



Til

Folketinget - Skatteudvalget

**L 173 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.).**

Hermed sendes kommentar til henvendelse af 24. maj 2012 fra FSR – danske revisorer (L 173 – bilag 19).

Thor Möger Pedersen

/ Lise Bo Nielsen

Nedenfor kommenteres **FSR – danske revisorer (FSR)** henvendelse til Skatteudvalget, idet kommentarerne er indføjnet nedenfor efter det FSR har fremført:

FSR – danske revisorer (FSR) tillader sig hermed at rette henvendelse til Folketingets Skatteudvalg med kommentarer til ovennævnte lovforslag.

FSR har inden lovforslagets fremsættelse afgivet en række kommentarer i vores høringsvar til Skatteministeriet. Kommentarerne har medført forskellige ændringer i det fremsatte lovforslag sammenholdt med det tidligere offentliggjorte udkast, og i det omfang der er tale om, at vore kommentarer er imødekommet, hilser vi det naturligvis velkommen med tilfredshed.

Det fremsatte lovforslag indeholder dog fortsat en række tiltag, som efter FSR's opfattelse er problematiske, og som vi i det følgende kommenterer nærmere.

#### 1. Overordnede bemærkninger

##### Solidarisk hæftelse for skatter

De foreslåede regler om solidarisk hæftelse for sambeskattede selskaber er efter FSRs opfattelse meget problematiske i relation til sambeskattede selskaber, hvori der er minoritetsaktionærer (minoritetsselskaber). Reglerne vil medføre, at minoritetsaktionærene reelt hæfter med deres værdier for skatter, der vedrører selskaber, hvori de pågældende minoritetsaktionærer ingen ejerandel har, og i øvrigt heller ikke har nogen indflydelse eller indsigt. Minoritetsaktionærene har derfor reelt ingen mulighed for at væрге sig imod mulige tab som følge af hæftelsen. Dette er efter FSR's opfattelse en uacceptabel retsstilling.

FSR skal derfor foreslå, at reglerne tilpasses, således at minoritetsaktionærene helt fritages for hæftelsen. Dette kan efter FSRs opfattelse f.eks. ske ved at minoritetsselskaber friholdes fra den solidariske hæftelse, således at hæftelsen alene kan gøres gældende overfor helejede koncernselskaber.

Der vil ikke blive overført værdier til disse minoritetsselskaber, da man jo ved en senere udlodning af udbytte eller lignende skal dele minoritetsselskabets midler med minoritetsaktionærene efter de almindelige selskabsretlige regler.

Alternativt kan reglerne om tvungen sambeskatning generelt ændres, således at alene 100%-ejede selskaber kan indgå i sambeskatningen og dermed begrænse hæftelsen så kun sambeskattede (og fuldt ejede) selskaber hæfter.

En anden mulighed som principielt bør forfølges først, er at SKAT anvender de allerede gældende ansvarsregler. Det forekommer alt for ofte, at SKAT ønsker vidtgående regelændringer, som rammer alt for vilkårligt for at kompensere for egen utilstrækkelighed. I dette tilfælde medfører det, at værdier tilhørende uafhængige minoritetsaktionærer skal hæfte for SKATs krav – et krav, som minoritetsaktionærene ingen som helst andel har i. Hvis der virkelig er et behov for regelændringer - et behov, som dog endnu ikke er dokumenteret - kan det overvejes at skærpe de nuværende ansvarsregler, således at ledelsen i de involve-

rede selskaber i de få sager, som Skatteministeriet tilsigter at ramme med de foreslåede regler endnu lettere kan drages til ansvar.

Det bør ved al lovgivning have øje, hvem reglerne retter sig mod. Det nytter jo ikke at udarbejde regler, som udelukkende er rettet mod personer, som ikke har til hensigt at overholde reglerne. Sådanne personer vil jo alligevel ikke efterlade midler i et selskab, som danske myndigheder har (let) adgang til.

Når reglerne, som i dette tilfælde, synes at være rettet mod få misbrugere af gældende ret, kommer alt for mange almindelige skatteydere til at undgælde for disse få misbrugere, og for SKATs manglende vilje og evne til at benytte de allerede gældende både selskabsretlige og strafferetlige regler, som ikke mindst i lyset af det beskedne behov forekommer at være fuldt tilstrækkelige.

Det er utilfredsstillende, at hver gang SKAT opdager et problem, så kræver man nye skærpede regler i stedet for i det mindste at forsøge at benytte de allerede gældende muligheder.

Det bemærkes, at da man i 2005 indførte obligatorisk sambeskatning for alle kontrollerede selskaber, opgav man den solidariske hæftelse, netop af hensyn til minoritetsaktionærerne, som med de på det tidspunkt nye regler pludselig blev omfattet af sambeskatningen. Det er vanskeligt at se, at disse hensyn ikke også skulle være gældende i dag.

### **Kommentar:**

*Der henvises til kommentaren nedenfor til pkt. 2.4.*

Begrænsning af adgangen til modregning af underskud

Beløbsgrænsen for fuld modregning af fremførte skattemæssige underskud er hævet fra kr. 1 mio. til kr. 7,5 mio. i forhold til høringsudkastet. Den højere grænse betyder, at en række mindre og mellemstore virksomheder ikke eller i mindre grad rammes af de skærpede regler, hvilket er positivt. Det er ligeledes positivt, at beløbsgrænsen kommer i nogenlunde overensstemmelse med den tilsvarende beløbsgrænse i Tyskland.

Når dette er sagt, er det fortsat FSRs opfattelse, at de foreslåede regler om begrænsninger i adgangen til at bruge selskabers fremførte underskud i en række tilfælde er problematiske.

Virksomheder med lagerbeskattede balanceposter, såsom visse aktier, renteswaps og andre almindeligt brugte finansielle instrumenter, vil ofte opleve, at deres skattepligtige indkomst grundet de lagerbeskattede poster, svinger meget. De kan et år have et stort tab på f. eks. lagerbeskattede aktiver og dermed et skattemæssigt underskud, mens de i det efterfølgende år har en gevinst og dermed et skattemæssigt overskud. Disse svingninger ville normalt være af mindre betydning, fordi fremførelsen af det skattemæssige underskud kan benyttes til at reducere den efterfølgende beskatning af værdistigningen på aktiverne.

Med de foreslåede regler vil disse virksomheder blive hårdt ramt, fordi svingningerne ikke længere kan udlignes skattemæssigt. FSR skal derfor foreslå, at lagerbeskattede aktiver undtages fra underskudsbegrænsningen. De gældende regler er allerede en væsentlig belastning i de tilfælde, hvor den skattemæssige gevinst kommer først, mens tabet kommer i

et senere indkomstår, idet skatteyderen da kan risikere at skulle fremføre tabet i flere år, før der kommer en gevinst, hvori det kan anvendes. Med de foreslåede regler bliver anvendelsen af sådanne underskud yderligere udskudt.

Lovforslaget rammer endvidere virksomheder, der udøver en tidsbegrænset aktivitet i Danmark. Dette gælder eksempelvis entreprisevirksomheder. Disse virksomheder kendetegnes ved i en periode at have store udgifter. Indtægten erhverves og indregnes ofte først i et senere indkomstår, hvor projektet fuldføres og afleveres. Efter aflevering vil aktiviteten typisk være begrænset til eksempelvis udfyldelse af mangler mv., og den skattepligtige indkomst vil derfor typisk være negativ. Resterende fremførte skattemæssige underskud kan derfor ikke udnyttes og virksomheden ender med at have betalt for meget skat igennem perioden.

### **Kommentar:**

*Den foreslåede underskudsbegrænsning indebærer ikke, at underskud fortabes. Underskud kan blot ikke udnyttes så hurtigt, som under de gældende regler. Dette har en likviditetsmæssig effekt, fordi skattebetalingen skal falde hurtigere.*

*Hvis selskabet har indtægter, der over tid er store nok til at rumme de tidligere års underskud, er forslagets konsekvens således alene denne likviditetsvirkning. Opererer man derimod f.eks. med en forretningsmodel, hvor man opretter ét selskab pr. projekt, hvorefter selskabet lukkes ned efter et succesrigt salg af resultatet, eller udøver man f.eks. kun en tidsbegrænset aktivitet i Danmark, er det korrekt, at virkningen kan blive en anden. Man kan derved komme i den situation, at der i "ophørsåret" skal betales skat som følge af underskudsbegrænsningen, samtidig med at man fortaber uudnyttede restunderskud. Dette er imidlertid en konsekvens af ønsket om, at selskaber m.v. skal betale en vis skat, når de har en positiv indkomst.*

*Der kan i øvrigt henvises til kommentaren til pkt. 2.2.3 Selskaber med lagerbeskattede aktiver og passiver.*

### Åbenhed om selskabers skattebetaling

Det foreslås at skabe større åbenhed om selskabers skattebetaling ved, at oplysninger om selskabers skattebetaling offentliggøres på SKATs hjemmeside. Offentliggørelsen skal også omfatte efterfølgende ændringer af skatteansættelsen.

