Et betydeligt antal af mindre virksomheder vil blive ramt af de foreslåede regler, og da disse virksomheder skaber et stort antal danske arbejdspladser jf. både Rockwoolfondens og regeringens egne undersøgelser¹, bør regeringen skrotte forslaget.

Konkrete forslag til ændringer af lovforslaget

Såfremt regeringen ikke ønsker at trække forslaget, har DVCA to forslag til ændringer

For det første forekommer det mærkværdigt, at udkastets § 8, nr. 1 samtidig lægger op til at indføre en regel om, at vurderingen af rentabilitet ud fra et transfer pricing synspunkt skal vurderes i gennemsnit over en 4-årig periode. Vi opfordrer regeringen til at være konsekvente og anlægge samme betragtning i relation til underskudsfrømførsel, fx. således at et selskab altid skulle kunne bruge de sidste tre års underskud 100% og at en evt. begrænsning derfor kun skulle finde anvendelse for ældre underskud.

For det andet skaber forslaget en betydelig grobund for, at den risikovillige kapital flygter fra Danmark til udlandet. I Sverige har den såkaldte "*Företagsskattekommittén*" netop barslet med en delbetænkning vedrørende risikovillig kapital og skattesystemet. Her er konklusionen bl.a.

"For mindre start-ups og vækstvirksomheder det være ekstremt vanskeligt at finde ekstern finansiering til deres aktiviteter. Dette gælder såvel for lånefinansiering som ekstern egenkapital (risikovillig kapital). Disse virksomheder er derfor i høj grad afhængige af at løse deres finansieringsbehov med egne og nært beslægtedes midler.

Der er flere mulige årsager til dette. En af grundene kan være informationsasymmetrier mellem iværksættere og eksterne investorer. En anden årsag kan være, at de skattemæssige vilkår for små vækstvirksomheder i nogle henseender er ringere end de store etablerede virksomheder.

¹ "Jagten på fremtidens vækstvirksomheder", Rockwoolfonden, 2009, 57ff.

"Venture Skaber Vækst", Vækstfonden, 2009.

Tilsammen kan disse faktorer føre til, at det markedsmæssige krav til afkast af visse investeringer er så højt, at nogle samfundsmæssige rentable investeringer ikke gennemføres. Hertil kommer, at investeringer i F & U og innovation ofte har højere samfundsmæssigt end privatøkonomiske afkast (positive eksternaliteter), hvilket kan føre til, at alt for få af sådanne investeringer gennemføres. Det kan derfor være økonomisk berettiget at indføre skattemæssige incitamenter til at sikre, at samfundsmæssigt rentable investeringer finansieres og gennemføres.

Udvalget har fundet støtte for, at korrekt udformede og målrettede skattelettelser kan bidrage til at opnå dette. En risiko med skattemæssige incitamenter er, at de kan fordrøje investeringsbeslutninger, eller at de forstærker de skævheder, der allerede eksisterer. Hvis incitamenterne derimod er veldesignede, kan de i stedet reducere den samlede forvrængning og dermed have en positiv og effektiv indflydelse på investeringer, produktivitet, realløn og BNP. En ulempe ved selektive skatteincitamenter er, at skat bliver mere kompleks. Udvalget mener, at ovennævnte fordele overstiger denne ulempe

Skatteincitament for risik kapital, 2012, 13-14 (DVCA's oversættelse)

Mon ikke at denne betænkning fører til bedre skattevilkår for den risikovillige kapital i Sverige? Og dermed, at en del københavnske business angels og ventureselskaber vil investere i Sverige eller flytte deres virksomheder til Sverige? DVCA vurderer, at det er sandsynligt.

Kigger man i stedet mod syd, så har Tyskland en ordning som den, regeringen foreslår i lovforslaget. Her er bundgrænsen på 1 mio. euro og ikke 1 mio. kr., som regeringen foreslår. Mon ikke det vil betyde, at en del tyske business angels og ventureselskaber vil flytte deres virksomheder til Tyskland? DVCA vurderer, at det er sandsynligt.

Som minimum opfordrer DVCA derfor regeringen til at antage den tyske bundgrænse.

Men overordnet er foreningens holdning klar. DVCA vil på baggrund af ovenstående opfordre regeringen til at skrotte forslaget for den del af dansk erhvervsliv, der finansierer fremtidens arbejdspladser. Og vi bidrager gerne til at udforme en sådan løsning.

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, står DVCA gerne til rådighed med en uddybning heraf.

Med venlig hilsen
DVCA

Jannick Nytoft
Adm. direktør





Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Lovforslag om styrkelse af indsatsen mod nulskatte-selskaber mv.

Finansrådet har den 2. februar 2012 fået forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love i høring.

Underskudsfremførsel

Den del af forslaget vedrørende begrænset anvendelse af fremførte underskud er temmelig kompliceret og vil givetvis give anledning til et stort administrativt arbejde, medmindre der er tale om selskaber, som enten ikke er sambeskattede, eller som kun er sambeskattet med ganske få selskaber.

Af det på side 71 anførte eksempel, hvor sambeskatningen kun består af tre selskaber, fremgår med al tydelighed, at et fremført underskud i sambeskattede koncerner med mange enheder vil give store administrative udfordringer. Dette både i relation til fordeling, men også den regnskabsmæssige behandling af udskudt skat af underskuddene.

Administration af reglerne vil blive yderligere kompliceret, såfremt der er valgt international sambeskatning, jf. SEL § 31 B, eller hvis der har været behov for at anvende reglerne om bortseelse fra underskud (eller en kombination af begge dele).

Det må derfor anbefales, at der udarbejdes detaljerede eksempler vedrørende de forskellige situationer.

Revisorerklæring

Med forslaget vil virksomheden kunne blive pålagt at indhente revisorerklæring, såfremt den har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU/EØS, med hvem der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller såfremt virksomheden har haft et gennemsnitligt driftsunderskud over fire år.

Af lovforslagets § 8, nr. 1 fremgår bl.a., at: "*Told- og skatteforvaltningen kan pålægge virksomheder omfattet af stk. 1 eller 6 at indsende en erklæring ...*". Det er imidlertid ikke entydigt, hvorvidt det gennemsnitlige underskud opgøres på "enkelt-selskabsbasis" eller ud fra sambeskatningskredsens samlede driftsresultat. Skatteministeriet bedes tilkendegive sin opfattelse heraf.

20. februar 2012

Finanssektorens Hus
Amallegade 7
1256 København K

Telefon 3370 1000
Fax 3393 0260

mail@finansraadet.dk
www.finansraadet.dk

Journalnr. 611/01
Dok. nr. 303992-v1

Finansrådet skal bemærke, at en revisorerklæring udgør en voldsom økonomisk byrde. Idet SKAT i forvejen kan bede om supplerende TP-dokumentation, pålægge bøder samt foretage skønsmæssig skatteansættelse, vurderes en sådan erklæring ikke at have megen værdi. Ifølge lovforslagets bemærkninger er der i øvrigt ikke belæg for at kræve en revisorerklæring, såfremt dokumentationen er ikke-eksisterende eller meget mangelfuld.

Med forslaget bliver udgiften til ligningen flyttet fra SKAT til virksomhederne. Det bør efter Finansrådets opfattelse som minimum være muligt at påklage erklæringspålægget. Ifølge de almindelige bemærkninger findes der Skatteministeriet bekendt heller ikke lovgivning i andre lande om en tilsvarende ordning med revisorerklæringer på TP-området.

Hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold

I bemærkningerne henvises til, at hæftelsesreglerne blev ændret i 2005, fordi det blev vurderet, at solidarisk hæftelse ikke længere var nødvendig.

I det oprindelige lovudkast vedrørende indførelse af obligatorisk sambeskatning blev den solidariske hæftelse videreført, men dette blev ændret efter kritik fra virksomheder og brancheorganisationer. Det var reelt problematisk at videreføre solidarisk hæftelse for skatter, når sambeskatningskredsen ikke længere skulle bestå af 100 pct. ejede selskaber. Såfremt der indføres solidarisk hæftelse, vil der især blive et problem i delejede sambeskatningskredse.

Der vil således kunne opstå betydelige eventualforpligtelser, som eksempelvis vil kunne påvirke bankernes kreditvurdering af virksomhederne.

Åbenhed om selskabers skattebetaling

Ifølge lovudkastets bemærkninger vil offentliggørelse af skatteoplysninger om selskaberne ikke medføre øgede administrative byrder eller omkostninger for de omfattede selskaber.

Dette er imidlertid ikke korrekt, når der henses til erhvervsjournalisters og politikeres interesse for eksempelvis de større koncerner. De offentliggjorte beløb vedrørende den danske skattebetaling er kun et element blandt andre i den samlede skatteudgift, når der sammenlignes med de skattebeløb, som fremgår af virksomhedernes årsrapporter. Den skat, som præsenteres i årsrapporten, er sammensat af både betalbar og udskudt skat og opgjort efter reglerne i årsregnskabsloven og international regnskabspraksis. Det er også muligt, at et selskab betaler skat i flere lande.

Det vil derfor ikke være muligt at se en sammenhæng mellem det skattebeløb, som SKAT offentliggør, og det skattebeløb, som virksomheden præsenterer, hvilket kan medføre misfortolkninger i offentligheden.

Hvis virksomhederne vil undgå dette, kan de blive tvunget ud i at offentliggøre afstemninger mellem virksomhedens egne tal og SKAT's tal. Det er næppe tilsigtet at pålægge virksomhederne sådanne byrder.

Side 3

Indkomst i et fast driftssted

Finansrådet finder det positivt, at SKAT's praksis i forbindelse med anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster kodificeres.

Journalnr. 611/01

Dok. nr. 303992-v1

På side 57 i lovforslaget henvises til, at fortjeneste fra fast driftssted kun medregnes til dansk beskatning, hvis den er omfattet af CFC-beskatning - det samme må vel være tilfældet, såfremt der er valgt international sambeskatning?

Det anføres i lovforslaget, at dobbeltbeskatningsoverenskomsternes formulering har forrang for lovteksten, hvis der ikke er overensstemmelse mellem disse to. Ordvalget i lovudkastet svarer imidlertid ikke helt til OECD-modellerne.

I § 2, nr. 4 samt § 5, nr. 2 og 4 er det anført, at "indkomsten i et fast driftssted ... opgøres som den **indkomst**, som driftsstedet kunne have opnået ...", hvor der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne anvendes begrebet **fortjeneste**. Begrebet **indkomst** anvendes også i paragraffernes sidste punktum.

Selv om det muligvis har karakter af en detalje, bør der efter Finansrådets opfattelse for en god ordens skyld tilstræbes overensstemmelse mellem begreberne.

Med venlig hilsen

Nicol Frederikke Gronemann

Direkte 3370 1063
nfg@finansraadet.dk



Fra: Torsten Schiøler [tsc@forsikringogpension.dk]
Sendt: 29. februar 2012 11:27
Til: Margrete Kiil
Cc: JP-Jura og Samfundsøkonomi
Emne: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love - høring

Hej Margrete

For en ordens skyld skal jeg oplyse, at Forsikring & Pension ikke har bemærkninger til ovennævnte lovforslagsudkast.

Torsten

Forsikring & Pension
Økonomiske forhold

Torsten Schiøler
Chefkonsulent
Dir. 41 91 90 94
tsc@forsikringogpension.dk

Forsikring & Pension
Philip Heymans Allé 1
2900 Hellerup
Tlf.: 41 91 91 91
Fax: 41 91 91 92
www.forsikringogpension.dk



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

E-mail: js@skat.dk

01. marts 2012
mbl (X:\Faglig\HORSVAR\2012\H018-12.doc)

Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v. H018-12

Skatteministeriet har d. 1. februar 2012 fremsendt ovennævnte udkast til lovforslag med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer har gennemgået udkast og har følgende overordnede kommentarer hertil:

1. Generelle bemærkninger

FSR ønsker indledningsvist at knytte en række overordnede bemærkninger til lovudkastet, som FSR finder generelt vil øge de økonomiske og administrative byrder for selskaber samt hæmme investeringslysten og væksten i danske virksomheder.

1.1. Begrænsninger af selskabers adgang til at fremføre underskud

I en tid hvor erhvervslivet kæmper med problemer på mange fronter forekommer et indgreb som må forventes at koste nogle svage virksomheder livet ikke at være den bedste medicin. Det må forventes, at de øgede omkostninger til f.eks. låntagning og skattebetaling vil få nogle svagt funderede virksomheder til at opgive den fortsatte drift. Det må så håbes, at de øgede skatter der bliver resultatet af den reducerede adgang til at fremføre underskud overstiger omkostningerne ved de mistede skatter og arbejdspladser som følge af, at nogle af de svageste virksomheder må give op.

Ifølge Skatteministeriets eget skøn over lovudkastets økonomiske konsekvenser vil forslaget om begrænsning af selskabers ret til at modregne fremførte skattemæssige underskud belaste erhvervslivets likviditet med 950 mio.kr. i 2013 og herefter med 130 mio.kr. årligt (varig effekt). Forslaget vil efter FSR's opfattelse forringe erhvervslivets

rammevilkår, ligesom det vil hæmme danske og udenlandske virksomheders lyst og evne til at investere i Danmark. I sin nuværende udformning vil forslaget ramme meget bredt, og herunder bl.a. ramme virksomheder, der investerer i innovation og forskning. Endelig er forslaget teknisk kompliceret, og vil derfor yderligere forøge erhvervslivets byrder med administration af kompliceret skattelovgivning.

Forslaget indeholder en begrænsning i adgangen til at fremføre underskud, hvor alene den første mio. kr. i fremførbare underskud kan udnyttes fuldt ud, mens resten alene kan nedbringe den skattepligtige indkomst med 60 %.

