

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

28. februar 2012

H.C. Andersens Boulevard 45
1553 København V

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

Dok.nr. 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, 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 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, forslås 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 datterselskabs 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 datterskab 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 forsætlig 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 omkostningsgodtgørelse.

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 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 anføres 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 revisorpåtegnelse, 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 anførte 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 objektivi 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 karenperiode på 7 dage fra SKATs modtagelse af TP-dokumentationen.

Efter Danske Advokaters og Danmarks Skatteadvokaters opfattelse er det fornuftigt, at lovforslaget indeholder en karenperiode på 7 dage, hvor SKAT kan foretage en selvstændig vurdering af TP-dokumentationen. Det kan diskuteres, om karenperioden 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 begrunder, 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 unddragne 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 unddragne skat, når overtrædelsen har sammenhæng med indberetning af oplysninger som er et led i unddragelse 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 armlængdepris 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 armlængdevederlaget (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 straffjemler 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 straffjemler, 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 finansiell 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 lovteksten.

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 tilsidesættelse 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) fikses 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. Giver 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 skattefrie 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 selskabsskattelovens § 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 kildeskatter 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 kildeskatter, 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 eventualhæftelse 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 privatliv 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.

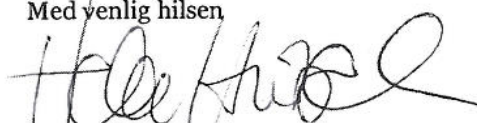
Lempelsen af den særlige tavshedspligt træder i kraft dagen efter lovens bekendtgørelse i Lovtidende. På dette tidspunkt får SKAT adgang til at offentliggøre oplysninger både for tidligere indkomstår og fremtidige indkomstår. Hvis lovforslaget fremmes på dette punkt, bør ikrafttrædelsesbestemmelsen efter 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---

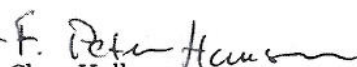
Danske Advokater og Danmarks Skatteadvokater står naturligvis til rådighed for yderligere drøftelser omkring det pågældende lovtiltag, hvis dette måtte være relevant.

Det sene svar beklages.

Med venlig hilsen



Helle Hübertz Krogsø
vicedirektør
hhk@danskeadvokater.dk



Claus Holberg
formand for Danmarks Skatteadvokater
cho@lett.dk



DANVA

Dansk Vand- og
Spildevandsforening

Skatteministeriet

Margrete Kiil

Margrete.kiil@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

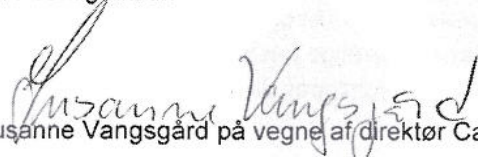
Foreningen har stort besvær med at se rationale i, at vandselskabernes muligheder for underskudsfræmførelse skal begrænses. Underskud skyldes primært, at man har haft historiske udgifter, ligesom man i fremtiden vil få udgifter til investeringer. Med forslaget skal vandselskaberne og kunderne dermed 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 underskudsfremførsel

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 talekseksempel.

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 underskudsfremførsel 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

Forslaget 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 selskabsskat til denne type virksomheder for nu at foreslå at stramme beskattningen for samme type virksomheder.

Forslaget medfører desuden en skattemæssig forvridning 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 underskudsfræmførselsadgang 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 bøderegler 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 underskudsfremførsel og hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i sambeskatningsforhold.

Med venlig hilsen



Lene Nielsen
Juridisk konsulent