FSR finder det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, hvis virksomhederne må tåle, at deres uenigheder med SKAT skal stilles til offentlig skue. I sidste ende er det op til domstolene at fortolke ofte komplicerede skatteregler og en forhøjelse af indkomsten er først endelig, når domstolene har talt. Dette bør betyde, at alene indkomstændringer, der er endelige, f.eks. fordi Højesteret har taget stilling hertil, offentliggøres. Vælger skatteyderen at acceptere indkomstændringer, kan disse ændringer naturligvis offentliggøres straks.

### **Kommentar:**

*Det er umiddelbart hensigten, at der alene skal være adgang til aktuelle skatteoplysninger. Der bliver ikke adgang til historiske data. Modellen er således, at der ca. en måned efter udsendelsen af selskabernes årsopgørelse - denne udsendes normalt i oktober måned i året efter ind-*

*komståret – er adgang til de omhandlede skatteoplysninger for det pågældende indkomstår og frem til offentliggørelse af oplysninger for det næste indkomstår.*

*Der vil ske en løbende opdatering af skatteoplysningerne for et givet indkomstår i løbet af den periode, hvor de pågældende oplysninger er offentlige. Det vil sige frem til de bliver afløst af næste indkomstårs skatteoplysninger.*

*Uden en opdatering af de offentliggjorte oplysninger vil oplysningerne ikke være retvisende og formålet med åbenheden fortabes dermed.*

*Skatteministeriet er opmærksom på problemstillingen mellem på den ene side offentlighed og på den anden side ligningen af selskaberne, herunder eventuelle forhøjelser. I og med at der ikke vil være tale om offentliggørelse af historiske data, er det imidlertid opfattelsen, at det næppe vil være typesituationen, at ligningen af selskaberne vil afspejle sig i de offentliggjorte tal.*

Kompleksiteten i lovforslaget

Det er et politisk spørgsmål, hvorvidt man ønsker at begrænse selskabers muligheder for at anvende skattemæssige underskud eller at indføre solidarisk hæftelse mellem sambe-skattede selskaber.

Rent teknisk vil forslaget på en række områder imidlertid væsentligt forøge kompleksiteten af i forvejen yderst komplicerede regler. Herved forøges risikoen for fejl, både fra skatte-ydernes side og fra SKATs side. Dette er ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt be-tænkeligt.

### **Kommentar:**

*Lovforslaget afspejler det forhold, at vi lever i en kompleks verden. Skatteregler skal tage højde for verden, som den er, og det giver komplekse regler. Det kan ikke undgås. Selskaber betragter skat som en omkostning. Selskaberne vil derfor i samarbejde med deres rådgivere - som det er tilfælde for omkostninger i det hele taget – forsøge at minimere disse. Modstykket hertil er sta-dig mere komplekse regler. Talrige undtagelser giver også komplekse regler. F.eks. vil FSRs forslag om at undtage lagerbeskattede aktiver fra underskudsbegrænsningen øge reglernes kompleksitet.*

## 2. Bemærkninger til de enkelte bestemmelser i lovforslaget

### 2.1. Forslagets § 2, nr. 4 – SEL § 2, stk. 2

FSR har, på baggrund af ministeriets kommentarer til FSRs høringssvar i høringsnotatet, følgende bemærkninger:

Ifølge ministeriets korte kommentar til FSR er der ikke overensstemmelse mellem artikel 4, stk. 2, i voldgiftskonventionen og artikel 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst fra 2008 og tidligere. FSR er uforstående overfor dette svar, idet det er i strid med bemærkningerne til L 21 af 3. oktober 1991 og dansk/international teori, jf. Niels Winther-Sørensen, Beskat-ning af international erhvervsindkomst (2000), s. 688 med henvisninger. Vi skal på bag-grund heraf anmode ministeriet om at genoverveje svaret.

Såfremt det oprindelige svar fastholdes, bedes ministeren redegøre for, om der er overensstemmelse mellem artikel 4, stk. 2, og den foreslåede bestemmelse. Hvis der ikke er overensstemmelse, bedes ministeren redegøre for forskellene mellem voldgiftskonventionens regler og de foreslåede regler.

**Kommentar:**

*Skatteministeriet har ikke svaret, at der ikke er overensstemmelse mellem artikel 4, stk. 2, i EU's voldgiftskonvention, og artikel 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst fra 2008.*

*Ministeriet lægger derimod vægt på, at voldgiftskonventionens artikel 4, stk. 2, ikke har en bestemmelse om fradrag for udgifter, som svarer til artikel 7, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst fra 2008. Artikel 7, stk. 3 blev slettet i modeloverenskomsten fra 2010, idet bestemmelsen ikke passer med "fiktionen om særskilt og uafhængigt foretagende", der ligger til grund for indkomstopgørelsen i et fast driftssted efter modeloverenskomsten fra 2010.*

FSR har i høringsvar af 1. marts 2012 anmodet ministeriet om at bekræfte, at det geografiske anvendelsesområde for EU's voldgiftskonvention ikke omfatter den danske del af kontinentalsokkelen. Ministeriet har hertil i høringsnotatet s. 53 svaret, at: "Lovforslaget ændrer ikke på voldgiftskonventionens anvendelsesområde". FSR hører i den forbindelse gerne, hvad voldgiftskonventionens anvendelsesområde efter ministeriets opfattelse er?

**Kommentar:**

*I bemærkningerne til lovforslag om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EU-voldgiftskonventionen) (L 21 fra folketingsåret 1991-92) er det nævnt, at det i forbindelse med forhandlingerne om voldgiftskonventionen blev fastslået, at denne ikke omfatter kulbrintesektoren.*

*Nærværende lovforslag ændrer ikke voldgiftskonventionens anvendelsesområde.*

FSR har i høringsvaret tillige foreslået, at anvendelsen af AOA 2010 udvides, således at det også gælder efter kulbrinteskatteloven. Ministeriet har hertil i høringsnotater s. 53 svaret, at: " Hvis et foretagende fra et andet land udøver virksomhed i forbindelse med kulbrintevirksomhed på den danske del af kontinentalsoklen, og der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det andet land, skal indkomsten ved denne virksomhed opgøres i overensstemmelse med overenskomsten."

Efter FSRs opfattelse må det korrekte svar på spørgsmålet i første omgang være, at intern dansk skatterets regler er afgørende for indkomstopgørelsen. Ifølge TfS 1999.409 gælder de almindelige danske skattepligtsregler imidlertid ikke på kontinentalsoklen. Der kan derfor ikke være et "almindeligt" fast driftssted. Hvis der er en DBO, kan denne regulere indkomstopgørelsen, men ikke alle de danske overenskomster gælder imidlertid for soklen. FSR hører gerne ministeriets kommentar hertil?

**Kommentar:**

*Skatteministeriet er enig i, at opgørelsen af indkomst i et fast driftssted her i landet af et foretagende fra et andet land skal foretages efter intern dansk skatteret. Hvis der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det andet land, skal indkomstopgørelsen være i overensstemmelse med overenskomsten.*

*Det er korrekt, at nogle danske dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke omfatter kontinentalsoklen. Det gælder f.eks. for den dansk-schweiziske overenskomst.*

Skatterådet har truffet en afgørelse om begrænset skattepligt og indeholdelsespligt for udenlandske medarbejdere, der er relevant for danske selskaber med udenlandske filialer, jf. SKM2012.67.SR. Sagen vedrørte et dansk selskab, der havde en udenlandsk filial. Filialen fungerede driftsmæssigt som en selvstændig enhed med egne medarbejdere, der udelukkende udførte arbejde for at opfylde filialens opgaver. De udenlandske medarbejdere ville fra tid til anden være i Danmark i forbindelse med: (1) arbejde for filialen, (2) deltagelse i møder og (3) deltagelse i kurser. Skatterådet afgjorde bl.a.: a) at de udenlandske medarbejdere ville blive begrænset skattepligtige i forbindelse med både arbejde, møder og kurser i Danmark, og b) at selskabet, dvs. den udenlandske filial, skulle indeholde dansk A-skat ved lønudbetaling til de udenlandske medarbejdere, hvis de var begrænset skattepligtige til Danmark.

Ifølge afgørelsen skal der således efter intern dansk ret indeholdes dansk A-skat i løn udbetalt til udenlandske medarbejdere i en udenlandsk filial, hvis medarbejderne i forbindelse med deres arbejde opholder sig i Danmark, herunder i forbindelse med kurser.

Afgørelsen tager ikke stilling til, hvorvidt Danmark i den beskrevne situation har beskatningsret til lønindkomsten efter overenskomstbestemmelser svarende til artikel 15 i OECD's modeloverenskomst. Efter artikel 15, stk. 1, har kildelandet (her Danmark) beskatningsret til lønindkomst. Ifølge artikel 15, stk. 2, har kildelandet dog ingen beskatningsret, hvis følgende betingelser alle er opfyldte: (a) opholdet i kildelandet udgør mindre end 183 dage inden for en 12-måneders periode, (b) lønnen betales af en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i kildelandet og (c) lønnen belastes ikke et fast driftssted i kildelandet.

Hvis en udenlandsk medarbejder i den beskrevne situation opholder sig mindre end 183 dage i Danmark, vil Danmarks beskatningsret derfor afhænge af, om lønnen betales af en dansk arbejdsgiver.