Efter FSRs opfattelse bør beløbsgrænsen sættes betydeligt højere end en mio. kr., således at færre mindre virksomheder skal underlægges de komplicerede regler og dertil tilknyttede administrative byrder, som dette forslag medfører. Beløbsgrænsen bør ikke sættes lavere end 7,5 mio. kr., hvilket svarer til den beløbsgrænse, der er gældende i Tyskland, hvorfra inspirationen til nærværende forslag angiveligt skulle komme. Herved giver Danmark i det mindste ikke Tyskland en konkurrencefordel på dette område. En beløbsgrænse på 7,5 mio. kr. synes også at passe bedre med den regel som umiddelbart før årsskiftet 2011/12 blev indsat i ligningslovens § 8 X, hvorefter virksomheder kan få udbetalt op til 1,25 mio. kr. årligt for underskud på op til 5 mio. kr. vedr. forsknings- og udviklingsaktiviteter.

Efter FSR's opfattelse er der ikke noget odløst i, at et selskab i en kortere eller længere periode har skattemæssige underskud. Underskuddene kan f.eks. skyldes, at selskabet i nogle år har foretaget større investeringer i aktiviteter i Danmark. Forslaget vil få betydelige negative konsekvenser i forskningstunge virksomheder, f.eks. inden for bioteknologien, ligesom det vil kunne ramme nyetablerede virksomheder, der i opbygningsfasen har investeret i udvikling af deres produkt eller koncept, eller har investeret i markedsføring med henblik på at trænge ind på markedet.

Såfremt det er Skatteministeriets opfattelse, at visse koncerner opbygger uberettigede underskud i Danmark, bør en fokuseret indsats koncentreres herom, og ikke ved generelt at begrænse alle selskabers adgang til at bruge skattemæssige underskud. Den foreslåede regel rammer alt for bredt.

FSR er opmærksom på, at forslaget ikke beskærer de fremførbare underskud, men alene muligheden for at udnytte underskuddene fuldt ud i et indkomstår, men en del af disse underskud vil gå tabt, som følge af at selskabet f.eks. ophører, hvilket ministeriet i bemærkningerne vurderer, vil gælde for 10 % af de fremførbare underskud.

Et eksempel hvor forslaget rammer urimeligt er virksomheder, der udøver entreprisvirksomhed i Danmark, ofte i form af et fast driftssted. Disse virksomheder kendetegnes ved i en periode at have store udgifter. Indtægten erhverves derimod først i et senere indkomstår, hvor projektet afleveres, idet mange virksomheder anvender faktureringsprincippet. Efter aflevering vil aktiviteten typisk være begrænset til eksempelvis udfyldelse af mangler mv., og den skattepligtige indkomst vil derfor typisk være negativ.

Da der ikke i dag findes regler for "carry-back" af underskud, er virksomheder med en tidsmæssig begrænset aktivitet i Danmark allerede ramt af ikke at kunne modregne underskud opstået i de sidste år inden ophør af skattepligt. Disse virksomheder rammes nu endnu hårdere i form af en begrænsning i adgangen til at modregne underskud opstået i årene op til aflevering af projektet fuldt ud i den skattepligtige indkomst i det år, hvor indkomsten retserhverves. Set over den tid, hvor virksomheden har været skattepligtig til Danmark, beskattes virksomheden derfor af en indkomst, der væsentligt overstiger virksomheden samlede nettoresultat

Tilsvarende vil de foreslåede regler kunne have væsentlige negative konsekvenser, hvor igangværende arbejder skattemæssig indregnes efter faktureringsprincippet.

Ovenstående problemer løses ikke nødvendigvis ved at anvende et andet indtægtskriterium. Bruges produktionskriteriet vil der være en belastning af virksomhedernes likviditet, da skatten dels skal betales uden at selskabet selv har modtaget betaling fra kunden, dels ved at det endelige resultat ikke kendes.

Det er FSRs opfattelse, at ovennævnte følgevirkninger er særdeles u hensigtsmæssige i relation til at tiltrække investeringer til Danmark, og såfremt forslaget fastholdes, bør der som minimum indføres særlige bestemmelser om mulighed for "carry back", særligt i tilfælde af ophør af skattepligt.

Et andet eksempel på at de foreslåede regler rammer særdeles u hensigtsmæssigt er, hvor selskaber er underlagt et tvunget lagerprincip som det er tilfældet ved opgørelsen af tab/gevinst på fordringer og finansielle kontrakter og på børsnoterede porteføljeaktier.

Lagerprincippet, hvorefter rene værdisvingninger indgår i den skattepligtige indkomst, vil i nogle tilfælde medføre, at et selskab i et år får en negativ skattepligtig indkomst som følge af kurstab opstået alene på grund af en værdisvingning. Har selskabet i det følgende år skattepligtig indkomst fra kursgevinst fordi den pågældende værdisvingning udlignes, medfører de foreslåede regler, at underskuddet fra år 1 ikke kan modregnes fuldt ud i indkomsten i år 2. Denne asymmetri som medfører skattebetaling alene på grund af en værdisvingning forekommer helt urimelig

Som det fremgår nedenfor i relation til den tekniske anvendelse af reglen synes den foreslåede regel ikke mulig at indarbejde i de eksisterende regler. Der fremkommer adskillige cirkulære beregninger, og reglen vil påføre erhvervslivet yderligere administrative omkostninger og øge risikoen for fejl.

1.2. Solidarisk hæftelse i sambeskatningen for selskabsskatter og visse kildeskatter

FSR har naturligvis ingen sympati for de enkeltsager som er omtalt i bemærkningerne til lovudkastet, hvor et administrationsselskab tømmes for værdier og efterlades "på et sidespor" ude af stand til at opfylde sine forpligtelser i relation til indeholdelse af kildeskatter eller betaling af selskabsskatter.

Det er FSRs opfattelse, at den i lovudkastet foreslåede løsning på problemet rammer forkert på to måder.

For det første er det helt uacceptabelt og ude af proportioner, at minoritetsaktionærer kan komme til at hæfte for både selskabsskatter og kildeskatter på udbytter, royalty og renter, som andre selskaber, hvori de ingen indflydelse har, skulle have indeholdt, alene fordi det selskab, hvori de ejer aktier ved lov er tvunget ind i en sambeskatning.

Efter FSRs opfattelse minder det om ekspropriation, hvis minoritetsaktionærer risikerer tab som følge af, at forslaget giver forrang for eventuelle skattekrav mod andre selskaber. Det bør efter FSRs opfattelse være udelukket, at der kan vedtages en model hvorefter minoritetsaktionærene i et selskab risikerer at hæfte for skatter i selskaber som "deres" selskab er tvunget sambeskattet med.

Efter FSRs opfattelse kunne en passende løsning være at begrænse hæftelsen til sambeskattede selskaber, der ejes 100 pct. Når der i en sambeskatning indgår selskaber som ikke ejes 100 pct. er der normalt ikke risiko for at disse selskaber tilgodeses på bekostning af de selskaber, der ejes 100 pct. Hvis midler blev tilført et sambeskattet selskab, som f.eks. alene var ejet med 60 pct., ville man jo dermed overføre en fordel til minoritetsaktionærene i det modtagende selskab, fordi disse kommer til at eje 40 pct. af fordelene. Det er derfor usandsynligt, at hovedaktionærer/administrationsselskabet vil vælge at overføre midler til et ikke fuldt ejet datter-/søsterselskab.

Skulle ovennævnte løsning ikke være acceptabel, er en anden mulighed at begrænse den obligatoriske, nationale sambeskatning til alene at gælde ved 100 pct. ejerskab, hvilket svarer til, hvad der tidligere har været gældende og hvor den fælles hæftelse også var gældende dog kun for selskabsskatter..

Under alle omstændigheder er det afgørende, at minoritetsaktionærer ikke kommer til at hæfte for andre selskabers skatter.

For det andet forekommer et indgreb som medfører solidarisk hæftelse for andre selskabers selskabsskatter og kildeskatter på udbytter, royalty og renter, selv for 100 pct. ejede selskaber at være et meget vidtgående indgreb.

En væsentlig del af Skatteministeriets argumentation for at selskaber i en sambeskatning skal hæfte solidarisk for selskabsskatter og kildeskatter på udbytter, royalty og renter er, at midler i en sambeskatning skattefrit kan føres rundt mellem de enkelte selskaber, hvorved et selskab kan tømmes for værdier. Samtidig lægger Skatteministeriet vægt på, at de sambeskattede selskaber har haft fordel ved at være en del af sambeskatningen.

Efter FSRs opfattelse er det vigtigt at være opmærksom på, at et tilskud fra ét selskab i en koncern til et andet selskab i samme koncern selskabsretligt skal behandles som udbytte. Det betyder, at beslutningen om at yde tilskuddet (dvs. udlodningen) er underlagt de selskabsretlige regler om ledelsesansvar, hvorefter ledelsen (det centrale ledelsesorgan) er ansvarlig for at uddelingen ikke overstiger, hvad der er forsvarligt under hensyn til selskabets, og i moderselskaber, koncernens økonomiske stilling, og at udlodningen ikke sker til skade for selskabet eller dets kreditorer, jf. selskabslovens § 179, stk. 2, ligesom det centrale ledelsesorgan efter samme bestemmelse er ansvarlig for, at der efter uddelingen er dækning for de reserver, der er bundne i henhold til lov eller vedtægter. Til orientering kan herom henvises til notat af 28. april 2009 fra (daværende) Erhvervs- og selskabsstyrelsen.

Skulle Skatteministeriet finde, at det selskabsretlige ledelsesansvar ikke i tilstrækkelig grad forhindrer misbrug, finder FSR, at der i stedet for den foreslåede løsning bør udarbejdes en model, hvor ledelsens og eventuelt tilskuds-/udbyttmodtagerens ansvar skærpes yderligere. Dette kan gøres ved en ændring i skattelovgivningen, eksempelvis efter samme model som i værnsbestemmelserne i selskabsskattelovens § 33 og 33 A.

Det forekommer i øvrigt i mange tilfælde tvivlsomt, hvorvidt de andre selskaber i sambeskatningen har opnået skattemæssige fordele ved at være sambeskattet. Disse selskaber har, som også vist i Skatteministeriets eget eksempel, betalt skatteværdien af underskuddene til det underskudgivende selskab, og det forekommer derfor misvisende, når Skatteministeriet fremdrager netop denne grund som afgørende for at indføre solidarisk hæftelse. Som konsekvens af visse lovændringer i de senere år, har det derudover i mange tilfælde været forbundet med store ulemper at indgå i en sambeskatning, eksempelvis i relation til rentefradragsbegrænsningsreglerne.

FSR finder det i øvrigt beklageligt, at mange selskaber vil blive ramt uberettiget af den foreslåede værnsregel, fordi selskaberne i kraft af øget hæftelse må se deres kreditværdighed revurderet med højere finansieringsomkostninger til følge for selskaberne. Lovudkastet vil give anledning både til øgede omkostninger og yderligere administrative byrder for virksomheder, bl.a. som følge af at det kan være vanskeligt at kvantificere de usikre hæftelsesforhold, ligesom det vil være problematisk at forklare situationen for udenlandske långivere.

1.3. Åbenhed om selskabers skattebetaling

Forslaget har til hensigt at skabe større åbenhed om selskabers skattebetaling ved, at oplysninger herom offentliggøres på SKATs hjemmeside. Formålet er ifølge bemærkningerne (jf. s. 48), at offentliggørelsen skal give en positiv effekt på skattebetalingen.

FSR stiller sig tvivlende over for det synspunkt, at en offentliggørelse af selskabers skattebetaling vil føre til ændring af selskabers skattebetaling.

Generelt har danske virksomheder et godt og konstruktivt forhold til SKAT, og ønsker at betale den skat, som de efter lovgivningen skal. Det er imidlertid et faktum, at skattelovgivningen på en række områder er overordentligt kompliceret og åben for fortolkningsusikkerhed.

Forslaget om at offentliggøre selskabers skattebetalinger giver anledning til retssikkerhedsmæssige overvejelser i relation til at sikre, at den ønskede offentliggørelse ikke giver offentligheden indsigt i verserende skattesager. Skatteministeriet vinder ganske vist de fleste af de sager der rejses, men der er dog mange eksempler på, at Skatteministeriet taber også højtprofilerede skattesager, hvor anonymiteten og dermed retssikkerheden i forvejen ikke har de bedste vilkår.

Overvejelser om sikring af anonymiteten i verserende skattesager synes ikke i tilstrækkelig grad omtalt i de bemærkninger, der ledsager det foreliggende udkast til lovforslag. Det er FSRs opfattelse, at det er af afgørende betydning for retssikkerheden, at en evt. offentliggørelse af selskabers skattebetaling i givet fald sker uden at der dermed gives køb på selskabernes krav på at kunne få afgjort en verserende skattesag uden offentlighedens indblanding.

Såfremt det er tanken at offentliggørelsen af selskabers skattebetaling skal omfatte oplysninger om ændringer i skatteansættelsen for tidligere år, forudser FSR en særlig risiko i relation til, hvorledes sådanne oplysninger præsenteres for offentligheden.

I øvrigt bemærkes, at der allerede i henhold til gældende regnskabslovgivning skal gives en række oplysninger af skattemæssig karakter i selskabers årsregnskaber. Hvis disse oplysninger ikke findes tilstrækkelige, var det umiddelbart mere nærliggende at ændre årsregnskabslovens oplysningskrav i stedet for at etablere et helt nyt system på SKATs hjemmeside.

