

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 skatemæssige 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 odiøst 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 koncentrereres 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 minoritetsaktionærerne 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 minoritetsaktionærerne 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 afholdes 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 driftssteds 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 allokeringss metode ikke anvendes, hvis den aktuelle dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke indeholder en tilsvarende allokeringss metode. I bemærkningerne angives imidlertid, at den nye allokeringss 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 allokeringss 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 allokeringss principper? Skatteministeriet bedes bekræfte, at det er korrekt forstået.

Skatteministeriet bedes oplyse, hvor mange og hvilke overenskomster, der indeholder den nye formulering af allokeringss 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 underskudsbegrænsning 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 underskudsfræmførsel, 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 underskudsfræmførsel 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 underskudsfræmførsel 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 fremførsel 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 driftssteder 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 (SKM2008,728.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 administrationsselskab, 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 allokeres 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

Vodroffsvej 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 indsatsten mod nultskatteselskaber 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 underskudsfræførslen 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 fræførte 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 underskudsfræførslen.

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 underskudsfræførsel 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 underskudsfræførsel 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 underskudsfræmførslen 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 fræmføre 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 underskudsfræmførslen begrænses også dette finansieringselement.

HORESTA er således af den opfattelse, at forslaget om begrænsning af underskudsfræmførslen 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
is@skat.dk
Margrete.Kiil@skat.dk

Islands Brygge 26
Postbox 1990
2300 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 selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.

(Styrkelse af indsatsen mod nultskatteselskaber, 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.