Vi skal anmode ministeren om at bekræfte, at Danmark i en sådan situation ikke har beskatningsretten til lønindkomsten efter artikel 15, idet den udenlandske filial efter DBO'en må behandles som "arbejdsgiveren". Dette vil være i overensstemmelse med formålet med artikel 15, stk. 2, litra b) og c). Ifølge OECD's kommentarer er formålet således at undgå kildelandsbeskatning af lønindkomst, når lønudgiften ikke er fradragberettiget i kildelandet. Hvis det forudsættes, at opholdene i Danmark umiddelbart kun tjener filialen, således at lønnen ikke skal allokere til det danske hovedkontor, vil det således være i strid med formålet at tildele Danmark beskatningsret.

## **Kommentar:**

*Hvis f.eks. et schweizisk foretagende har virksomhed i forbindelse med kulbrinteindvinding på kontinentalsoklen, kan dansk beskatning derfor ske i overensstemmelse med reglerne i kulbrinteskatteloven.*

*Skatteministeriet vil hertil svare, at i det nævnte eksempel vil dansk beskatning af den løn, som den udenlandske lønmodtager modtager for arbejde udført her i landet, herunder deltagelse i møder og kurser her i landet, være i overensstemmelse med artikel 15 i OECD's modeloverenskomst. Danmark har nemlig ret til at beskatte en person, der er hjemmehørende i et andet land, for løn for arbejde udført her i landet, når lønnen udbetales af et selskab, der er hjemmehørende her i landet. Det gælder også selv om den pågældende er ansat af det danske selskabs udenlandske filial og normalt udfører arbejde i det land, hvor filialen er beliggende.*

*Ændringerne vedrørende opgørelse af indkomst i et fast driftssted ved OECD's modeloverenskomst fra 2010 har ikke konsekvens betydning for andre artikler i modellen, som nævnt i afsnit 28 i OECD's bemærkninger til artikel 7 i modeloverenskomsten fra 2010.*

2.2 Forslagets § 2, nr. 9, 12 og 13 - Begrænsning af selskabers brug af fremførte underskud

2.2.1 Regelsættets kompleksitet

De foreslåede regler om begrænsning af selskabers brug af fremførte underskud komplicerer sambeskattede selskabers indkomstopgørelse yderligere. Det er i forvejen tale om et regelsæt, der er meget kompliceret.

Forslaget er efter det oplyste, inspireret af lignende regler i Tyskland. Administrationen af regelsættet i Tyskland er os bekendt forholdsvis problemfri. Dette hænger formentlig sammen med, at sambeskatning i Tyskland - i modsætning til i Danmark - sker ved at al indkomst i de sambeskattede selskaber overføres til moderselskabet. Der er derfor ikke behov for komplicerede regler for anvendelse og fordeling af underskud mellem de sambeskattede selskaber, som man har i Danmark.

I modsætning hertil opgør hvert enkelt sambeskattet selskab i Danmark sin egen indkomst. Der findes derfor i SEL § 31 detaljerede regler for, hvorledes underskud fremføres og fordeles blandt de sambeskattede selskaber. Disse regler kompliceres allerede betydeligt af rentefradragsbeskæringsreglerne i SEL § 11 B og 11 C. Med de nu foreslåede regler om begrænsning af selskabers brug af fremførte underskud føjes der yderligere kompleksitet hertil.

Kompleksiteten vil med de nye bestemmelser efter FSRs opfattelse nå et omfang der gør, at risikoen for fejl er betydelige. FSR finder, at dette er et selvstændigt principielt og retssikkerhedsmæssigt problem.

### **Kommentar:**

*Der henvises til kommentaren til pkt. 1 – Overordnede bemærkninger, Kompleksiteten i lovforslaget.*



### 2.2.2 Opgørelse af underskudsbegrænsningen

I bemærkningerne til lovforslaget er der på s. 39 et eksempel, hvor sambeskatningsreglerne medfører, at den skattepligtige indkomst er negativ, samtidig med at der modregnes underskud fra tidligere år. Det anføres i eksemplet, at underskudsbegrænsningen i sådanne tilfælde opgøres som forskellen mellem den skattepligtige indkomst efter at der er foretaget begrænsning efter SEL § 12, stk. 2, og nul, og at modregnede beløb, der bringer den skattepligtige indkomst ned til et negativt beløb ikke skal indgå i beregningen. Det fremgår af eksemplet, at den forholdsmæssige andel af de fremførselsberettigede underskud udgør 91,43%.

Dette kan ikke umiddelbart udledes af ordlyden af den foreslåede nye SEL § 31, stk. 3 (lovforslagets § 2 nr. 13), hvori principperne for fordeling af fradragsbeskæringen er fastlagt. Den foreslåede bestemmelses 2. pkt. har følgende ordlyd:

"Den samlede begrænsning efter § 12, stk.2 fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførselsberettigede underskud, jf. stk. 2, 3., 5. og 7. pkt., således at modregning af hvert underskud kun kan ske med den andel af underskuddet, der svarer til forholdet mellem den del af de samlede underskud, der efter § 12, stk. 2 kan fradrages i indkomståret, og de samlede underskud, der ville kunne fradrages i indkomståret, hvis § 12, stk. 2 ikke fandt anvendelse."

I det omtalte eksempel kan der efter SEL § 12, stk. 2 fradrages i alt 9.300 (7.500+1.800). Uden anvendelse af SEL § 12, stk. 2 ville der kunne fradrages 14.000. Efter FSRs beregninger vil den forholdsmæssige andel af de fremførselsberettigede underskud udgøre 66,43%, når det er beregnet på grundlag af bestemmelsens ordlyd. Konsekvensen heraf vil være, at Selskab A får en underskudsbegrænsning på 4.196 i stedet for 1.071, mens Selskab C får en underskudsbegrænsning på 504 i stedet for 129. Det medfører, at Selskab A og Selskab C vil anvende hele Selskab B's resterende underskud på 3.500 for indeværende år.

Det forekommer rimeligt, at grundlaget for fordeling af underskudsbegrænsningen i tilfælde af, at den skattepligtige indkomst er negativ, samtidig med at der modregnes underskud fra tidligere år, foretages som beskrevet og illustreret i eksemplet i bemærkningerne. Efter FSR's opfattelse bør det dog fremgå af selve ordlyden af bestemmelsen.

#### **Kommentar:**

*Det er Skatteministeriets opfattelse, at lovtæksten er dækkende for den beskrevne situation. I eksemplet begrænses underskuddet med t.kr. 1.200 efter SEL § 12, stk. 2. Denne begrænsning fordeles herefter, efter forholdet mellem det underskud der kan fradrages, og det underskud der ville kunne fradrages, hvis begrænsningsreglen ikke fandt anvendelse.*

### 2.2.3 Selskaber med lagerbeskattede aktiver og passiver

Selskaber er underlagt et obligatorisk lagerprincip for beskattningen af en række aktiver og passiver, herunder bl.a. porteføljeaktier og finansielle kontrakter. Dette indebærer, at det pågældende aktiv eller passiv ved udgangen af hvert indkomstår værdiansættes til markedsværdien, og at selskabet derfor løbende beskattes (eller har fradrag for) urealiserede gevinster og tab på de pågældende aktiver og passiver.

De foreslåede regler om begrænsning af selskabers brug af fremførte underskud medfører, at selskaber med mange lagerbeskattede aktiver eller passiver risikerer at blive beskattet af avancer på et lagerbeskattet aktiv eller passiv, uden fuldt ud at kunne modregne et fremført underskud fra tidligere år hidrørende fra urealiseret tab på det pågældende aktiv. Dette forekommer vidtgående og bør lempes.

Vi har i vores høringssvar til lovudkastet også fremhævet denne problemstilling. Skatteministeriet har hertil bemærket (L 173, bilag 1, s. 36), at hensigten med lovforslaget er at sikre en skattebetaling i de år, hvor der er overskud, og at en særregel for lagerbeskattede aktiver ikke vil være foreneligt med denne hensigt.

Efter FSR's opfattelse er der imidlertid tale om en særlig problematik vedrørende lagerbeskattede aktiver og passiver. Hovedprincippet i dansk skatteret er, at indkomst er skattepligtig, når den er realiseret i overensstemmelse med det almindelige retserhvervsprincip. Lagerprincippet er en fravigelse fra dette princip. Det betænkelige består i, at den samlede beskatning af en gevinst ved afståelse af et lagerbeskattet aktiv med nærværende forslag om underskudsbegrænsning kan blive større end hvis gevinsten skulle beskattes efter det almindelige realisationsprincip. Dette vil være tilfældet, hvis det pågældende aktiv ejes "hen over" to indkomstår, og der ved udgangen af det første indkomstår er et urealiseret tab på aktivet, som ikke umiddelbart kan fradrages i anden positiv indkomst i det pågældende år.

FSR skal derfor opfordre til, at det overvejes om der ikke kan findes mulighed for at lempe reglerne i tilfælde af underskud, der hidrører fra urealiserede tab på lagerbeskattede aktiver/passiver, f.eks. således at sådanne underskud fuldt ud kan modregnes i senere avancer ved afståelse af de pågældende aktiver.