1.4. Revisorerklæring

Det foreslås også i nærværende forslag, at SKAT i visse tilfælde skal have mulighed for at kræve en særlig revisorerklæring om en virksomheds transfer pricing forhold. Dette skal være muligt, hvis virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med skattelylande eller hvis virksomheden har haft gennemsnitligt underskud i 4 år, og det i øvrigt vurderes at være hensigtsmæssigt og relevant at kræve en revisorerklæring.

Det er FSRs opfattelse at de danske regler på TP området allerede er fuldt tilstrækkelige til at sikre Danmark sin rimelige andel af skatteprovenuet fra virksomheder, som driver virksomhed under flere forskellige skattesystemer. De gældende danske regler på TP området er allerede så byrdefulde, at en udvidelse forekommer unødvendig.

Hvis det imidlertid fastholdes, at SKAT skal have adgang til at kræve en revisorerklæring i de omtalte særlige tilfælde, vil FSR dog gerne udtrykke tilfredshed med, at der med det foreliggende forslag er taget højde for en stor del af de indvendinger som FSR har fremsat til tidligere høringsforslag vedr. samme problemstilling.

Efter FSRs opfattelse er der dog fortsat tale om en alt for kort periode, der vil betyde at mange virksomheder kan blive omfattet af disse byrdefulde regler f.eks. fordi de i et indkomstår har et større underskud, der medfører et gennemsnitligt underskud over de 4 år eller grundet få års økonomiske vanskeligheder. Perioden bør efter FSRs opfattelse forlænges til en 8-10 årig periode. Selvom perioden ikke ønskes forlænget væsentligt bør betingelsen om, at SKAT kun kan kræve en erklæring, hvis SKAT vurderer, at det er hensigtsmæssigt og relevant at kræve en sådan erklæring, suppleres med detaljerede regler om efter hvilke retningslinjer en vurdering af om det er hensigtsmæssigt og relevant at kræve en erklæring skal foretages, og der bør sikres mulighed for, at det kan efterprøves i klagesystemet om disse retningslinjer er overholdt.

FSR noterer i øvrigt med tilfredshed, at det er anført i bemærkningerne, at der kun forventes pålagt virksomheder at indhente en erklæring om TP forhold i få tilfælde.

Ifølge forslaget kan mange virksomheder komme i en situation, hvor der skal affoldes betydelige omkostninger til en revisorerklæring uden at virksomheden har en modtaget en rimelig begrundelse herfor, idet SKAT ifølge forslaget fritages fra de forvaltningsretlige regler der ellers tilsiger, at SKAT skal begrunde sine afgørelser. Som nævnt bør der sikres virksomhederne reel mulighed for at få SKATs vurderinger efterprøvet i klagesystemet.

Efter forslaget kan pålægget om en revisorerklæring tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen. Det synes således forudsat, at SKAT kan nøjes med 7 dage til at sætte sig grundigt ind i en virksomheds transfer pricing dokumentation. Dette vil i mange tilfælde være en relativt kort periode, men i de tilfælde hvor SKAT på så kort en periode er i stand til at foretage en omhyggelig vurdering af det fremsendte materiale og dermed kun hvor det efter objektive kriterier er hensigtsmæssigt og relevant, pålægger en virksomhed at indhente en omkostningskrævende revisorerklæring, må dette naturligvis respekteres. Der er FSR opfattelse, at en seriøs vurdering i de tilfælde hvor der indsendes et omfattende materiale, ofte vil tage længere end 7 dage.

FSR er overordnet helt enig i, at der bør gælde en frist for hvor hurtigt efter modtagelsen af en virksomheds dokumentation, en TP erklæring kan kræves. På samme måde er der et lige så stort behov for at fastsætte en maksimumsfrist for, hvor lang tid SKAT må vente med pålægget efter, at SKAT har modtaget transfer pricing dokumentationen. Det vil være urimeligt og uacceptabelt, hvis virksomhederne skal vente mange måneder efter indsendelsen af materialet, før SKAT vælger at tage stilling. FSR opfordrer derfor til at der indsættes en 3 måneders frist indenfor hvilken SKAT skal have anmodet om en revisorerklæring, såfremt en revisorerklæring ønskes. Fristen bør beregnes fra indsendelsen af transfer pricing dokumentationen.

Tilsvarende bør der indsættes en maksimumsfrist på 3 måneder for SKATs reaktion efter modtagelsen af selve revisorerklæringen. Virksomhederne skal naturligvis heller ikke i denne situation holdes hen i det uvisse i adskillige måneder. Der bør derfor også her indsættes en maksimum grænse på 3 måneder, indenfor hvilken SKAT enten skal have foretaget en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst eller henlagt sagen med besked herom til virksomheden.

Vælger SKAT at henlægge sagen uden en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst eller er revisorerklæringen uden forbehold for transfer pricing dokumentationens retvisende billede, dokumentationens opfyldelse af Tp-bekendtgørelsen og vilkårene i øvrigt vurderes i overensstemmelse med armslængdevilkår skal SKAT efter FSRs opfattelse dække virksomhedens omkostninger

til erklæringens udarbejdelse. Henlægges sagen eller er erklæringen uden forbehold har pålægget jo reelt været uberettiget og det forekommer helt urimeligt, hvis virksomheden i sådanne tilfælde skal bære den økonomiske byrde ved erklæringen. Det er anført i bemærkningerne, at virksomheden kan gå til Landsskatteretten og domstolene for at få erstattet sine omkostninger til den "overflødige" erklæring. Dette vil i givet fald medføre yderligere omkostninger for virksomheden. I de nævnte tilfælde bør virksomheden kompenseres administrativt for de overflødige omkostninger. Det anføres nærmest direkte i bemærkningerne på s. 34, at der kan opnås erstatning også ved Landsskatteretten, FSR anmoder ministeriet om at bekræfte, at dette ikke er korrekt.

Ifølge forslaget skal pålægget om revisorerklæring ikke kunne påklages til en anden administrativ myndighed. Hvis dette gennemføres efterlades virksomhederne uden reel mulighed for at klage over SKATs pålæg, også selvom virksomheden finder pålægget uberettiget. Virksomheden kan herefter alene nægte at indhente erklæringen og dermed overtræde skattekontrollovens § 3 B med bødestraf og en forhøjelse af indkomsten efter SKATs skøn som konsekvens. Ministeriet anfører, at begrundelsen herfor er SKATs mulighed for at koncentrere ressourcerne om en relativ hurtig behandling af det materielle spørgsmål. FSR kan naturligvis godt støtte en hurtig afklaring af det materielle spørgsmål. Dette kan dog på ingen måde retfærdiggøre at virksomhederne efterlades retsløse. Som ministeriet selv anfører, er det ikke tanken at en klage til Landsskatteretten skal have opsættende virkning. Hensynet til en hurtig afklaring af det materielle spørgsmål, kan efter FSRs opfattelse ikke begrunde, at der bortses fra virksomhedernes helt fundamentale retssikkerhed. Der bør ubetinget sikres adgang til at efterprøve et pålæg om udarbejdelse af en revisorerklæring vedrørende TP forhold i det almindelige klagesystem.

2. Kommentarer til forslagets enkelte bestemmelser

Lovforslaget § 2

Nr. 4 (ny formulering af SEL § 2, stk. 1, litra a)

Det foreslås at et fast driftsstedes indkomst skal opgøres som om, at det var et selvstændigt foretagende, jf. ny artikel 7 i OECD's modeloverenskomst. Det skal bl.a. indebære, at filialen kan tage fradrag for f.eks. renter og valutakurstab på gæld til dets hovedkontor.

I TFS 1993.7 fandt Højesteret, at renter og valutakurstab ikke kunne fradrages, bl.a. med følgende begrundelse:

"Da valutakurstab i forbindelse med pengeoverførslerne mellem hovedkontoret og filialen ikke er en følge af noget gældsforhold, er der ikke hjemmel til at fradrage sådanne tab ved opgørelsen af filialens skattepligtige indkomst, jf. den dagældende bestemmelse i ligningslovens § 8 D."

Denne dom er stadig aktuel og efter FSR's opfattelse vil en ændring af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a's formulering ikke umiddelbart etablere den fornødne danske hjemmel til, at relationer mellem et fast driftssted og dets hovedkontor kan behandles som et gældsforhold i relation til ligningslovens § 5 og kursgevinstloven. Vil Skatteministeriet derfor indføre regler, der kan bringe dette på plads?

FSR anmoder om Skatteministeriets svar på, om et låneforhold mellem et fast driftssted og et hovedkontor skal anses som koncernintern gæld efter kursgevinstlovens § 4?

Der henvises i bemærkningerne til bestemmelsen til et eksempel, hvor et fast driftssted får stillet kapital, udover fri kapital, til rådighed fra dets hovedkontor – FSR hører gerne, hvori forskellen på definitionen af "kapital" henholdsvis "fri kapital" består?

Ifølge den foreslåede lovtekst skal den nye allokering metode ikke anvendes, hvis den aktuelle dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke indeholder en tilsvarende allokering metode. I bemærkningerne angives imidlertid, at den nye allokering metode også skal anvendes, når der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Betyder dette, at danske selskaber og personer, som udfører aktiviteter i Frankrig og Spanien, der kvalificerer som faste driftssteder, fra og med indkomståret 2013 skal anvende de nye allokering principper? Både Danmark, Frankrig og Spanien har dog tiltrådt EU's voldgiftskonvention, som også regulerer indkomstopgørelsen for faste driftssteder. Denne kan vel antages at være baseret på regler svarende til Authorized OECD Approach (AOA) fra 2008. Det bør derfor efter FSRs opfattelse tilføjes i forslaget til nyt stk.2 i selskabsskattelovens § 2, at såfremt det pågældende foretagende er hjemmehørende i et land, der har tiltrådt EU's voldgiftskonvention, så opgøres indkomsten i det faste driftssted i overensstemmelse med principperne i EU's voldgiftskonvention (principperne fra AOA 2008).

Alternativt må det betyde, at franske og spanske selskaber, der udøver aktiviteter i Danmark, som udgør faste driftssteder, fra og med indkomståret 2013 skal anvende de nye allokering principper? Skatteministeriet bedes bekræfte, at det er korrekt forstået.

Skatteministeriet bedes oplyse, hvor mange og hvilke overenskomster, der indeholder den nye formulering af allokering metoden.

En udenlandsk virksomhed er begrænset skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 2 eller selskabsskattelovens § 2, hvis den har fast driftssted "her i landet". Udtrykket

"her i landet" omfatter aktiviteter, der udøves på dansk land- og søterritorium, men ikke aktiviteter på den danske del af kontinentalsoklen, jf. TfS 1999, 409. En udenlandsk virksomhed kan imidlertid være begrænset skattepligtig til Danmark af aktiviteter i Danmark eller på den danske del af kontinentalsoklen, hvis der er tale om egentlige kulbrinteaktiviteter eller aktiviteter i tilknytning hertil, jf. §§ 1, stk. 1, og 3 i kulbrinteskatteloven. Dette kræver ikke, at der foreligger et fast driftssted, hvilket der ofte ikke vil gøre. Indkomstopgørelsen skal som udgangspunkt ske efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. kulbrinteskattelovens § 1, stk. 2. Da der forudsætningsvis ikke findes et fast driftssted, er det ikke klart, at de almindelige regler i skattelovgivningen om indkomstopgørelsen for faste driftssteder skal finde anvendelse, når en virksomhed kun er skattepligtig efter kulbrinteskattelovens § 1, stk. 1. I princippet er det imidlertid præcis de samme problemstillinger som gør sig gældende, herunder værdiansættelse af interne ydelser mellem det udenlandske "hovedkontor" og det danske fikserede "faste driftssted". Derfor ville det være naturligt, at de nye regler om indkomstopgørelsen blev udvidet til at gælde efter kulbrinteskatteloven.

Det skal nævnes, at ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 6, omhandler begrænset skattepligtige omfattet af kulbrinteskatteloven. Det er imidlertid noget usikkert, præcist hvilke transaktioner denne bestemmelse omfatter.

Endelig anmodes ministeriet om at bekræfte, at det geografiske anvendelsesområde for EU's voldgiftskonvention ikke omfatter den danske del af kontinentalsokkelen. Dette har, grundet manglende dobbeltbeskatningsoverenskomster betydning i relation til Frankrig og Spanien. Hvis dette bekræftes, og lovudkastet om anvendelse af AOA 2010 udvides til også at gælde efter kulbrinteskatteloven, vil indkomsten for franske og spanske virksomheder, der opererer i Nordsøen uden at have fast driftssted på dansk territorium, skulle opgøres efter AOA fra 2010, dvs. den fulde implementering af de nye regler.

Det foreslås, at reglen om underskuds begrænsning ved ejerskifte også skal gælde for faste driftssteder i Danmark. I den forbindelse vil det være hensigtsmæssigt, hvis det i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 12 D, stk. 6, gøres klarere end i den nuværende bestemmelse i ligningslovens § 15, stk. 10, hvem "moderselskabet efter 5. pkt." er.

Nr. 9 (ny SEL § 12)

Forslaget om begrænsning af selskabers adgang til underskudsfræmførsel motiveres i bemærkningerne med, at en del multinationale og store danske selskaber har oparbejdet meget store underskud, hvilket medfører at disse selskaber ikke vil komme til at betale

skat i Danmark indenfor en overskuelig fremtid. Lovforslaget er inspireret af tilsvarende regler i Tyskland.