### **Kommentar:**

*Forslaget om begrænsning i adgangen til at modregne underskud i positiv indkomst i senere indkomstår betyder ikke, at selskaberne mister fradragsretten for afholdte udgifter og lidte tab. Underskuddet (fradragsretten) kan blot ikke udnyttes så hurtigt som efter de gældende regler.*

*I et underskud kan indgå mange forskellige elementer – typer af udgifter og tab. Det anerkendes fuldt ud, at et opstået underskud kan henføres til reelle udgifter og tab, også i forhold til tab under en lagerbeskatning. Derfor er forslaget også udformet som en udskydelse af modregningen og ikke f.eks. et bortfald af underskud efter en vis periode. Imidlertid bør visse typer af udgifter/tab ikke ophøjes til at være mere reelle end andre. Alle typer af udgifter og tab, der kan fradrages ved indkomstopgørelsen, er berettigede og bør derfor i forhold til underskudsbegrænsningen behandles ens.*

#### 2.2.4 Samspil med ligningslovens § 33 H

FSR påpegede i sit høringssvar til lovudkastet, at der vil være samspilsproblemer mellem de eksisterende regler om bortseelse fra underskud og de foreslåede regler om begrænsning af retten til underskudsfremførsel. Der er som følge heraf indsat en bestemmelse i den foreslåede SEL § 12, stk. 4 (lovforslagets § 2 nr. 9) som skal tage højde herfor. Denne bestemmelse er illustreret med et eksempel s. 35 i bemærkningerne til lovforslaget.

Den foreslåede regel i SEL § 12, stk. 4 har følgende ordlyd:

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

Det forekommer uklart, hvad der menes med "den opgjorte skattepligtige indkomst i indkomståret". FSR hører gerne om, der hermed menes den skattepligtige indkomst før modregning af underskud fra tidligere år?

I givet fald illustrerer taleksemplet i lovbemærkningerne ikke, hvornår undtagelsen i stk. 4 finder anvendelse, og hvad effekten heraf er, idet der i eksemplet alene er tale om bortseelse fra underskud fra tidligere år. Når selskabet i eksemplet i år 2 anvender reglen i LL § 33 H ses der bort fra de fremførte underskud på 300 fra år 1, og den skattepligtige indkomst før underskudsfremførsel udgør derfor 100. Hvis selskabet i år 2 ikke anvender LL § 33 H vil den skattepligtige indkomst før underskudsfremførsel ligeledes udgøre 100.

Skatteministeren bedes derfor illustrere undtagelsesreglens anvendelse ved at modificere eksemplet, således at Moder (DK) i år 1 har et underskud på 200 og i år 2 har et underskud på 100.

Der findes i SEL § 31, stk. 7 en bortseelsesregel svarende til LL § 33 H, blot for filialer. Efter FSRs opfattelse bør den foreslåede regel i SEL § 12, stk. 4 også finde anvendelse i relation til filialer.

### **Kommentar:**

*Reglen i den foreslåede § 12, stk. 4, skal forstås således, at hvis anvendelsen af ligningslovens § 33 H medfører, at den skattepligtige indkomst efter bortseelse af dele af årets eller tidligere års underskud, udgør et større beløb end den skattepligtige indkomst opgjort under hensyntagen til reglerne i den foreslåede § 12, stk. 2, så finder underskudsbegrænsningsreglerne i den foreslåede § 12, stk. 2 i selskabsskatteloven ikke anvendelse. Den foreslåede regel i selskabsskattelovens § 12, stk. 4 skal sikre, at der ikke i samspillet mellem underskudsbegrænsningsreglerne og bortseelsesreglerne sker en cirkulær beregning, som påpeget i FSRs høringsvar.*

*Nedenfor er angivet det modificerede eksempel, hvoraf det fremgår, at der også kan bortses fra årets underskud.*

	År 1	År 2	År 3	i alt
Moder (DK)	-200	-100	+300	0
Datter (UDL. )	0	+100	0	+100
Skattebetaling DK	0	0	30	30
Skattebetaling UDL.	0	25	0	25
Underskud til fremførsel	-200	-300	-120	-120

*Der bortses fra moderselskabets negative indkomst i år 2, herefter vil der være 300 i underskud til fremførsel (200 fra år 1 og 100 fra år 2).*

*Skatteministeriet er enig i, at den foreslåede regel i selskabsskattelovens § 12, stk. 4, også bør finde anvendelse for filialer, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 7.*

#### 2.2.5. Flere sambeskatninger i samme koncern

Der foreslås indsat følgende som 3. pkt. i SEL § 31, stk. 1 (forslagets § 2, nr. 11):

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

Lovforslag kan læses således, at selskaber, der ikke har fremførte skattemæssige underskud og dermed ikke omfattes af den foreslåede bestemmelse i SEL § 12, stk. 2, skal tages ud af sambeskatningen med andre selskaber, der har fremførte underskud til trods for, at selskaberne er koncernforbundne efter SEL § 31 C.

FSR forudsætter, at det ikke er Skatteministeriets hensigt at opdele sambeskatninger på selskaber med og uden skattemæssige underskud, men ønsker det for en ordens skyld bekræftet.

Det fremgår af lovbemærkningerne, at der i dag findes særlige bestemmelser om underskudsfremførsel i lov nr. 588 af 24. juni 2005 om Sund og Bælt Holding A/S og i lov nr. 285 af 15. april 2009 om projektering af fast forbindelse over Femern Bælt med tilhørende landanlæg i Danmark, hvilket FSR forstår som en udtømmende liste. FSR skal derfor foreslå, at disse særregler skrives direkte ind i bestemmelsen for at gøre bestemmelsen mere præcis og undgå fortolkninger som ovenstående.

Er bemærkningerne til bestemmelsen ikke udtømmende, anmodes skatteministeren om at redegøre nærmere for hvilke andre selskaber, der i så fald kan være omfattet.

#### **Kommentar:**

*Det kan bekræftes, at bestemmelsen ikke skal læses således, at henvisningen til selskabsskattelovens § 12, stk. 2, går på, hvorvidt selskabet i det konkrete indkomstår har et underskud fra tidligere år eller ej. Henvisningen går på, hvorvidt selskabet er omfattet af bestemmelsen om underskudsbegrænsning som sådan, dvs. uafhængigt af om selskabet i det konkrete år har et gammelt underskud eller ej.*

*Det er efter Skatteministeriets opfattelse ikke hensigtsmæssigt i selskabsskatteloven at medtage særbestemmelser vedrørende indkomstopgørelsen for navngivne selskaber.*

*Selskaber, der er omfattet, er selskaber, der er reguleret ved lov, og hvor der i denne lov indgår en bestemmelse om underskudsfremførsel, som afviger fra den generelle bestemmelse i selskabsskattelovens § 12, stk. 2 om begrænsning i adgangen til underskudsfremførsel.*

## 2.4 Forslagets § 2, nr. 14 - Solidarisk hæftelse

### 2.4.1 Overordnede bemærkninger

FSR har forståelse for de inddrivelsesmæssige udfordringer, som SKAT og alle andre kreditorer har. FSR anerkender, at der er et beskyttelseshensyn i forhold til det skatteprovenu, som er afregnet til administrationselskabet fra andre sambeskattede selskaber. Administrationselskabet modtager skattebetalinger på vegne af SKAT, hvorfor SKAT måske bør have en fortrinsstilling i forhold til skattebetalinger modtaget fra sambeskattede selskaber.

FSR finder det dog på ingen måde acceptabelt, at SKATs inddrivelsesmæssige udfordringer vilkårligt væltes over på andre skatteydere; her tænkes særligt på minoritetsaktionærer. Det er helt urimeligt, at minoritetsaktionærerne på den måde rammes økonomisk af SKATs manglende vilje og evne til at indkræve den manglende selskabs- og kildeskat.

I øvrigt hviler bemærkningerne til det fremsendte lovforslag på visse urigtige præmisser. Dansk sambeskatning er ikke et tilvalg. Det er en lovbestemt, obligatorisk ordning, hvor mange sambeskattede selskaber gerne ville være fri for de samlede konsekvenser af denne tvungne sambeskatning. En "man må tage det sure med det søde argumentation" er således allerede af den grund ikke berettiget.

Som positiv effekt medfører sambeskatning, at underskudsselskaber kan kapitalisere underskud hurtigere end hvis underskud alene kan modregnes i egne fremtidige positive resultater. Det er derfor underskudselskaberne, der opnår en gevinst. Overskudselskaber afregner enten skat eller sambeskatningsbidrag (vederlag for underskud) til administrationselskabet og oplever derfor ikke positiv effekt af sambeskatning. Tværtimod. Sambeskatning medfører, at sambeskatningskredsen skal "deles" om bundfradrag i forhold til en række skatteregler. Dette gælder f.eks. reglerne om rentefradragsbegrænsning i selskabsskattelovens § 11B og § 11C. Tilsvarende gælder det i nærværende lovforslags bestemmelser om begrænsning af underskudsfremførsel. Samlet set er sambeskatning ikke en fordel for overskudsselskaber. I tilfælde hvor der er minoritetsaktionærer, er der derfor ingen legitim interesse i at overvælte SKATs inddrivelsesproblem på andre sambeskattede overskudsselskaber og da slet ikke på minoritetsselskaberne, hvor andre (uafhængige) skatteydere kan ende med at skulle dække en del af SKATs tab.

Skatteministeriet anfører i høringsnotatet (L 173, bilag 1, s. 8), at koncerner som helhed bør hæfte for hele koncernens skatter, fordi en koncerns midler kan flyttes skattefrit rundt internt i koncernen. FSR er helt uforstående overfor, at Skatteministeriet åbenbart ikke finder, at de selskabsretlige regler er tilstrækkelige som værn mod det misbrug, som reglerne har til hensigt at modvirke. For både udbytte og tilskud gælder, at ledelsen er ansvarlig for, at der ikke udbetales mere end, hvad der er forsvarligt under hensyn til selskabets henholdsvis koncernens økonomiske stilling, og at betalingen ikke sker til skade for selskabet eller dets kreditorer, jf. selskabslovens § 179. Det er derfor ikke de skattemæssige regler, der er afgørende for om midler kan flyttes rundt i en koncern, men derimod de selskabsretlige regler.

Som begrundelse for de foreslåede hæftelsesregler nævnes også, at koncerner reelt bliver beskattet af den samlede koncernindkomst, uanset hvordan de skattepligtige indkomster og værdier i øvrigt fordeler sig. Det er FSRs opfattelse, at dette argument ikke kan begrun-

de indførelsen af de foreslåede hæftelsesregler, idet der jo gælder særlige regler om refusion for anvendte underskud, regler om fordeling af begrænsning efter rentefradragsbegrænsningsreglerne, og nu også de foreslåede komplicerede regler om fordeling af underskudsbegrænsning efter den foreslåede 60%-regel. Alle disse regler eksisterer jo netop, fordi sambeskatning ikke er en "koncernbeskatning", hvor det er ligegyldigt, hvor indkomster og udgifter er placeret, men at sambeskatning derimod er en "puljning" af de enkelte selskabers opgjorte skattepligtige indkomst.

Efter FSR's opfattelse synes ingen af de anførte argumenter, således at kunne "bære" indførelsen af de foreslåede meget bebyrdende hæftelsesregler, særligt ikke for selskaber med minoritetsaktionærer.

### **Kommentar:**

*Forslaget om hæftelse er hverken et udslag af manglende vilje hos SKAT til at inddrive selskabs- og kildeskat eller et spørgsmål om, at selskaberne "må tage det sure med det søde". At det skulle være en del af motivationen for forslaget, må derfor stå for FSR's egen regning.*

*Udvidelsen af hæftelsen for sambeskattede selskaber skal sikre, at SKAT ikke står tilbage uden dækning for skattekrav, samtidig med at en koncern kan fortsætte sin aktivitet i Danmark. Forslaget er således særligt møntet på situationer, hvor eksempelvis et dansk selskab i en sambeskatning tømmes for værdier ved udlodning af midler til et skattely-land, samtidig med at koncernen fortsætter med at drive virksomhed i Danmark.*

*Forslaget skal selvfølgelig ikke ses som udtryk for, at SKAT ikke fortsat skal udnytte de allerede eksisterende værn mod misbrug, herunder reglerne om ledelsesansvar m.v. Forslaget er derimod udtryk for vilje til at give SKAT de bedst mulige vilkår i forhold til opkrævningen og indrivelsen af selskabernes skatter.*

*Det er selvfølgelig en afvejning, hvilke midler og værktøjer, man finder det rimeligt at udstyre skattemyndighederne med. Regeringen har da også fokus på, at tiltaget ikke går videre end nødvendigt. Derfor er der også med det fremsatte forslag – blandt andet på baggrund af tilkendegivelser fra høringsparterne under den eksterne høring – taget hensyn til selskaber med minoritetsaktionærer. Hæftelsen er således differentieret, så SKAT først skal søge at få dækket kravet blandt koncernens helejede selskaber. Først herefter skal SKAT søge at få dækket kravet hos koncernens delejede selskaber, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber.*

*Hermed er der – så vidt muligt – fundet en balance mellem hensynet til, at SKAT har de fornødne midler til at sikre skattebetalingen og på den anden side hensynet til de selskaber, der bliver omfattet af hæftelsen.*

Skatteministeriet anfører i høringsnotatet s. 47, at det ikke er et krav, at SKAT har forsøgt at indkræve et forfaldent beløb hos selskabet selv. Dette er vel teoretisk korrekt, men det bør være den altdominerende hovedregel, at der kun gøres krav gældende mod andre solidarisk hæftende selskaber end det selskab, der direkte skylder skat, såfremt det er åben-

bart, at skyldnerselskabet ikke kan betale. Vi anmoder skatteministeren om at bekræfte dette.

### **Kommentar:**

*Det kan bekræftes, at kravet som altovervejende hovedregel skal gøres gældende mod skyldnerselskabet og kun mod de andre selskaber, der ifølge forslaget hæfter, hvis der ikke er udsigt til, at SKAT kan opnå dækning for kravet hos skyldnerselskabet.*

#### 2.4.2 Selskaber med minoritetsaktionærer

Det er fra mange sider blevet kritiseret, at den foreslåede solidariske hæftelse også omfatter selskaber, hvori der er minoritetsaktionærer. Skatteministeren synes at være enig i, at de foreslåede hæftelsesregler er u hensigtsmæssige i relation til disse minoritetsselskaber. FSR finder imidlertid ikke, at den i forhold til høringsudkastet ændrede hæftelse for minoritetsselskaber løser udfordringerne med minoritetsaktionærene og løsningen forekommer ikke hensigtsmæssig.

Ifølge lovforslaget skal hæftelsen for minoritetsselskaber være sekundær, ligesom hæftelsen størrelsesmæssigt reduceres med det forholdstal, som svarer til minoritetsaktionærens ejerandel. På trods af disse tiltag vil minoritetsaktionærer med de ændrede regler stadig kunne komme til at bære en andel af et tab, som intet har med dem at gøre.

Eksempel: Et sambeskattet selskab har en minoritetsaktionærer med en ejerandel på 40 %. Selskabet har en egenkapital, som justeret til handelsværdi udgør 100. I forbindelse med at der opstår en hæftelse for koncernselskabers skattebetaling på 100, kan selskabet med minoritetsaktionærene blive mødt med et krav på 60. Selvom hæftelsen er reduceret af hensyn til minoritetsaktionærene, kommer disse alligevel til at bære et tab på 24. Der vil reelt være tale om, at minoritetsaktionærene kommer til at betale en andel af skatten vedrørende selskaber, hvori minoritetsaktionærene ikke har nogen ejerandel og hvori de ikke har hverken indsigt eller indflydelse. Dette overskrider efter FSR's opfattelse klart grænsen for, hvad hensynet til SKATs behov for effektiv inddrivelse med rimelighed kan bære i forhold til hensynet til den almindelige ejendomsret.

I relation til reglerne om mellemholdingselskaber blev problemet med, at minoritetsaktionærer kom til at bære andre koncernselskabers skat løst ved, at koncernselskaberne skulle indbetale et beløb svarende til den skat, som mellemholdingselskabet skulle betale. Denne løsning er ikke brugbar i denne situation, da hæftelsen for selskaber med minoritetsaktionærer kun bliver aktuel, når hæftelsen forgæves er søgt inddrevet hos de koncernselskaber, der ellers skulle kompensere minoritetsselskaberne.

Hvis det virkelig fastholdes, at også minoritetsselskaber kan risikere at skulle betale for andre koncernselskabers skattegæld, bør der være mulighed for at aktionærene i minoritetsselskaber i et vist omfang kan "reparere" på forholdet. Dette kunne f.eks. ske ved at give minoritetsaktionærene vedtægtsmæssig mulighed for at modtage forlods udbytte svarende til minoritetsaktionærernes forholdsmæssige andel af det tab, som et eventuelt skattekrav vedrørende et sambeskattet selskab, hvori minoritetsaktionærene ikke er deltager, udløser, og som minoritetsaktionærene derfor reelt kommer til at bære. Dette vil bl.a. indebære vedtægtsændringer i sådanne minoritetsselskaber, hvor man eksempelvis opdeler selskabets aktier i flere aktieklasser. I givet fald må det være indlysende, at en sådan ved-

tægtsændring ikke skal have skattemæssige konsekvenser for aktionærene. Vi anmoder ministeren bekræfte, at dette i givet fald vil være muligt.