Som omtalt ovenfor under 1.1. vil den foreslåede bestemmelse have en række uhensigtsmæssige konsekvenser, og vil generelt være til skade for investering og innovation. FSR skal derfor advare mod at indføre en sådan bestemmelse. Hvis Skatteministeriet desuagtet er af den opfattelse, at det er nødvendigt at indføre begrænsninger i adgangen til underskudsfræførsel, er der FSR's opfattelse, at bestemmelsen bør udformes således, at dens skadesvirkninger minimeres. Det bør i denne forbindelse overvejes:

- 1 At hæve bundgrænsen fra 1 mio.kr. til 7,5 mio.kr., således at underskud på op til 7,5 mio.kr. altid kan fradrages. Dette vil sikre, at et stort antal mindre virksomheder ikke vil blive berørt af de foreslåede begrænsninger. Når det af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at hensigten er at sikre, at multinationale og store danske selskaber med store oparbejdede underskud bliver skattebetalende indenfor en overskuelig fremtid, bør bestemmelsen ikke udformes så bredt, at den rammer langt ud over dette formål, herunder rammer små virksomheder. Den foreslåede bestemmelse er som nævnt inspireret af tilsvarende tyske regler, og det skal i denne forbindelse bemærkes, at bundgrænsen i Tyskland er på 1 mio. EUR.
- 2 Bestemmelsen bør udformes således, at den ikke rammer underskud opstået som følge af lagerbeskatning af finansielle aktiver og forpligtelser, herunder f.eks. lagerbeskattede porteføljeaktier, fordringer og gæld samt finansielle kontrakter. Der kan efter omstændighederne opstå endda meget store fluktuationer i værdien af sådanne aktiver og forpligtelser fra år til år. Lagerbeskatning heraf, kombineret med de foreslåede begrænsninger i adgangen til underskudsfræførsel vil derfor kunne medføre, at et selskab kommer til at betale skat af gevinster, som selskabet aldrig realiserer. Dette forekommer ikke rimeligt.

Eksempel: Et selskab anskaffer primo år 1 børsnoterede porteføljeaktier for 100 mio.kr.. Kursværdien ultimo år 1 falder til 80 mio. kr.. I løbet af år 2 sælges aktierne for 100 mio.kr. Selskabet vil i år 1 have et fradragsberettiget tab på 20 mio.kr., mens selskabet i år 2 vil have en skattepligtig avance på 20 mio.kr. Med de foreslåede begrænsninger i retten til underskudsanvendelse kan selskabet i år 2 imidlertid kun anvende 12,4 mio.kr. af underskuddet fra år 1, og selskabet kommer derfor til at betale skat af 7,6 mio.kr., som selskabet aldrig har tjent (det antages i eksemplet at selskabets øvrige indkomst andrager nul kr.).

- 3 Som konsekvens af begrænsningen af adgangen til underskudsfræførsel bør der indføres mulighed for carry-back i forbindelse med virksomheds- eller

skattepligtsophør, således at uudnyttede underskud i ophørsåret kan føres tilbage og modregnes i eventuel positiv indkomst i de foregående f.eks. 3 indkomstår.

- 4 Tilsvarende bør den foreslåede regel ikke finde anvendelse i det år, hvor et selskab afhænder sin virksomhed eller ophører med at være skattepligtigt. I ophørsåret vil der jo kunne være skattepligtige avancer som følge af ophøret, og det vil være helt urimeligt hvis eventuelle resterende fremførte underskud ikke fuldt ud kan modregnes heri.

I bemærkningerne til § 12 fremgår tydeligt, at i tilfælde, hvor der sker underskudsbegrænsning reduceres de yngste underskud først. Dette fremgår dog ikke af ordlyden af den foreslåede § 12, og FSR skal derfor foreslå, at dette anføres i selve bestemmelsen.

Skatteministeriet bedes oplyse, hvorvidt grundbeløbet i den foreslåede § 12, stk. 2 skal reduceres/forøges forholdsmæssigt i tilfælde, hvor selskabets indkomstår udgør mindre/mere end 12 mdr., herunder i tilfælde, hvor der ikke er sambeskatning i hele indkomståret?

Skatteministeriet bedes for god ordens skyld bekræfte, at reglerne om fremførelse af underskud i den foreslåede § 12 tilsvarende finder anvendelse for fonde, der ifølge fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1 skal opgøre den skattepligtige indkomst efter de for indregistrerede selskaber gældende regler.

Nr. 9 (ny SEL § 12 A-D)

Det foreslås at overflytte bestemmelserne i ligningslovens § 15 til selskabsskatteloven (§ 12 A - D). Der foreslås kun ganske få indholdsmæssige ændringer i bestemmelserne.

FSR skal foreslå, at man benytter lejligheden til at omskrive bestemmelserne i en klarere og mere læsbar form. Det kunne f.eks. overvejes, at gøre transparensreglen i den foreslåede § 12 D, stk. 6 (svarende til den nuværende ligningslovens § 15, stk. 10) mere læsevenlig. Bestemmelsen er i sin nuværende udformning sprogligt vanskelig tilgængelig. Bestemmelsens 5. og 6. punktum er uklare, og det bør præciseres, hvad der menes med "*moderselskabet efter 5. pkt.*"

I § 12 D formuleres den nuværende regel om underskudsbegrænsning ved ejerskifte i ligningslovens § 15, stk. 7. Der medtages dog som noget nyt faste driftsteder omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a og selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 A. Er det tanken at selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 C skal omfattes?

I relation til selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 A, er det da ejerskifter i dets moderselskab, som jo er det selskab, som det danske selskab ses som en filial af, der er afgørende for, om det er sket ejerskifte?

Nr. 11 (SEL § 31, stk. 2)

Rækkefølge for anvendelse af underskud

Selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 3-8 pkt. vedrører rækkefølgen for anvendelse af underskud i en sambeskatning. Af bestemmelsen fremgår, at indkomsten først opgøres på niveau af det enkelte selskab og derefter på sambeskatningsniveau. Rækkefølgen for anvendelse af underskud er ifølge såvel den nuværende bestemmelse som den foreslåede bestemmelse følgende:

1. Selskabets egne særunderskud, dvs. fra før sambeskatningen.
2. Selskabets egne sambeskatningsunderskud, dvs. underskud opstået under sambeskatningen.
3. Årets underskud i sambeskattede selskaber
4. Underskud fra tidligere år i sambeskattede selskabet, hvor underskuddene er opstået under sambeskatningen.

Erhverver selskab A den sambeskattede koncern B bestående af selskabet 1 og 2 vil fremførte skattemæssige underskud eksempelvis i selskab 1 fremadrettet kunne modregnes i selskab 2's skattepligtige indkomst forudsat underskuddet er opstået, mens selskab 1 og 2 var sambeskattede (underskuddene benævnes "subsambeskatningsunderskud"). Skatteministeriet anmodes om at oplyse, hvor i ovenstående række et subsambeskatningsunderskud skal modregnes. FSR skal endvidere opfordre til, at dette præciseres i bestemmelsen.

I selskabsskattelovens § 31, stk. 3, pkt. 8 anvendes følgende ordlyd: "... det selskab, der har ydet underskuddet,..". Det er FSRs opfattelse af ordet "ydet" er misvisende, da der ikke er tale om, at det underskudsgivende selskab yder det andet selskab noget. Bestemmelsen kunne efter FSRs opfattelse blot anvende ordlyden "det selskab, der har underskuddet,.."

Nr. 12 (SEL § 31, stk. 3)

Stk. 3 - fordeling af begrænsningen

I bemærkningerne til selskabsskattelovens § 12 anføres, at i tilfælde af begrænsning i anvendelsen af fremførte underskud reduceres anvendelsen af yngste underskud først. Konsekvensen heraf er, at de ældste underskud bliver brugt først, hvilket synes at være et hovedprincip bag reglerne. Dette princip er tillige kodificeret i forslaget til samme lovs § 31, stk. 2, 7. pkt., hvoraf det fremgår, at et selskab, der modregner underskud fra tidligere år, skal modregne de ældste underskud først.

En eventuel begrænsning af underskud efter § 12, stk. 2 i en sambeskatning skal dog fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførselsberettigede underskud, jf. den foreslåede § 31, stk. 3. I en sambeskatning vil en begrænsning derfor ikke medføre, at de yngste underskud reduceres først. Tilsvarende vil de ældste underskud ikke blive brugt først, hvilket bryder med hovedprincipper. Bemærkningerne nederst s. 70 og øverst s. 71 i lovforslaget synes derfor ikke at hænge sammen med systematikken i begrænsningen.

Bestemmelserne synes således indbyrdes at stride mod hinanden, og der bør derfor findes en løsning, hvor hovedprincippet om, at de ældste underskud anvendes først, er gældende uanset om et selskab indgår i en sambeskatning eller ikke.

Opgørelse af det enkelte selskabs skattepligtige indkomst

Eksemplet s. 71 ff. viser hvorledes begrænsningen i anvendelse af underskud skal fordeles ud på selskaberne A, B og C. Af eksemplet fremgår bl.a. at A får begrænset anvendelsen af A særunderskud på 8,500 tkr., således at kun 7,264 tkr. kan anvendes. A har ikke andre underskud, der begrænses.

Den skattepligtige indkomst i hvert selskab er dog ikke belyst i eksemplet, idet bundlinjen blot ender på 4 mio. kr. svarende til den skattepligtige indkomst såfremt der ikke fandtes en regel, der begrænser anvendelsen.

FSR forudsætter dog, at sambeskatningsindkomsten skal ende på 5,6 mio. kr. som vist i skemaet s. 71. Men hvordan skal begrænsningen på 1,6 mio. kr. fordeles?

Betyder eksemplet, at begrænsningen af anvendelsen af de enkelte selskabers underskud skal forøge hvert enkelt selskabs skattepligtige indkomst svarende til den begrænsning, der allokeres til hvert enkelt selskab, eller skal hele sambeskatningsopgørelsen med fordeling og fremførsel af underskud omberegnes?

FSR skal anmode Skatteministeriet om at opstille et eksempel, hvor selskabernes skattepligtige indkomst fremgår. Eksemplet bedes udarbejdet således, at der ud over selskab A er ét yderligere selskab, der efter anvendelsen af underskud har positiv indkomst.

Endvidere bør eksemplet udbygges med et tilfælde, hvor der fremføres underskud fra en subsambeskatning.

Sammenhæng til reglen om bortseelse fra underskud – LL § 33 H

Skatteministeriet har i et svar til FSR (SKMZ008,728:DEP) uddybet hvordan bortseelsesreglen i ligningslovens § 33H finder anvendelse i en sambeskatningsgruppe. Af svaret til FSR fremgår, at opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, herunder modregning af underskud – foretages inden der bortses fra underskud. Bortses der ikke fra samtlige underskud, skal de ældste underskud anvendes først (dvs. der bortses fra de nyeste). Der kan ikke bortses fra særunderskud.

FSR ser følgende problemstilling i sammenspillet mellem 33 H og de foreslåede begrænsningsregler:

Ifølge § 33 H bortses der fra en så stor del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst i Danmark svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater. Før det kan fastlægges, hvor stort et underskud, der skal bortses fra, er det altså nødvendigt at kende den skattepligtige indkomst således, at denne kan matches med indkomsten fra fremmede stater.

Den skattepligtige indkomst kendes først, når sambeskatningsindkomsten er regnet igennem herunder ved brug af fremførte underskud og efter begrænsningen af underskud efter den foreslåede regel. Anvendelsen af den foreslåede begrænsningsregel forudsætter viden om, hvor store underskud, der ville kunne bruges, idet dette tal skal fremgå af nævneren.

Det er FSRs forståelse af reglen, at det beløb der skal stå i nævneren (dvs. de underskud der ville kunne bruges ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten uden begrænsning) skal reduceres med de underskud, der bortses fra, da disse ikke bør begrænses.

Brug af den foreslåede begrænsningsregel afhænger altså af, hvor store underskud der ses bort fra, hvilket igen forudsætter kendskab til den skattepligtige indkomst, jf. ovenfor.

Beregningen forekommer derfor cirkulær og Skatteministeriet anmodes derfor om at uddybe, hvorledes de foreslåede begrænsningsregler anvendes sammen med reglen om bortseelse fra underskud.

FSR skal venligt anmode Skatteministeriet om at belyse sammenhængen ud fra et taleksempel, hvor der er tre eller flere selskaber i sambeskatningen, og hvor mindst et af selskaberne har særunderskud, som selskabet kan bruge ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, men som der ikke vil kunne bortses fra.

Sammenhæng til reglen om rentefradragsbegrænsning

Ifølge selskabsskattelovens § 11B skal værdien af skattemæssige underskud medregnes i aktivgrundlaget. Der medregnes så stor en del, som ville være fremførelsesberettigede ultimo indkomståret uden fradragsbeskæring efter § 11 B, stk. 1.

FSR ser følgende problemstilling i samspillet mellem § 11B og de foreslåede begrænsningsregler:

Værdien af fremførelsesberettigede underskud ultimo året før rentefradragsbegrænsning forudsætter kendskab til, hvor store underskud der kan anvendes. Hvor store underskud, der kan anvendes, afhænger igen af i hvilket omfang anvendelsen af fremførte underskud er begrænset.

Da begrænsningen af underskud efter den foreslåede regel beregnes efter at rentefradragsreglerne i § 11 B (og § 11 C) har fundet anvendelse, forudsætter beregningen af underskudsbegrænsning viden om eventuel begrænsning efter rentefradragsbegrænsningsreglerne.

FSR skal venligt anmode Skatteministeriet om at belyse sammenhængen ud fra et taleksempel.

Stk. 4

Stk. 4 omhandler brugen af underskud i tilfælde, hvor der er gennemført en skattefri omstrukturering. Med henblik på at lette tilgangen til bestemmelsen, kan det overvejes at flytte stk. 4 op som stk. 3 (hvorefter det foreslåede stk. 3 bliver stk. 4) således, at brugen af underskud i relation til omstruktureringen kommer umiddelbart i forlængelse af bestemmelsen om adgangen til at bruge underskud mellem selskaberne i sambeskatningen i stk.2.

Nr. 13 (§ 31, stk. 4)

Såfremt det fastholdes at indføre bestemmelser om fælles hæftelse, bør der generelt fastsættes bestemmelser som sikrer, at hæftende selskaber partshøres, således at ledelsen i hvert enkelt hæftende selskab har adgang til at påklage en skatteansættelse og får mulighed for at bedømme den reelle risiko, som hæftelsen kan medføre.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at den solidariske hæftelse er begrænset, sådan at den alene kan gøres gældende overfor sambeskattede selskaber, hvis det selskab, som skatten vedrører, ikke kan udrede den.

Skatteministeriet bedes uddybe det rimelige i, at selskaber, som forbliver i sambeskatningen, skal fortsætte med at hæfte for selskaber, der udtrådt af sambeskatningen. Når et selskab er udtrådt af sambeskatningen, har de resterende sambeskattede selskaber på ingen måde indflydelse på, hvordan "debitor-selskabet" forvalter sine midler.

Det angives, at den solidariske hæftelse ophører for det udtrådte selskab, selvom udtrædelsen sker som følge af omstrukturering. Det bedes bekræftet, at det også gælder omstruktureringer, der gennemføres som skattefrie efter fusionsskatteloven, der hviler på et successionsprincip. Der er vel i princippet tale om en fravigelse af fusionsskattelovens § 7, stk. 2. FSR foreslår derfor, at det tilføjes i fusionsskattelovens § 7, stk. 2, at det modtagende selskab ikke overtager hæftelser som det indskydende selskab har pådraget sig ved at være deltager i en sambeskatning.

Skatteministeriet bedes oplyse, hvorledes den foreslåede hæftelsesregel fungerer i tilfælde af frasalg af selskaber i en "subsambeskatning". Situationen kan f.eks. være at en større koncern frasælger en underkoncern bestående af moderselskabet A og datterselskabet B. FSR lægger til grund, at A og B fra og med det tidspunkt, hvor de udtræder af sambeskatning med den sælgende koncern ikke længere hæfter for skatter vedrørende selskaber i den sælgende koncern. Hæfter A og B imidlertid fortsat indbyrdes for hinandens skatter for tiden før udtræden af sambeskatning med den sælgende koncern, og hvori består hjemlen i givet fald?

Det angives, at hvis et udtrådt selskab igen indtræder i en sambeskatning, da aktualiseres den tidligere hæftelse igen, som om at den hele tiden havde været der. Hvad definerer, at det er den "samme sambeskatning", det udtrædende selskab indtræder i? Skal det være en sambeskatning med det samme administrationselskab, det samme ultimative moderselskab, eller er det nok, at det tidligere udtrådte selskab

kommer ind i en sambeskatning, hvor der indgår en del af de selskaber, som det tidligere var sambeskattet med?

FSR ønsker i den forbindelse oplyst, hvor lang en periode ovenstående gælder for? Er det tanken, at et selskab, der genindtræder i "samme sambeskatning" ti år efter udtræden skal hæfte for dispositioner, som de andre selskaber har foretaget i den mellemliggende periode?

Herudover ønsker FSR oplyst, hvornår hæftelsen indtræder når et selskab indtræder i en ny sambeskatning? FSR formoder, at hæftelsen alene kan gøres gældende overfor dispositioner, der er foretaget efter selskabets indtræden i sambeskatningen?

Nr. 15 (§ 31A, stk. 4)

Ifølge den foreslåede bestemmelse hæfter administrationsselskabet og de eventuelt øvrige selskaber omfattet af § 31 sammen med det ultimative moderselskab solidarisk for indkomstskat, acontoskat og restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret samt en eventuel genbeskatningsforpligtelse.

I nyt pkt. 6 (svarer til nuværende pkt. 5) bestemmes at "*Hæftelsen omfatter ikke indkomstskat m.v. af indkomst, der ville indgå i sambeskatningsindkomsten efter § 31, hvis der ikke var valgt international sambeskatning*".

Når der i pkt. 6 blot står "hæftelsen", relaterer denne sig vel også til den hæftelse som de danske selskaber pålægges, hvorfor denne ikke synes at hænge sammen med den foreslåede § 31, stk. 6, 10 pkt.

Denne bestemmelse indebærer, at de danske selskaber i sambeskatningen hæfter solidarisk med det ultimative moderselskab for de udenlandske selskabers skatter i sambeskatningen. Dette vil gøre hæftelsesforholdene endnu mere uoverskuelige for de enkelte selskaber og långivere heri.

Lovforslaget § 4

Nr. 3 (FUL § 8, stk. 6)

I relation til eksemplet i bemærkningerne s. 78-79 bedes Skatteministeriet bekræfte, at underskud i selskab B ikke fortabes, men at dette underskud pga. den foreslåede bestemmelse i § 31, stk. 4 ikke kan anvendes af selskab C efter fusion med A.

Underskuddet i C er opstået under sambeskatningen med selskab B. I forbindelse med fusionen mellem selskab A og C vil underskud i C ikke kunne bruges i det modtagende selskab C. Ifølge praksis og princippet i Skatteministerens svar til spørgsmål 117 til L 121 FT 2004/2005 vil underskuddet fra C dog stadig kunne anvendes af B. Skatteministeriet bedes bekræfte denne opfattelse.

Det foreslås, at formuleringen "blevet tilført aktiver" ændres til "overtaget aktiver", idet FSR går ud fra, at det er Skatteministeriets hensigt, at reglen skal gælde i forhold til både fusioner, spaltninger og tilførsel af aktiver.

Lovforslaget § 5

Nr. 1 (KSL § 2, stk. 1, nr. 4)

Det foreslås, at anlægsaktier også skal allokere til faste driftssteder ejet af personer. Det bedes oplyst, hvornår anlægsaktier knytter sig sådan til det faste driftssted, at det skal anses for ejet af det faste driftssted.

Nr. 5 (KSL § 69, stk. 3)

Der foreslås indført solidarisk hæftelse for kildeskatter på udbytter, royalty og renter. FSR finder også i relation til denne hæftelse, at det kan være urimeligt, at de selskaber, som forbliver i en sambeskatning skal vedblive med at hæfte for det udtrådte selskab.

Skatteministeriet bedes ligesom ovenfor vedrørende den foreslåede hæftelse for indkomstskat m.v. definere hvad det er for en sambeskatning, som det tidligere udtrådte selskab påtager sig hæftelsen ved at genindtræde i.

Lovforslagets § 8

Nr. 1 (SKL § 3B, stk. 8)

Det foreslås i lovudkastet, at der indføres mulighed for, at SKAT kan kræve at en virksomhed skal indhente en revisorerklæring om virksomhedens transfer pricing dokumentation. Som forudsætning skal virksomheden enten have haft underskud gennemsnitligt i de seneste 4 år eller have haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU/EØS, med lande som Danmark ikke har

indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, Herudover skal det være både hensigtsmæssigt og relevant at indhente en revisorerklæring.

Det anføres i de specielle bemærkninger til den foreslåede bestemmelse på s. 85, at :
Revisorerklæringen er ikke bindende for SKATs endelige holdning til dette spørgsmål.
 Efter FSRs opfattelse kan det alene være i helt ekstraordinære tilfælde, at SKAT kan vælge at bortse fra erklæringens konklusion. Ministeriet bedes bekræfte dette.

Det kan tænkes, at en virksomhed vil vælge, at få udarbejdet en revisorerklæring uden pålæg herom fra SKAT, eksempelvis for at få vurderet sin TP dokumentation i en situation, hvor der kan være risiko for, at SKAT vil komme med et pålæg. FSR hører i den forbindelse gerne om SKAT vil kunne kræve en yderligere revisorerklæring i disse tilfælde?

FSR forudsætter at erklæringen bekræfter de forhold, som SKAT ifølge bemærkningerne til lovforslaget kan kræve af en revisorerklæring? Og at revisoren, der har afgivet erklæringen, opfylder uafhængighedsreglerne.

Nr. 3 og nr. 5 (SKL § 14, stk. 5 og stk. 6, samt SKL § 17, stk. 4)

FSR anerkender, at der kan være behov for at klarlægge bødestørrelserne, både bøder omfattet af skattekontrollovens § 14, stk. 2 og stk. 4, samt § 17, stk. 3. Der foreligger ikke en fyldestgørende retspraksis på området, fordi mange skatteydere foretrækker at acceptere et administrativt bødeforlæg bl.a. fordi dette er mere enkelt, men nok navnlig på grund af den mindre offentlighed, der er forbundet med et administrativ bødeforlæg. Der er derfor behov for klare lovgivningsbestemte bødestørrelser og retningslinjer, og disse bør efter FSRs opfattelse anføres i selve lovbestemmelsen og ikke i lovbemærkningerne.

Herudover har FSR følgende bemærkninger til bødestørrelserne:

Indberetningspligter efter skattekontrolloven:

Skatteministeriet anfører i bemærkningerne på s. 40, at: *"...en overtrædelse af indberetningspligten må derfor betegnes som grov."* Efter FSRs opfattelse, må det være klart, at forudsætningen i skattekontrollovens § 14, stk. 2 om, at bødestraf alene kan pålægges ved en forsætlig eller groft uagtsom handling, forudsætter at den indberetningspligtige er eller burde være opmærksom på sin indberetningspligt før der kan være tale om bødestraf. Det er således efter FSRs vurdering ikke nok, at den indberetningspligtige har overtrådt sin indberetningspligt, hvis den pågældende ikke var

eller burde være opmærksom herpå og at overtrædelsen dermed ikke er begået forsætligt eller groft uagtsomt. Ministeriet anmodes om at bekræfte dette.

FSR anmoder i den forbindelse om, at ministeriet uddyber, gerne med eksempler, i hvilke situationer indberetningspligten er overtrådt, således at der kan pålægges bødestraf. Dette navnlig i betragtning af at nærværende lovudkast skal fastsætte retningslinjer for bødeudmålingen.

Opgørelse af bødens størrelse:

Efter lovudkastets § 8, nr. 3 skal bødens størrelse opgøres efter antal ansatte eller antallet af indberetninger. Der forekommer dog ikke at være sammenhæng med formuleringerne i bemærkningerne på s. 40 og de specielle bemærkningerne på s. 87, hvor bødestørrelserne alene opgøres efter antallet af ansatte.

Indberetningspligterne i skattekontrolloven er meget forskellige og omfatter både indberetningspligtige selskaber, arbejdsgivere, fonde, pengeinstitutter, fagforeninger mv., herunder indberetningspligtige der kan have meget få ansatte ift. antallet af indberetninger eller mange ansatte ift. antallet af indberetninger for andre end de ansatte. Det forekommer derfor ikke logisk alene at opgøre bøden efter antal ansatte, hvis den groft uagtsomme overtrædelse af indberetningspligten sker for indberetninger for andre end de ansatte, såsom kunder mv. Det bedes derfor klargjort i hvilke situationer bøder tænkes gjort afhængige af antal ansatte henholdsvis antal indberetninger.

Bøde for urigtige eller vildledende oplysninger efter SKL § 14, stk. 4:

Ministeriet anfører i bemærkningerne på s. 41, at bøden kun undtagelsesvist kan overstige 2 mio. kr. pr. indkomstår. En omsætning på 500 mio. kr. og en bøde på 0,5 pct. af omsætningen vil give 2,5 mio. kr. i bøde. Dette til trods for, at det måske alene er på antallet af ansatte grænsen overskrides. Dette forekommer vidtgående, herunder særligt, hvis det beror på en mindre fejl, at en grænse overskrides. At bøden let kan blive større end 2 mio. kr. på trods af det i bemærkningerne anførte skyldes, at bøden ikke opgøres på baggrund af den grænse, der er overskredet, men af den største af de to beregningsmetoder, og at alene bødestørrelsen på baggrund af antallet af medarbejdere er begrænset til maksimalt 2 mio. kr.

Det bør i øvrigt anføres, at der med omsætning menes den faktiske omsætning i det indkomstår, hvor beløbsgrænsen anses for overskredet.

Lovforslagets § 9

Det nævnes i bemærkningerne, at oplysninger om sambeskatningskredse vil blive offentliggjort samlet. Det angives, at det er sambeskatningskredsen ved indkomstårets slutning, der indgår i de offentliggjorte oplysninger. Skatteministeriet bedes bekræfte, at det betyder, at selskaber, der frasælges i løbet af indkomståret eller går konkurs ikke medtages i oplysningerne.

Det angives, at det er den almindelige klageadgang og adgang til genoptagelse, der skal være afgørende for at et selskab kan få ændret offentliggjorte oplysninger, medmindre der er tale om egentlige og åbenlyse fejl. Det er vigtigt, at der også fra SKATs side er respekt om vigtigheden af at evt. offentliggjorte oplysninger er korrekte. Under alle omstændigheder må det sikres, at der ikke gives offentligheden indsigt i verserende skattesager

FSR anmoder ministeriet om at bekræfte, at de oplysninger der evt. offentliggøres ikke får virkning for gamle indkomstår, der begynder før 1. januar 2013.

Lovforslagets § 10

Stk. 2:

Skatteministeriet foreslår, at ændringen af selskabsskattelovens § 12, stk. 2 (lovforslagets § 2, nr. 9) vedrørende begrænsning af selskabers adgang til at bruge fremførte underskud skal have virkning for indkomståret 2013.

Ved udarbejdelse af årsregnskabet skal der tages stilling til, om fremførte skattemæssige underskud skal vises i balancen som et skatteaktiv. Vurderingen heraf foretages på baggrund af, om selskabet kan forvente at bruge underskuddet inden for en nærmere bestemt årrække.