**Kommentar:**

*Det kan ikke generelt bekræftes, at en sådan vedtægtsændring kan gennemføres uden skattemæssige konsekvenser.. Det vil afhænge af en konkret vurdering af alle sagens omstændigheder, om ændringen er af en sådan karakter, at den må sidestilles med en afståelse af aktierne i minoritetsselskabet.*

*Vedtægtsændringer, der medfører en ændret udbytteudlodning til forskellige aktieklasser, indebærer normalt en så væsentlig indholdsmæssig ændring, at disse tilfælde skattemæssigt vil blive sidestillet med afståelse, medmindre vedtægtsændringen efter en konkret bedømmelse må tillægges mindre betydning. Ifølge praksis tillægges det betydning, om vedtægtsændringen fører til formueforskydning mellem aktionærene.*

*Hvis den forlods ret til udbytte fastsættes allerede ved stiftelsen af selskabet, kan dette ske uden skattemæssige konsekvenser, hvis tegningskursen fastsættes under hensyn til de forskellige udbytterettigheder.*

*Hvis der på et tidspunkt, hvor selskabet endnu ikke indgår i en sambeskatning, gennemføres en vedtægtsændring med den anførte ret til forlods udbytte ved hæftelse, kan ændringen som udgangspunkt gennemføres uden, at aktierne i selskabet skal anses for afstået, idet ændringen ikke vil medføre formueforskydning mellem aktionærene.*

*Hvis vedtægtsændringen først gennemføres efter, at selskabet f. eks. som følge af en aktieoverdragelse er blevet omfattet af en sambeskatning, kan det ikke bekræftes, at vedtægtsændringen ikke vil medføre afståelsesbeskatning. Det vil som anført afhænge af en konkret vurdering.*

Ovennævnte forslag fjerner ikke det urimelige i, at de foreslåede regler kan påføre minoritetsaktionærer tab i situationer, hvorpå de er uden ejerandel og indflydelse, men muligheden giver minoritetsaktionærene en vis chance for på sigt at blive kompenseret, hvis skattekravet mod fremmede selskaber ikke er for stort, og hvis det selskab, som kravet rettes imod, efterfølgende har indtjening, der kan udloddes. Er kravet tilpas stort, vil en forlodsudbytteret dog være ligegyldigt, da værdierne i såfald vil være væk.

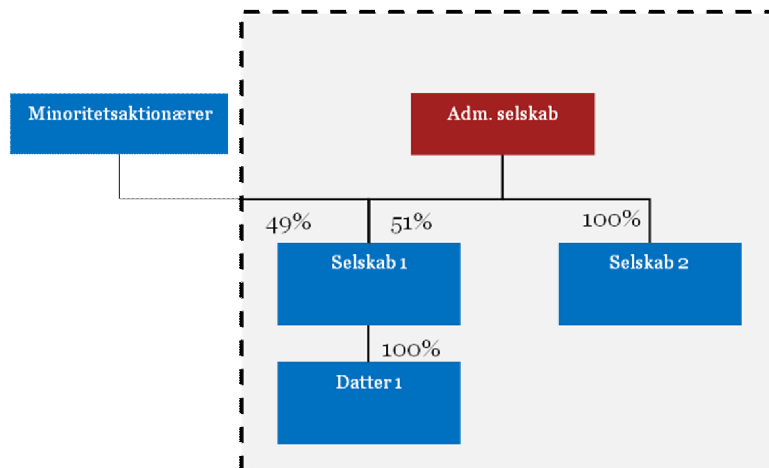
Den foreslåede solidariske hæftelse for fuldt ejede koncernselskaber synes i øvrigt ikke at have fået det indhold, som må antages at være tilsigtet. § 31, stk. 4, 10 og 11 pkt. er formuleres således, at "Administrationsselskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af et eller flere koncernselskaber, jf. SEL § 31 C hæfter solidarisk"....

Hvis Selskab 2 i nedennævnte situation ikke betaler selskabets skatter og kildeskatte, hæfter Administrationsselskabet solidarisk.

Selskab 1 hæfter kun subsidiært, da alle kapitalandele i Selskab 1 ikke er ejet af koncernforbundne selskaber. Samtlige kapitalandele i Datter 1 er derimod ejet af et kon-



cernforbundet selskab, Selskab 1, og efter ordlyden vil Datter 1 derfor hæfte solidarisk med Selskab 2.



FSR forudsætter, at dette ikke har været hensigten med lovforslaget, da det i så fald ikke er lykkedes at reducere minoritetsaktionærernes hæftelse. Formuleringen bør derfor ændres således at kravet er, at samtlige kapitalandele i de selskaber, der hæfter solidarisk er direkte eller indirekte ejet af samme ultimative moderselskab.

Det forekommer ikke klart, hvorledes kravet mod minoritetsselskabet opgøres, herunder om kravet mindskes som følge af, at en del af SKATs krav kan blive dækket af helejede sambeskattede selskaber. Tages der udgangspunkt i ovenstående eksempel, ønsker FSR at få oplyst størrelsen på kravet, der kan rettes mod Selskab 1, når et krav på 100 kr. udløst af manglende selskabsskat fra Selskab 2, men hvor administrationsselskabet er i stand til at dække 50 kr.

Det forekommer mest rimeligt, såfremt kravet mod Selskab 1 opgøres til 51% af restkravet på 50 eller 25,5 kr.

Det er i det hele taget uafklaret i relation til hæftelsen for minoritetsselskaber, hvordan hæftelsen kan gøres gældende i en sambeskatning, herunder hvor der i flere lag er forskellige ejerandele.

§ 31, stk. 4, 12 pkt. er formuleres således, at efter forgæves udlæg hos de selskaber der hæfter solidarisk, "kan kravet gøres gældende mod andre selskaber i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber"

Meningen må antages at være, at hæftelsen kun kan gøres gældende med den del af kapitalen i det hæftende selskab, som ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab. Vi skal derfor anmode om, at hæftelsen for minoritetsselskaber, såfremt denne opretholdes i en eller anden form, ændres i overensstemmelse hermed.

### **Kommentar:**

*Det kan bekræftes, at restkravet opgøres som anført.*

*Der vil endvidere blive fremsat ændringsforslag, hvormed det præciseres, at samtlige kapitalandele i de selskaber, der hæfter solidarisk, skal være ejet direkte eller indirekte af samme ultimative moderselskab.*

#### 2.4.3 Yderligere om afgrænsningen af de fuldt hæftende koncernselskaber

Det er ifølge forslaget selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af koncernselskaber, der i første omgang skal bære hæftelsen. Når disse selskaber skal udpeges, fremgår det af forslaget, at ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, nævnte aktionærkreds skal medregnes.

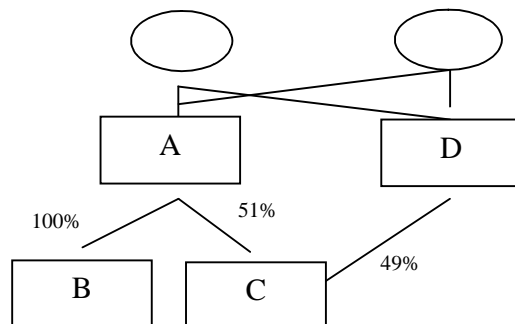
Afgrænsningen af koncernforbundne selskaber efter kursgevinstlovens § 4, stk. 2, gælder, når blot selskaberne på et eller andet tidspunkt efter fordringens stiftelse er koncernforbundne. For en ordens skyld bedes skatteministeren bekræfte, at når kursgevinstlovens § 4, stk. 2, skal anvendes til at afgrænse de selskaber, som bærer en hæftelse for selskabskat, så er det, som det direkte er udtrykt i den foreslåede § 31, stk. 4, 10. pkt., alene ejerforholdene ved udløbet af indkomståret, der har betydning.

#### **Kommentar:**

*Det kan bekræftes.*

Til belysning af reglerne bedes skatteministeren for følgende eksempler be- eller afkræfte FSR's nedenstående opfattelse:

Eksempel 1:



To personaktionærer ejer hver 50% af kapitalen i hvert af selskaberne A og D. Selskaberne anses for koncernforbundne efter kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fordi de har samme aktionærkreds. Der er følgende hæftelse selskaberne imellem:

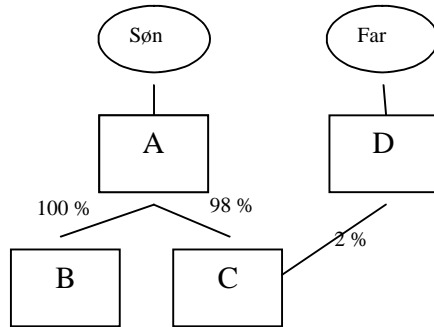
- A hæfter solidarisk for B's og C's skatter, fordi A, B og C er sambeskattede, A ejer samtlige aktier i B, og A ejer sammen med en personkreds omfattet af KGL § 4, stk. 2 samtlige aktier i C.
- B hæfter solidarisk for A's og C's skatter, fordi selskaberne er sambeskattede, A ejer samtlige aktier i B, og A ejer sammen med en personkreds omfattet af KGL § 4, stk. 2 samtlige aktier i C.
- C hæfter solidarisk for A's og B's skatter, fordi selskaberne er sambeskattede, A ejer samtlige aktier i B, og A ejer sammen med en personkreds omfattet af KGL § 4, stk. 2 samtlige aktier i C.

- Der er ingen hæftelse mellem D og de øvrige selskaber, idet D ikke indgår i sambeskatning med disse selskaber.

**Kommentar:**

*Det kan bekræftes, at hæftelsen i eksempel 1 vil være som anført af FSR.*

Eksempel 2:



En søn og hans far har hvert deres helejede selskab. For sønnens vedkommende udgør selskabet et holdingselskab for to datterselskaber, B og C. For fars vedkommende ejer hans selskab 2% i Selskab C i sønnens koncern, hvilket er en "rest" i forbindelse med et tidligere foretaget generationsskifte.