Den foreslåede regel kan medføre at anvendelsen af skattemæssige underskud vil blive udskudt over flere år, hvilket har konsekvenser for indregningen i regnskabet og således også kan påvirke underskud, der allerede er indregnet.

Da hensynet til et retvisende regnskab vejer tungt, bør ikrafttrædelsesbestemmelsen efter FSRs opfattelse gøre en undtagelse for allerede realiserede underskud.

Stk. 4:

Den solidariske hæftelse i en sambeskatning for selskabsskatter skal efter forslaget have virkning for indkomstår, der påbegyndes ved fremsættelsesdatoen eller senere. FSR antager, at hæftelsen alene vil kunne gøres gældende for selskabsskatter vedrørende det indkomstår, som påbegyndes ved fremsættelsesdatoen eller senere. Ministeriet bedes bekræfte dette.

Stk. 5:

Det foreslås, at hæftelsen for kildeskatter skal have virkning for skattebetalinger, der forfalder til betaling fra fremsættelsesdagen. Er det Skatteministeriets opfattelse, at det ikke ændrer på forfaldstidspunktet, at udbytter/royalty/renter ikke er blevet betalt, men er blevet tilskrevet en mellemregning?

Stk. 7:

Vedrørende revisionserklæring foreslås det, at SKAT kan give pålæg fra den 1. januar 2013. FSR går ud fra, at SKAT alene skal kunne komme med pålæg om revisorerklæring om transfer pricing dokumentationen for indkomstår, der påbegyndes d. 1. januar 2012 eller senere, da bestemmelsen ellers vil få tilbagevirkende kraft. Ministeriet bedes bekræfte denne opfattelse.

---oo0oo---

Såfremt der er spørgsmål i forbindelse med ovenstående, står foreningen naturligvis gerne til rådighed med en uddybning heraf.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
skattekonsulent

Til
Skatteministeriet
Att.: Margrete.kiil@skm.dk

Hotel - Restaurant
& Turisterhvervet

Vodrofsvej 32
1900 Frederiksberg C

Tel. +45 35 24 80 80
Fax +45 35 24 80 88

22. februar 2012

Høringssvar – Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven m.fl. (stærkelse af indsatstøn mod nulskatteselskaber mv.)

www.horesta.dk
horesta@horesta.dk

HORESTA er blevet opmærksom på ovennævnte lovforslag, som kan have relevans for nogle virksomheder også i vores medlemskreds.

cvr.nr. 17 01 48 11

HORESTA skal i øvrigt venligt bemærke, at et lovforslag som dette, som kan berøre en meget vid kreds af virksomheder, bør sendes ud til en bredere kreds af organisationer mv., end det er sket her.

Forslaget indeholder bl.a. en begrænsning af underskudsfræmførslen for selskaber, således at der alene kan modregnes underskud i efterfølgende års skattepligtige indkomst svarende til 1 million kr. (grundbeløb i 2010). Herefter kan de fremførte underskud alene begrænse/nedbringe efterfølgende års skattepligtige indkomst med op til 60 pct.

HORESTA har naturligvis generel forståelse for, at man fra statens side ønsker, at også selskaber beskattes af det overskud, som oparbejdes.

Heroverfor står imidlertid en række andre hensyn, som skal vejes op mod en begrænsning af underskudsfræmførslen.

Når et selskab med aktiviteter i flere lande skal etablere sig, er de selskabsskatteretlige regler et væsentligt kriterium.

Danmark har således igennem årene været i stand til, at tiltrække selskaber, som følge af relativt gunstige selskabsskatteretlige regler.

Forslaget om begrænsning af underskudsfræmførsel er alt andet lige en forringelse i forhold til at vælge etablering i Danmark frem for andre lande, også selvom reglerne ikke i sig selv måtte være mere vidtgående end i vore nabolande.

Reglerne om underskudsfræmførsel er ikke – sådan som det fra visse sider har været anført - regler, som betyder, at selskaberne ikke (aldrig) kommer til at betale skat af deres overskud, underforstået unddrager sig skattebetaling. Reglerne har grundlæggende den virkning, at skattebetalingen udskydes, indtil underskuddet er "opbrugt".

Med de nye regler begrænses anvendelsen af underskuddet og selskaberne vil komme til at betale skat tidligere, end de ellers ville, og herved får selskaberne, som det korrekt er anført i lovforslagets bemærkninger, en likviditetsbelastning, som de ikke hidtil har haft. Et element som naturligvis vil

blive tillagt betydning, når et selskab skal beslutte til, hvorvidt det ønsker at etablere sig i Danmark eller at forblive i Danmark.

Baggrunden for den foreslåede begrænsning af underskudsfræførslen har været en uskøn politisk debat (polemik), som har haft det budskab, at selskaberne bevidst spekulerer i at ophobe underskud i Danmark mhp. på at unddrage sig skattebetaling.

Der kan imidlertid være en række helt legitime grunde til at selskaber gennem en årrække har underskud, typisk at der afholdes løbende investeringer i bygninger, anlæg og produktionsudvidelser mv. Særlig nye virksomheder/selskaber investerer betydelige midler ved opstarten, mens overskuddet først kommer efterfølgende. Muligheden for at fremføre underskud og modregne disse (ubegrænset) i fremtidige overskud er et væsentligt finansieringselement, når en virksomhed etablerer sig og foretager ny- eller re-investeringer.

Med begrænsningen af underskudsfræførslen begrænses også dette finansieringselement.

HORESTA er således af den opfattelse, at forslaget om begrænsning af underskudsfræførslen samlet set vil forringe selskabers muligheder for - og ønske om - at etablere sig i og investere i nye arbejdspladser i Danmark.

Det er ikke det, der er brug i en krisetid, hvor der er mangel på arbejdspladser, og derfor bør forslaget revurderes.


At forslaget er båret af politisk skepsis - og mistænkeliggørelse - overfor selskaber med grænseoverskridende aktiviteter kommer også til udtryk i forslagene om afgivelse af revisorerklæringer i forhold til selskabers transfer pricing-priser, hvis selskabet gennem en årrække har haft underskud samt forslaget om åbenhed i forhold til selskabers skattebetalinger.

Forslaget om revisorerklæringer vil således pålægge selskaberne en yderligere administrativ og økonomisk belastning, på trods af, at et flerårigt underskud - som nævnt ovenfor - kan have helt andre og legitime årsager, end (læs; bevidst) fejlagtige transfer pricing-priser.

Forslaget om åbenhed i selskabers skattebetalinger lugter langt væk af mistænkeliggørelse og "gabestok", og vi har meget svært ved at se, hvilket formål dette forslag skal tjene udover et rent politisk formål.

Samlet set forholder HORESTA sig således stærkt skeptisk overfor de nævnte elementer i forslaget, som vi finder, vil være med til at fjerne fokus fra Danmark som et attraktivt sted at etablere sig.

Med venlig hilsen



Jonas Wilstrup
Politisk direktør

Att: Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28,
1402 København K
js@skat.dk
Margrete.Kill@skat.dk

Islands Brygge 26
Postboks 1990
2500 København S
tlf. 33 93 20 00
fax 33 32 01 74
hvr@hvr.dk
hvr.dk

**Vedr. høring over forslag til lov om ændring af selskabsskatte-
loven, skattekontrollen, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.**

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

I Håndværksrådet finder vi det stærk problematisk, at regeringen i en tid med et generelt kraftigt pres på virksomhederne fremsætter et lovforslag, som i den grad øger likviditetsbelastningen for selskaber. Det nye forslag om underskudsfræmførsel må ses som et brud på en fasttømret linje i beskatningen af selskaber.

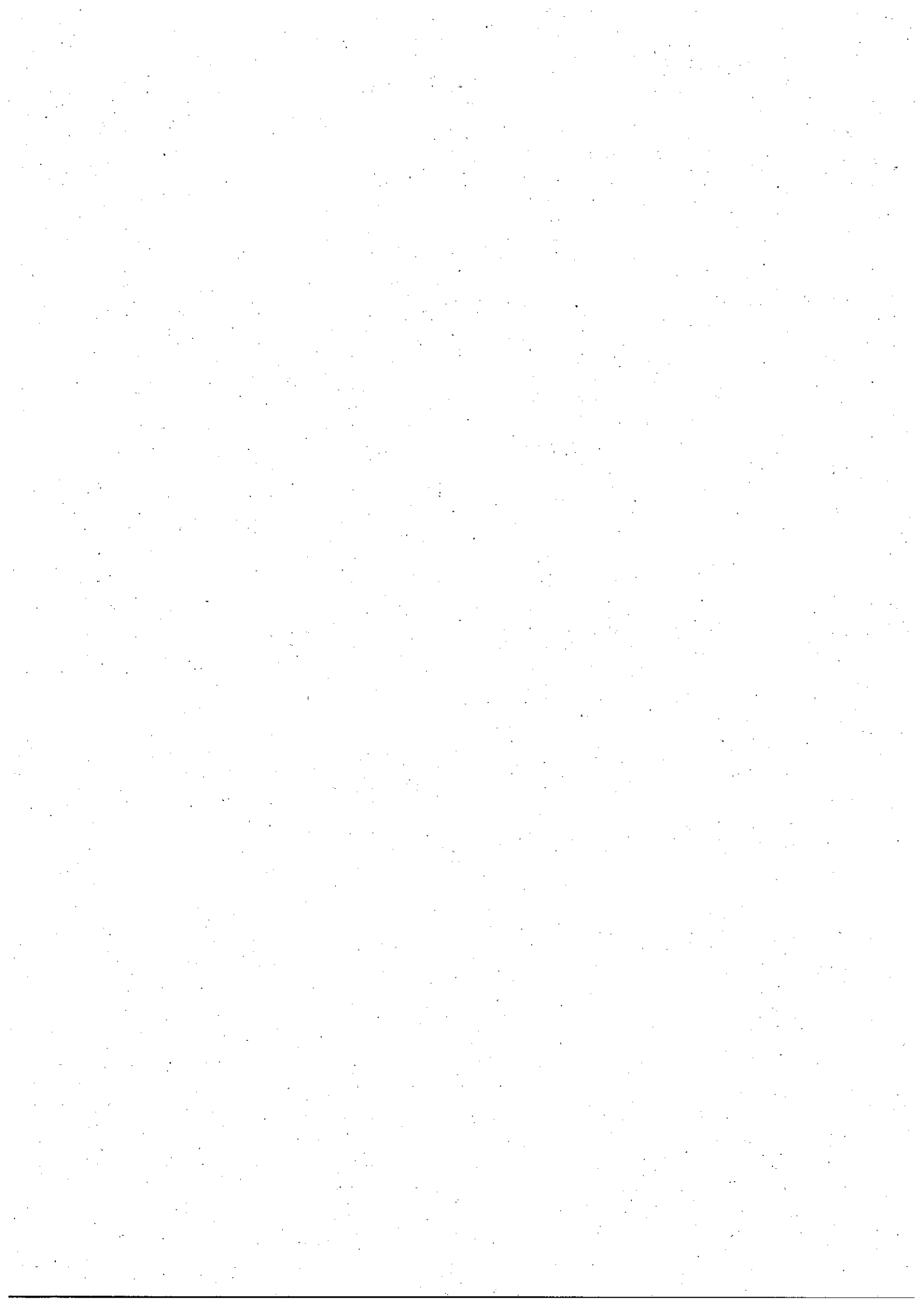
Og ikke nok med at de nye beskatningsregler i sig selv afføder en økonomisk bet for erhvervslivet, så er reglerne med til at øge de administrative byrder, hvilket der på ingen måde er brug for.

Der er brug for regelforenklning i skattelovgivningen, og netop forslaget på, at underskud kan modregnes fuldt ud i den første million, mens et resterende underskud højst kan nedbringe den resterende indkomst med 60 pct., er et typisk eksempel på, at der er alt for mange indbyggede grænser i skatte- og afgiftsreglerne. Substantielt finder Håndværksrådet grænsen på 1 mio. kroner som ikke særlig høj. Og når det gælder hvor meget et resterende underskud (udover 1 mio. kr.) maksimalt kan sænke den resterende indkomst, så må '60 pct.' betegnes som forholdsvis lavt sat.

Vi deler imidlertid regeringens ønske om at sikre et robust skattegrundlag i forhold til selskaber, men lovforslaget er ikke den rigtige vej at gå. Hvis lovforslaget bliver til virkelighed vil det være et særdeles barsk regelsæt som en lang række af helt almindelige danske selskaber, der fra år til år har meget varierende resultater, vil være omfattet af.

I Håndværksrådet mener vi, at det simpelthen ikke er rimeligt overfor den type virksomheder – særligt ikke i krisetider.







Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

is@skat.dk, margrethe.kiil@skat.dk og tony.nielsen@skat.dk

Landbrug & Fødevarer

Axelborg, Axeltorv 3
DK 1609 København V

T +45 3339 4000

F +45 3339 4141

E info@lf.dk

W www.lf.dk

CVR DK 25 52 95 29

Høring over 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.)

Skatteministeren har den 1. februar 2012 sendt ovennævnte lovforslag i ekstern høring med frist til den 22. februar 2012. Landbrug & Fødevarer har følgende bemærkninger til forslaget:

Åbenhed om selskabers skattebetalinger

Landbrug & Fødevarer tager afstand fra denne del af forslaget, da der er tale om en helt unødigt mistænkeliggørelse af selskabers skatteforhold. Landbrug og Fødevarer mener, at man i stedet bør arbejde mere målrettet for at sikre, at sunde danske virksomheder og selskaber, der overholder gældende lovgivning, ikke rammes af flere administrative byrder og unødigt mistænkeliggørelse.

Revisorpåtegning

Landbrug & Fødevarer finder, at der er tale om en helt unødvendig kontrolforanstaltning, og at der kan sættes spørgsmålstegn ved, om lovforslaget er nødvendigt. Forslaget er meget byrdefuldt, idet det fx anføres i forslaget, at det vil påføre de pågældende virksomheder yderligere omkostninger til revisor af ikke uvæsentlig størrelse. Virksomhederne har allerede under strafansvar aflagt årsrapport med revisorpåtegning uden forbehold, og de må derfor anses for at opfylde skattelovgivningens krav, herunder reglerne om handel med interesseforbundne parter på amslængdevilkår.

Landbrug & Fødevarer finder, at forslaget fremstår som et ønske om at kunne pålægge visse virksomheder selv at afholde ikke ubetydelige omkostninger til kontrol af deres egen TP-dokumentation.

Forslaget afskærer desuden virksomhederne forudgående mulighed for høring via reglerne om sagsfremstilling, og der afskæres også for efterfølgende klageadgang over SKAT's afgørelse om revisorpåtegning af TP-dokumentation. Dette begrundes efter forslaget med, at skatteadministrationen har brug for at kunne træffe en hurtig afgørelse.

Landbrug & Fødevarer finder ikke, at hensynet til en administrativ hurtig afgørelse på nogen måde kan stå over hensynet til borgernes retssikkerhed, herunder til så væsentlige retssikkerhedsgarantier for rigtige og lovlige afgørelser i form af høring og klageadgang.

Landbrug & Fødevarer finder derfor, at disse almindelige garantier for rigtige og lovlige afgørelser også bør gælde i disse for borgerne særligt byrdefulde afgørelser.

Landbrug & Fødevarer er erhvervsorganisationen for landbruget, fødevarer- og agroindustrien. Med en eksport på over 100 milliarder kroner årligt og med 145.000 beskæftigede repræsenterer vi et af Danmarks vigtigste eksportforv.

Ved at nytænke og synliggøre erhvervens bidrag til samfundet sikrer vi vores medlemmer en stærk placering i Danmark og globalt.



Underskudsfræmførsel

Efter lovforslaget vil der ske en begrænsning i anvendelsen af oparbejdede underskud fra tidligere år, idet det alene er den 1. mio. der kan anvendes fuldt ud, og resterende del af det oparbejdede underskud kan alene nedbringe den resterende del af indkomsten med 60 pct.

Som det fremgår af de indledende bemærkninger til denne del af lovforslaget, er dette rettet mod multinationale og store danske selskaber. Med en grænse på 1 mio. kr. er det dog ikke kun multinationale og store danske selskaber, der rammes af lovændringen, men derimod også helt almindelige danske selskaber, herunder også landbrugsselskaber der omfattes af denne stramning.

Landbrug & Fødevarers mener, at grænsen bør være langt højere, såfremt man alene ønsker at ramme multinationale og store danske selskaber. Det kunne være ønskeligt at få svar på hvilke og hvor mange selskaber, der forventes ramt af lovændringen.

Som lovforslaget er udformet vil det betyde en udskydelse af en del af underskudsfræmførslen og dermed en likviditetsmæssig belastning for de selskaber, der bliver omfattet af bestemmelsen. En likviditetsmæssig belastning vil i disse tider ikke gøre det lettere for danske selskaber at overleve krisen, og det vil heller ikke øge interessen for at nye udenlandske selskaber vil etablere sig i Danmark.

Hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold

Efter lovforslaget skal alle selskaber i en sambeskatning hæfte solidarisk for sambeskatningskredsens skattebetaling uanset ejerandel. Dette vil eksempelvis betyde, at også selskaber, der ikke er ejet 100 pct. af moderselskabet, hæfter for koncernens samlede skattebetaling. Dette kan være en meget voldsom belastning for et selskab, der alene er omfattet af sambeskatningen på "yderste mandat" - eksempelvis fordi moderselskabet har en lille ejerandel af datterselskabet men besidder flertallet af stemmerettighederne eller har ret til at udpege flertallet af medlemmerne i datterselskabets øverste ledelsesorgan. I disse situationer synes det ikke rimeligt, at datterselskabet hæfter solidarisk for den samlede skattebetaling i koncernen. De øvrige aktionærer i datterselskabet har som udgangspunkt ikke indflydelse på dispositionerne i den koncern, hvormed datterselskabet er sambeskattet, og derfor kan det ikke være rimeligt, at datterselskabet skal hæfte solidarisk for sambeskatningskredsens samlede skattebetaling.

Landbrug & Fødevarer finder det ikke rimeligt, at et sambeskattet datterselskab hæfter solidarisk for manglende indbetaling af kildeskat andre steder i koncernen i den situation, hvor datterselskabet ikke er 100 pct. ejet. Med den foreslåede ændring af hæftelsen i sambeskatningssituationen, kan man evt. overveje at gå tilbage til reglerne som var gældende før 2005.

Med venlig hilsen

Katrine Bargisen



KPMG
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Selskabs- & Koncernbeskatning
Osvald Helmuhs Vej 4
Postboks 250
2000 Frederiksberg

Telefon 73 23 30 00
Telefax 72 29 30 30
www.kpmg.dk
CVR-nr. 30 70 02 28

Skatteministeriet
Chefkonsulent Margrete Kiil
Margrete.Kiil@skat.dk

Vores ref. 023200 11001/1153411_1

22. februar 2012

Vedrørende høring over forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven, kilde-skatteoven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love

Vi skal hermed på vegne af Købstædernes Forsikring g/s fremkomme med vores bemærkninger til de foreslåede ændringer i forhold til fusionsskatteoven, idet vi finder det hensigtsmæssigt, at fusionsskatteoven ved samme lejlighed tilpasses udkast til ny lovbekendtgørelse efter lov om finansiel virksomhed (vedlagt som bilag), hvorefter der med virkning fra 1. januar 2012 gives mulighed for at gensidige forsikringselskaber kan indgå i en fusion med forsikringsaktieselskaber.

Baggrunden for den foreslåede tilpasning er, at man i forbindelse med Købstædernes Forsikring g/s' overtagelse af DiBa Forsikring A/S og påtænkt fusion af selskaberne har konstateret, at der i dag ikke er hjemmel til at gennemføre en sådan fusion efter lov om finansiel virksomhed. En tilsvarende hjemmel mangler efter fusionsskatteoven, da denne efter sit indhold kun omfatter fusioner, der kan gennemføres efter lov om finansiel virksomhed.

Den påtænkte fusion er begrundet i ønsket om opnåelse af forretningsmæssig synergi samt af hensyn til kapitalforholdene i DiBa Forsikring A/S. Ved en fusion opnås en kapitalmæssig konsolidering, og den overførte forsikringsbestand fra DiBa Forsikring A/S styrkes derfor kapitalmæssigt, hvilket der vil være krav om i henhold til de nye solvens II-regler.

Grundlæggende handler solvens II om:

- at give forsikringstagerne betryggende beskyttelse
- at give forsikringselskaber ensartede regler inden for det indre marked
- at øge europæiske forsikringselskabers konkurrenceevne internationalt
- at understøtte finansiel stabilitet.

Finanstilsynet ser positivt på den påtænkte fusion og genue med virkning fra 1. januar 2012. Finanstilsynet har derfor sendt en ny lovbekendtgørelse i høring, der gør det muligt at gennemføre den påtænkte fusion med virkning fra 1. januar 2012.

22. februar 2012

Det vil i sagens natur være hensigtsmæssigt, at der gennemføres en tilsvarende tilpasning af fusionsskatteloven, således at fusionen også kan lade sig gøre efter fusionsskatteloven og med virkning fra 1. januar 2012.

Fusionsskatteloven har til formål ikke at stille skattemæssige hindringer i vejen for forretningsmæssige begrundede omstruktureringer, ligesom den her påtænkte fusion bidrager til det overordnede politiske ønske om konsolidering i finanssektoren.

Hertil kommer, at fusionsskatteloven i forhold til finansielle virksomheder er tiltænkt at kunne rumme alle de fusioner, der kan lade sig gøre efter lov om finansiell virksomhed, når der er tale om selskabsbeskattede enheder.

Gensidige forsikringselskaber beskattes på samme måde som forsikringsaktieselskaber bortset fra, at et gensidigt forsikringselskab har et bundfradrag på 1 mio. kr. i den ikke-erhvervs-mæssige indkomst. Det er i dag allerede muligt at gennemføre en fusion mellem gensidige forsikringselskaber både efter lov om finansiell virksomhed og fusionsskatteloven.

Det er vores opfattelse, at den nødvendige tilpasning af fusionsskatteloven til også at dække fusioner mellem gensidige forsikringselskaber og forsikringsaktieselskaber er forholdsvis ukompliceret – og dermed burde kunne medtages i den forestående ændring af fusionsskatteloven.

I den forbindelse er det værd at tilføje, at den forestående ændring af fusionsskatteloven ikke kun indeholder tiltag overfor "nulskatteselskaber", men også indeholder justeringer i forhold til ændringer i henvisninger til "direktiver" m.v. Den af Købstædernes Forsikrings foreslåede tilpasning bidrager til opfyldelse af fusionsskattelovens formål, herunder sikrer ensartede regler for alle forsikringselskaber og tilgodeser ydermere det overordnede politiske ønske om konsolidering i finanssektoren.

Såfremt der ønskes en uddybning, eller vi på anden måde kan være behjælpelig i den videre lovgivningsproces, står vi naturligvis til rådighed.

Med venlig hilsen

KPMG

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab



Peter Rose Bjare
Tax Partner

SJ20120316121659466 [DOR633767]

Fra: Leif Marstrand
Sendt: 10. februar 2012 12:05
Til: Tony Gønge Nielsen; Margrete Kiil; JP-Jura og Samfundsøkonomi
Cc: Leif Marstrand; jbc@kl.dk
Emne: VS: Lovforslag om revisorerklæringer m.v.

Kære begge

Tvf.

Med venlig hilsen

Leif

-----Oprindelig meddelelse-----

Fra: Jens Bjørn Christiansen [mailto:JBC@kl.dk]
Sendt: 10. februar 2012 11:29
Til: Leif Marstrand
Emne: SV: Lovforslag om revisorerklæringer m.v.

KL har ingen bemærkninger til det pågældende lovforslag.

Med venlig hilsen

Jens Bjørn Christiansen
Afdelingschef
Telefon 3370 3245, mobil 4010 6795
E-mail jbc@kl.dk

-----Oprindelig meddelelse-----

Fra: Leif Marstrand [mailto:Leif.Marstrand@skat.dk]
Sendt: 3. februar 2012 15:01
Til: Leif Marstrand; 'fsr@fsr.dk'; 'jbygholm@deloitte.dk'; 'tmr@di.dk';
'info@shipowners.dk'; Peter Loft; 'nfg@finansraadet.dk'; 'oho@dtl-dk.dk'; Jens
Drejer; 'bsa@danskerhverv.dk'; 'bmp@rl.dk'; 'jsj@ae.dk'; 'info@shipbrokers.dk';
Winnie Jensen; 'hnh@skovforeningen.dk'; 'maa@dasp.dk';
'tsc@forsikringogpension.dk'; 'thiel@hvr.dk'; 'bbo@itd.dk';
'horesta@horesta.dk';
'cho@lett.dk'; 'BPJ@lf.dk'; 'Kaare Gravers Friis Petersen'; 'jpb@daf.dk';
Steffen
Normann Hansen; hke@danskbyggeri.dk; Claus Bøgelund Kegel Nielsen; kbb@lf.dk;
Jens
Bjørn Christiansen
Cc: Helle Bergenfelt; Jan Muff Hansen; Helle Schøne; 'mbl@fsr.dk';
'pha@danskeadvokater.dk'; 'sln@bruunhjejle.dk'; 'sga@finansraadet.dk'; Lene
Niebe;
Anne Sophie Springborg Stricker; mma@finansraadet.dk; ebu@di.dk; ohl@lf.dk; Lene
Nielsen; Thomas Suenson; Marina Blichfeldt; Louise Egede Olesen; Tony Gønge
Nielsen; Margrete Kiil
Emne: Lovforslag om revisorerklæringer m.v.

Til medlemmerne af Det Eksterne Kontaktudvalg

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.), hvor revisorerklæringer indgår, er
sendt på ekstern høring, link <http://www.skm.dk/lovforslag/hoering/8846/>

Den generelle høringsfrist for lovforslaget er den 22. februar 2012 med svar til

SJ20120316121659466 [DOR633767]
Margrete.Kiil@skat.dk og js@skat.dk .

Eventuelle bemærkninger fsva. revisorerklæringsdelen bedes, udover til Margrete.Kiil@skat.dk og js@skat.dk, tillige sendt til Tony Gønge Nielsen på tony.nielsen@skat.dk senest den 22. februar 2012.

Med venlig hilsen

Leif Marstrand



Pr. e-mail

22. februar 2012
S535 - D35410

Skatteministeriet
Att.: Margrete Kill

Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love

Vi har den 2. februar 2012 modtaget jeres udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, som I beder om bemærkninger til.

Vi har gennemgået lovudkastet, som vi har nedenstående kommentarer til.

Begrænsning af selskabers modregningsret af underskud

Samspil med tvungen lagerbeskatning:

Med lovudkastet er der lagt op til en begrænsning af adgangen til at fremføre underskud til modregning i efterfølgende års positive skattepligtige indkomst.

I tilknytning hertil skal vi bemærke, at de danske realkreditinstitutter, jf. bestemmelserne i kursgevinstloven, generelt skal anvende et lagerprincip generelt. Det betyder, at selskabernes porteføljeinvesteringer er undergivet en værdireguleringsbeskatning, hvorved der i nogle indkomstår kan opstå store underskud som følge af de krav, der er i lov om finansiel virksomhed til placering af kapitalen.