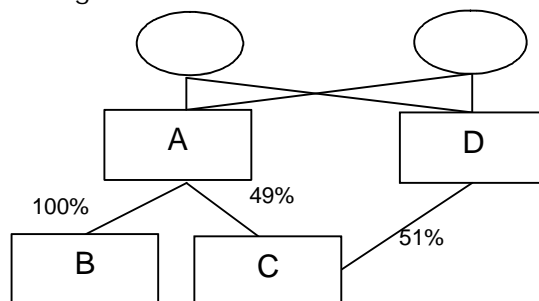
Hæftelsen selskaberne imellem er efter FSR's fortolkning af de foreslåede regler identisk med hæftelsen i eksempel 1 ovenfor.

**Kommentar:**

*Det kan bekræftes, at hæftelsen i eksempel 2 vil være som anført af FSR.*

Eksempel 3:

Er skatteministeren enig i, at hæftelser i følgende eksempel vedrørende selskab A og B kun kan gøres gældende mod C hvis aktionærkredsen som følge af henvisningen til kursgevinstlovens § 4, stk. 2 er fælles? De to personaktionærer i toppen ejer hver især 50% af kapitalen i selskaberne A og D.



Efter FSR's opfattelse vil D's besiddelse af aktier i C i dette tilfælde være uden betydning i relation til C's eventuelle hæftelse for skat vedrørende A og B, idet C ikke er sambeskattet med A og B. C kan dog som nævnt hæfte for D's skat som et "koncernselskab", jf. 11. pkt.

**Kommentar:**

*Det kan bekræftes, at hæftelsen i eksempel 3 vil være som anført af FSR.*

Hvis C i eksempel 3 ovenfor har skiftet koncernforhold, idet C tidligere var ejet med 51% af A, men 2% af kapitalen i C er blevet overdraget til D, betyder det så, at C bliver ved med at hæfte for A og B's skatter, jf. det foreslåede 13. pkt., hvis selskaberne anses at have samme aktionærkreds, jf. KGL § 4, stk. 2, der råder over mere end halvdelen af stemmerne i C efter udtræden af sambeskatningen, og betyder det så, at C også hæfter fuldt ud for D's skat i og med at C er blevet en del af D's sambeskatning?

Kan C komme til at hæfte for skatter vedrørende D, fra tiden før D fik bestemmende indflydelse over C og kan C komme til at hæfte for skatter vedrørende A og B ubegrænset frem i tiden, så længe Selskab C anses for ejet af den samme aktionærkreds? Dette bør ikke være tilfældet, og FSR vil derfor gerne have bekræftet, at selskaberne aldrig kan komme til at hæfte for skat vedrørende indkomstår, hvor de ikke har været sambeskattet med det selskab, som hæftelsen vedrører. Der er jo tale om hæftelse for skat, som fordeles mellem de sambeskattede selskaber.

I den sammenhæng bedes det også oplyst, hvad der gælder hvis et selskab træder ud af en koncern midt i indkomståret, hvorved der skal udarbejdes delårsopgørelse. Vil dette selskabs hæftelse vedrørende skat i udtrædelsesåret for den sambeskatning, som det forlader, være begrænset forholdsmæssig i forhold til længden af den periode, der skal udarbejdes delårsopgørelse for?

Det bedes endvidere bekræftet, at vurderingen af, om samme aktionærkreds fortsat ejer det udtrædende selskab, jf. KGL § 4, stk. 2, skal foretages på det tidspunkt, hvor der sker udtræden af en sambeskatning? Det vil sige, at hæftelsen ikke vedbliver med at bestå, fordi aktionærkredsen i den nye koncern efterfølgende bliver den samme som den, hvorfra det udtrådte selskab kom, når dette reelt sker senere end det tidspunkt, hvor selskabet udtrådte?

**Kommentar:**

*Hvis selskab C udtræder af sambeskatningen, vil selskabet fortsat hæfte for A og B's skatter, hvis mere end halvdelen af kapitalandelene i selskabet er ejet af den aktionærkreds, der er nævnt i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, idet ejerandele ejet af denne aktionærkreds medregnes, når det skal opgøres, om selskabet hæfter. Det kan bekræftes, at vurderingen af, om samme aktionærkreds fortsat ejer det udtrædende selskab, skal foretages på tidspunktet for selskabets udtræden af sambeskatningen.*

*Hæftelsen for A og B's skatter – for så vidt angår perioden indtil selskabet udtræder af sambeskatningen med A og B – vil bestå, så længe majoriteten i C ejes af aktionærkredsen nævnt i § 4, stk. 2. C vil ikke hæfte for skatter vedrørende perioden efter C's udtræden af sambeskatningen.*

*C vil desuden hæfte for D's skatter i kraft af, at C er sambeskattet med D. C vil alene hæfte for D's skatter fremadrettet, altså fra det tidspunkt, hvor C er indtrådt i sambeskatningen med D.*

Hvis hæftelsen er begrænset til år, hvor der har bestået sambeskatning med det selskab, som hæftelsen vedrører, vil en sådan forpligtelse hos et administrationselskab da blive overført til et nyt administrationselskab, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, med den følge, at det nye administrationselskab kommer til at hæfte for selskabers skat vedrørende indkomstår, hvor det nye administrationselskab ikke har været en del af sambeskatningen?

**Kommentar:**

*Det nye administrationselskab vil alene hæfte for den periode, hvor administrationselskabet har været en del af sambeskatningen. Det nye administrationselskab vil således ikke hæfte for perioden forud for selskabets indtræden i sambeskatningen.*

Har henvisningen til kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og dermed også til ABL § 4, stk. 2, også virkning i forhold til udenlandske aktionærer? Hvis det er tilfældet, hvordan skal de danske selskaber i praksis afdække, hvem der er fysiske aktionærer bag et ultimativt udenlandsk selskab?

FSR er opmærksom på, at denne problemstilling i princippet allerede er aktuel i relation til vurdering af, om en fordring er en koncernfordring. I relation til koncernfordringer er problemet imidlertid kun aktuelt, hvis der opstår tab på fordringen, dvs. det er i få tilfælde, at udenlandsk ejede danske selskaber skal ud og afdække, hvem de fysiske aktionærer bag det danske selskabs udenlandske moderselskab er.

I forhold til den foreslåede hæftelse for skat er situationen imidlertid en anden, idet problemet her bliver aktuelt hvert eneste år, fordi der skal tages stilling til hæftelsen ved udarbejdelse af årsrapporten. Den foreslåede regel indebærer således, at danske selskaber, som er udenlandsk ejede, hvert eneste år skal spørge op igennem koncernselskaberne og helt ud til de fysiske ejere af det øverste selskab, som i øvrigt kan have mange aktionærer. Ud fra disse oplysninger skal de danske selskaber så selv finde ud af, om der er et eventuelt sammenfald af aktionærkredse. Det forekommer at være en relativ stor administrativ byrde at pålægge danske selskaber med udenlandske ejere.

**Kommentar:**

*Henvisningen til kursgevinstlovens § 4, stk. 2, vedrører også udenlandske aktionærer. Reglen om, at ejerandele, der besiddes af den aktionærkreds, der nævnes i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, skal medregnes ved opgørelsen af, om selskabet hæfter solidarisk, skal sikre, at hæftelsen ikke kan omgås ved afståelse af mindre kapitalandele, uden at indflydelsen i selskabet opgives.*

*Dette hensyn gør sig også gældende i forhold til selskaber med udenlandske aktionærer, hvorfor denne regel nødvendigvis også bør gælde i disse tilfælde.*

Som FSR forstår de foreslåede bestemmelser, vil de 100%-ejede koncernselskaber hæfte for det fulde skattekrav, såfremt det er minoritetsselskabet, der ikke har betalt selskabs-

skatten. Der vil i den forbindelse ikke ske en reduktion i forhold til minoritetsaktionærernes ejerandel.

Skatteministeren bedes bekræfte, at koncernselskabernes betaling af et skattekrav, som følge af de foreslåede regler om hæftelse, ikke har skattemæssige konsekvenser hverken for minoritetsaktionærerne eller i øvrigt.

**Kommentar:**

*Det kan bekræftes, at et koncernselskabs betaling af et andet koncernselskabs skattekrav ikke vil have skattemæssige konsekvenser.*

*Hvis hæftelsen aktualiseres overfor et selskab i sambeskatningen, vil dette selskabs betaling af føde et regreskrav mod skyldnerselskabet. Selve betalingen vil således ikke have skattemæssige konsekvenser. Hvis regreskravet efterfølgende eftergives m.v., vil det bero på en selvstændig vurdering heraf, om dette har skattemæssige konsekvenser.*

2.4.4 Udtræden af sambeskatning

De foreslåede hæftelsesregler medfører, at et selskab, der udtræder af en sambeskatning, fra og med udtrædelsestidspunktet ikke længere hæfter solidarisk for de øvrige sambeskatte selskabers skatter. De selskaber, der forbliver i sambeskatningen, hæfter derimod fortsat solidarisk, herunder også for skatter vedrørende det udtrædende selskab. I tilfælde af ændring eller opløsning af en sambeskatningskreds vil det - for at fastlægge hæftelsens omfang efter ændringerne/opløsningen af sambeskatningskredsen - derfor være afgørende at fastlægge, hvilke selskaber der anses for at udtræde af en sambeskatning, og hvilke selskaber der anses for at fortsætte i sambeskatningen.