En underskudsbegrænsning som den foreslåede vil derfor ramme realkreditinstitutterne særligt hårdt, hvis der i et år har været store urealiserede kurstab, mens der i det næste år er tilsvarende kursgevinst uden, at der i realiteten er sket en afståelse.

Teknisk kommentar:

Eksemplet på side 73 er efter vores opfattelse teknisk noget indforstået, ikke mindst tallet for modregning af underskud fra tidligere år på 8.800 kr. Vi vil foreslå, at det for eksemplets skyld forsynes med en fodnote i lighed med tabellen på side 74, idet det umiddelbart er uforståeligt, hvorfor der står 8.800 kr. og ikke 11.000 kr., som er det samlede fremførte underskud primo.

Ligeledes er kolonneoverskrifterne på de to højre kolonner i eksemplerne på side 72 og 74 misvisende. "Ikke fremførselsberettiget underskud" er en forkert benævnelse, idet de anførte tal i kolonnerne netop er fremførbare, men blot er omfattet af begrænsningen i det pågældende indkomstår.

Revisorerklæring

For god ordens skyld skal vi gøre opmærksom på, at SKAT's bemærkning til anvendelse af et gennemsnits resultatbegreb om, "at virksomhederne ikke skal kunne planlægge sig ud af kredsen af omfattede selskaber ved at lægge et lille overskud ind i et år", jf. side 29 også burde have den modsatte betydning. Et gennemsnits tal kan jo også blive negativt i tilfælde af 3 år med positive resultater og 1 år med negativt.

Vi har noteret, at lovforslaget konsekvent nævner pengeinstitutter, men ikke realkreditinstitutter. Det gælder fx:

- I lovforslaget om gennemsnitsindkomsten er det i § 8, nr. 1 anført: (nyt stk.8 til SKL § 3B) Dog anvendes for pengeinstitutter resultat før skat som driftsresultatmål og for forsikringsvirksomheder anvendes forsikringstekniks resultat.
- I bemærkningerne anvendes også, både i de generelle bemærkninger (side 29) og i de specifikke (side 85 1. og 2. afsnit) betegnelsen pengeinstitutter, men dog således, at SKAT i de generelle bemærkninger tilkendegiver, at det for de finansielle virksomheder generelt er nødvendigt at anvende et anderledes resultatbegreb.

Vi skal foreslå, at selve lovtæksten og de specifikke bemærkninger omformuleres, således at de dækker alle finansielle virksomheder og ikke bare pengeinstitutter og forsikringsselskaber.

Solidarisk hæftelse

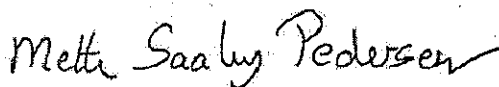
Med forslaget er der lagt op til at indføre en solidarisk hæftelse for selskabsskatter og kilde-skatte på renter, royalties og udbytter i sambeskattede selskaber.

Vi har forståelse for, at man ønsker at imødegå risikoen for manglende betaling af skyldige skatter. Men forslaget giver i dets udformning problemer i de koncerner, hvor der er mindretalsaktionær i datterselskaber, og hvor disse selskaber hæfter for den samlede skattebetaling.

Tidligere under den daværende solidariske hæftelse kunne sådanne datterselskaber vælge at komme ind under sambeskatningen med deraf følgende solidarisk hæftelse. Nu tvinges disse selskaber ind i sambeskatningen, og mindretalsaktionærerne tvinges derfor også til hæftelse for selskabers skatter, hvilket ikke synes fair.

Vi imødeser en inddragelse af vores bemærkninger i Ministeriets videre arbejde med lovforslaget.

Med venlig hilsen



Mette Saaby Pedersen



Til Skatteministeriet

Skatteudvalget

Formand:

Jesper Kiholm

Skattecenter Tønder

Pioner Allé 1

6270 Tønder

Telefon: 72 38 94 68

E-mail: jesper.kiholm@skat.dk

Tønder, den 20. februar 2012

Høringssvar til lov om ændring af selskabsskattelovens, 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.)

SRF Skattefaglig Forening takker for det modtagne materiale, og kan i den forbindelse meddele, at vi har følgende bemærkninger til det modtagne lovforslag:

Underskudsreglerne

Underskudsreglerne i sambeskatningsforhold er i dag noget komplicerede og bliver med lovforslaget væsentligt mere komplicerede. Derved opstår risiko for fejl i selvangivelsen.

SRF hilser det velkomment, at der planlægges etableret et digitalt underskudsregister. Det vil være helt afgørende for administrationen af de nye underskudsbegrænsningsregler, at et digitalt register sikkert kan styre underskuddene for de enkelte selskaber samt styre, hvorledes underskud (herunder særunderskud) skal fordeles mellem selskaberne i sambeskatningen.

Etablering af underskudsregistret vil bl.a. kræve, at der i modsætning til i dag, indberettes skattepligtig indkomst for hvert enkelt selskab, som er omfattet af sambeskatningen. Ved opstart af registret kræves også indberetning af underskud forud for indkomståret 2013.

Justering af fusionsskattelovens § 8, stk. 6, med henblik på at sikre, at reglerne om bortfald af underskud ved en skattefri omstrukturering ikke kan omgås, må ligeledes hilses velkomment, da der – således som praksis har udviklet sig – forekommer mulighed for misbrug af reglerne.

Forslag til ny § 12 i selskabsskattelovens og ændring af selskabsskattelovens § 31, stk 2, 3.-8. pkt

De foreslåede regler kan let virke ret komplicerede for sambeskatninger med en række selskaber, eksempelvis i tilfælde, hvor der sker ændring af sambeskatningskredsen, og hvor udtrådte selskaber medtager ikke benyttet underskud.

Efter SRFs opfattelse bør det overvejes at ændre selvangivelsesproceduren, så der foruden individuelle selvangivelser for de enkelte selvangivelser udarbejdes en særlig egentlig selvangivelsesblanket for sambeskatningsindkomsten, hvor der opgøres sambeskatningsindkomsten og angives brug af underskud fra tidligere år for de enkelte selskaber, og herefter resterende underskud til fremførsel for de enkelte selvangivelser.

Fremførsel af underskud under sambeskatning efter omstrukturering - Nyt stk. 4 i selskabsskattelovens § 31.

SRF hilser med tilfredshed, at den usikkerhed, der hidtil har været gældende om retten til fremførsel af underskud under sambeskatning ved efter en skattefri omstrukturering nu afklares ved forslaget om en nyt stk. 4 i selskabsskattelovens § 31.

Revisorerklæringer

Skatterevisorerklæringer kan efter SRFs opfattelse blive et godt redskab til sikring af korrekt skatteansættelse.

Det foreslås (lovudkastets § 8), at sådanne kan indhentes i to tilfælde

- Ved transaktioner med personer og enheder i lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst, altså typisk skattelylande
- Ved underskud i de sidste 4 år

Efter SRFs opfattelse er der tale om 2 helt forskellige situationer:

- Det ene bygger på karakteren af transaktionerne
- Det andet på resultatet af transaktionerne.

Det vil efter SRFs opfattelse være hensigtsmæssigt, om man opbygger regelsættet som 2 særskilte regler, idet de administrative procedurer m.v. ikke nødvendigvis bør være de samme i de to situationer.

SRF vil desuden påpege, at der er et meget stort problem ved, at underskud, der er opstået mere end 5 år før det aktuelle år, hvor de udnyttes, ikke er omfattet af mulighederne for sædvanlig omligning. Der vil imidlertid fortsat være mulighed for omligning, hvis forholdet er omfattet af Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Der er derfor efter SRFs opfattelse derfor brug for, at muligheden for indkrævning af revisorerklæring også omfatter tidligere år end foreslået, hvis underskuddet de pågældende tidligere år nu udnyttes.

Bøder

SRF mener, det er en meget god idé, at reglerne for bøder dels udvides til at omfatte tilfælde, hvor betingelsen om at overholde kravene til en række oplysninger af betydningen for skatteligningen ikke overholdes, dels konkretiseres.

Hæftelse for indkomstskatter m.v.

SRF vil påpege, at det svækker effekten af forslaget om solidarisk hæftelse, når et selskab frigøres for solidarisk hæftelse for tidligere års skatter i sambeskatningen, fra det tidspunkt et selskab udtræder af sambeskatningen.

Det vil således være relativt let at frigøre sig fra den solidariske hæftelse, f.eks. ved salg af et selskab til den personlige aktionærkreds i administrationselskabet.

Det bør derfor overvejes at udvide den solidariske hæftelse i det omfang et selskab udtræder af sambeskatningen, men fortsat kontrolleres af ejer kredsen bag administrationselskabet.

Åbenhed om selskabets skattebetaling

SRF hilser forslaget om større åbenhed for selskabers skattebetaling velkomment. SRF har siden 2005 anbefalet åbne skattebøger ud fra den logik, at når man af andre hensyn vælger et lettere fundament til at bære skattekontrollen er man nødsaget til at sætte noget andet i stedet og dette kunne være de åbne skattebøger.

Derved kan man alt andet lige bevare den præventive effekt (øget opdagelsesrisiko) som det altid er, når skatterevisor med jævne mellemrum banker på døren. Med de åbne skattebøger tror SRF på, at der i samfundet vil kunne opnås en slags **selvkontrollerende effekt**, således at alle i større grad vil være med til at sikre en retfærdig og effektiv finansiering af fremtidens velfærdssamfund.

Konkret er det dog SRFs opfattelse, at der allerede i dag er delvis åbenhed om selskabers skattebetaling, idet selskabernes årsrapporter er offentligt tilgængelige, men der er en række nærmere forhold omkring skattebetalingen som ikke i dag fremgår af årsrapporten, fx skattepligtsbestemmelse, sambeskatningsforhold samt lempelser mm.

SRF ønsker overordnet at fremhæve, at det er et meget vigtigt led i forholdet mellem SKAT og de enkelte skatteydere, at disse kan være sikre på, at SKAT overholder sit fortrolighedskrav og hvor lovgivningen ophæver denne fortrolighed skal der være en klar og tydelig anvisning på rækkevidden og omfanget af denne undtagelse af fortroligheden. Der henvises hertil den debat der stedse har været om fx skattekontrollovens rækkevidde, se fx senest Ole Bjørn "De evige krydsfelter" i Festskrift til professor Jan Pedersen. 2011.

Efter SRFs opfattelse bør der derfor ikke efter de foreslåede regler være mulighed for offentliggørelse af oplysninger, der ikke allerede bør offentliggøres i Årsrapporten.

Der bør derfor ske en tilpasning til lovforslagets forslag, således at det klart fremgår af Årsregnskabsloven, at de pågældende oplysninger skal fremgå af Årsrapporterne.

Der synes her særligt at være behov for opstramning af Årsregnskabslovens regler (lovgivningsmæssigt og praksis) vedrørende specifikation af, hvad der er skat til Danmark, og til udlandet, og hvordan sambeskatningsforhold har påvirket udgifterne til skat i de enkelte selskaber og på koncernbasis.

I den foreslåede hjemmeside hos SKAT bør det derfor tydeligt angives, hvorledes der kan indhentes oplysninger om Årsrapporten fra Selskabsstyrelsen.

I det foreliggende forslag bør det præciseres, hvordan der offentliggøres skattetilsvaret i situationer, hvor de(t) pågældende selskab(er) har påklaget de skatteansættelser, der medfører de anførte skatter.

Det bør ligeledes klargøres, hvad der menes med den beregnede skat for indkomståret, herunder hvorledes lempelse for udenlandsk skat indgår.

Der bør således offentliggøres pålignet skat til Danmark før lempelse for udenlandsk skat, lempelse for udenlandsk skat, og efterfølgende pålagt faktisk skattebetaling.

Der bør desuden for selskaber, der deltager i international sambeskatning anføres, hvilke genbeskatningssaldo efter selskabsskattelovens § 31 A, og efter gamle sambeskatningsregler, der er i året med angivelse af saldo primo og ultimo.

Ajourføring af bestemmelserne for opgørelse af indkomsten i et fast driftssted

SRF er meget tilfreds med, at bestemmelsen ajourføres. De har i dag meget stor betydning på grund af territorialbeskatningsreglen i selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

Det vil dog være en fordel, hvis der i lovforslagets bemærkninger mere udførligt gennemgås konsekvenserne, når der i en dobbeltbeskatningsoverenskomst er bestemmelser om opgørelse af fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, der afviger fra de nu foreslåede ajourførte regler.

Det bør desuden mere udførligt i lovforslaget gennemgås, hvilke konsekvenser lovforslaget har for allokering af finansielle omkostninger og brug af immaterielle rettigheder i det fast driftssted, når der ikke er tale om allokering af finansudgifter og betaling af brug af immaterielle rettigheder til 3. mand, men at "modervirksomheden" "udlåner" beløb til filialen ud over det bogførte egenkapital i filialen, og når "modervirksomheden" selv har udviklet og ejer de pågældende immaterielle rettigheder.



Det vil desuden være en fordel, hvis det klart fremgik, hvorledes opgørelsen af det skattemæssige resultat i et fast driftssted adskiller sig fra opgørelsen, hvis den pågældende virksomhed under samme økonomiske konditioner, blev drevet i et lokalt datterselskab. Herunder bør der selvfølgelig særligt fremhæves, hvor lovforslaget vil have konkrete konsekvenser for denne forskel.

Med venlig hilsen

Jesper Kiholm
Formand for SRF Skattefaglig Forenings Skatteudvalg