I kommentarerne til høringssvarene nævner Skatteministeriet også, at det sidste selskab i en sambeskatning ikke kan "udtræde", og at dette selskab derfor fortsat hæfter vedrørende selskaber, som har indgået i sambeskatningen på et tidligere tidspunkt.

I denne forbindelse skal vi henvise til SKM 2008.601.SR, der drejede sig om en koncern bestående af moderselskabet H 1 ApS og datterselskabet G 1 ApS. Sidstnævnte selskab havde en række datterselskaber. Koncernen var underkastet international sambeskatning, med H 1 ApS som obligatorisk administrationsselskab, idet H 1 ApS var koncernens øverste danske moderselskab. H 1 ApS var ligeligt ejet af to fysiske personer. I forbindelse med en planlagt omstrukturering skulle hver af de to aktionærer stifte et helejet, personligt holdingselskab, og disse to selskaber skulle herefter nytegne aktier i G 1 ApS i et sådant omfang, at H 1 ApS ikke længere ville have bestemmende indflydelse i G 1 ApS. SKAT og Skatterådet fandt, at dette ville medføre, at H 1 ApS ikke længere ville være administrationsselskab, og at denne rolle ville overgå til G 1 ApS. Videre kan det udledes af afgørelsen, at der efter SKATs og Skatterådets opfattelse var tale om en udskiftning af administrationselskab, at H 1 ApS' rettigheder og forpligtelser derfor skulle overgå til G 1 ApS, samt at H 1 ApS (og ikke G 1 ApS) skulle udarbejde delårsopgørelser.

FSR skal anmode skatteministeren om at redegøre for, hvorledes denne afgørelse harmonerer med udtalelsen om, at det sidste selskab i en sambeskatning ikke kan udtræde.

**Kommentar:**

*Anmodningen fra FSR forstås således, at der spørges til, hvorvidt H 1 ApS vil være omfattet af den foreslåede undtagelse, fsva. et selskab, der udtræder af sambeskatningen. Da den samme aktionærkreds fortsat råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne i H 1 ApS, vil undtagelsen fra hæftelsen vedrørende et udtrædende selskab allerede derfor ikke være aktuel i relation til H 1 ApS, der således fortsat vil hæfte for koncernens skatter.*

På baggrund af SKM 2008.601.SR, og fordi spørgsmålet om hvem der udtræder og hvem der forbliver i en sambeskatning vil få stor betydning i relation til de foreslåede hæftelsesregler, skal FSR endvidere anmode skatteministeren om at redegøre for, hvad der definerer en sambeskatning, og hvad der i relation til de foreslåede hæftelsesregler er afgørende for, hvilke selskaber der anses for at udtræde, henholdsvis forblive, i en eksisterende sambeskatning. Dette bedes belyst i følgende situationer (der er ikke valgt international sambeskatning):

1. Et ultimativt dansk moderselskab M ejer et dansk datterselskab D1 der igen ejer et dansk datterselskab D2. M er ejet af en fysisk person. De tre selskaber er sambeskattede med M som administrationselskab. M frasælger aktierne i D1. Efter frasalget vil D1 og D2 være omfattet af obligatorisk sambeskatning med D1 som administrationselskab.
2. Samme struktur som 1, men aktionæren i M er nu et udenlandsk selskab.
3. Samme struktur som 1, men D1 har nu ikke noget datterselskab, og D1 vil derfor (ligesom M) ikke efter salget indgå i nogen sambeskatning.
4. Et udenlandsk selskab M ejer direkte to danske selskaber, D1 og D2, der således er søsterselskaber. D1 og D2 ejer hver for sig danske datterselskaber, og alle danske selskaber indgår i sambeskatning med D1 som administrationselskab. M frasælger D2 med underliggende datterselskaber.
5. Samme struktur som 4, men D1 har ingen datterselskaber, og indgår derfor ikke i nogen sambeskatning efter at M har frasolgt D2.
6. Samme struktur som 4, men med den ændring at D2 er administrationselskab under sambeskatningen med D1. Ligesom under 4 frasælger M D2 med underliggende datterselskaber.
7. Samme struktur som 4, men hverken D1 eller D2 har datterselskaber og D2 frasælges også her.

Skatteministeriet angiver i høringsnotatet s. 48, at når en subsambeskatning udtræder, så hæfter de subsambeskattede selskaber fortsat for hinandens skatter under den frasolgte subsambeskatning. Efter reglens formulering er det "Administrationselskabet og sambeskattede selskaber" der hæfter. Lovforslagets § 2 nr. 14, 4. pkt. har følgende ordlyd:

"Træder et selskab ud af sambeskatningen, hæfter det udtrædende selskab fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet..."

Denne bestemmelse synes at gøre udtømmende op med den solidariske hæftelse ved udtræden, også i tilfælde af, at flere selskaber udtræder sammen. FSR skal bede skatteministeren uddybe, hvori hjemlen til at fastholde hæftelsen mellem selskaber, der udtræder i en subsambeskatning, består?

Skatteministeren bedes endvidere oplyse, om den solidariske hæftelse består i tilfælde, hvor flere selskaber over flere indkomstår og via separate og uafhængige aftaler sælges ud af en sambeskatning til samme køber, og hvori hjemlen i givet fald består?

**Kommentar:**

*Hvorvidt hæftelsen i de angivne eksempler består, vil for det første afhænge af, om selskaberne anses for udtrådt. Denne vurdering skal foretages efter de samme kriterier, som finder anvendelse ved vurderingen af, hvilke selskaber der skal foretage delårsopgørelser.*

*Der er ikke med nærværende forslag tiltænkt ændringer i den gældende praksis omkring ophør af koncernforbindelse og opgørelse af delårsindkomst. De gældende regler og praksis vil således også være styrende for, hvilke selskaber der anses for at forblive henholdsvis udtræde af en sambeskatning.*

*Skatteministeriet er opmærksom på, at det i høringsnotatet er anført, at den indbyrdes hæftelse fortsat vil bestå mellem selskaber i en subsambeskatning efter et frasalg af de pågældende selskaber. Det har imidlertid ikke været hensigten, at hæftelsen skulle være forskellig afhængig af, om selskaber, der også efter et frasalg indgår i en sambeskatning, f.eks. er solgt samlet eller hver for sig. Hæftelsen vil således også i disse situationer bero på ovennævnte kriterier for ophør af koncernforbindelse og opgørelse af delårsindkomst.*

#### 2.4.5 Genindtræden i sambeskatning

I forhold til høringsudkastet er der ingen selvstændig bestemmelse om genindtræden. Til gengæld foreslås det, at hæftelsesophøret ved udtræden af sambeskatning er betinget af, at samme aktionærkreds, jf. KGL § 4, stk. 2, ikke fortsat direkte eller indirekte råder over mere end 50% af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.

FSR skal bede skatteministeren præcisere dette i følgende eksempel:

Selskab A indgår i sambeskatning med sit moderselskab M for årene 2013 og 2014.

Pr. 1. januar 2015 frasælger M Selskab A til eksterne investorer, der ikke er omfattet af personkredsen i KGL § 4, stk. 2. I 2015 og 2016 indgår Selskab A ikke i nogen sambeskatning. Pr. 1. januar 2017 sælges Selskab A tilbage til M, og genindtræder fra dette tidspunkt i sambeskatning med M. Det kan lægges til grund, at der ikke er tale om proformatransaktioner.

Skatteministeren bedes bekræfte, at Selskab A ved genindtræden i sambeskatning med M hverken kommer til at hæfte for M's skatter for 2013-14 eller for 2015-16, eller i øvrigt for skatter i andre selskaber, der har indgået i sambeskatning med M for disse år.

**Kommentar:**

*Det kan bekræftes.*



## 2.5 Forslagets § 4, nr. 4 - Skattefri omstruktureringer

Ifølge FUL § 8, stk. 6 kan skattemæssige underskud i de fusionerede selskaber ikke anvendes til modregning i skattepligtig indkomst i det modtagende selskab. Hertil gælder en undtagelse, såfremt underskuddet er opstået, mens de fusionerede selskaber var sambeskattede.

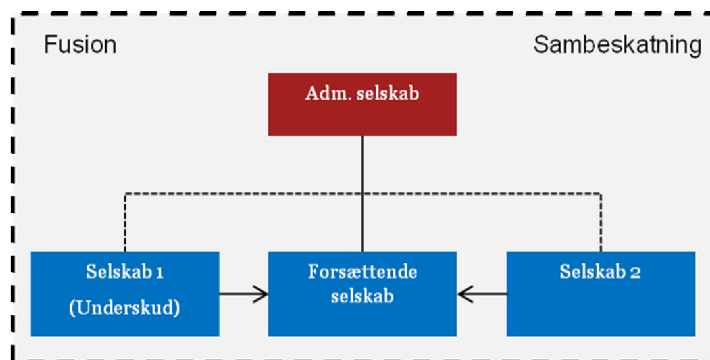
L 173 indfører en ny undtagelse til undtagelsen, således at underskud ikke bevares, såfremt det modtagende selskab ved en skattefri omstrukturering har modtaget aktiver og passiver fra et selskab, der ikke var koncernforbundet på det tidspunkt, hvor underskuddet opstod.

Ændringen finder anvendelse på omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 og senere. Skatteministeren bedes bekræfte, at ikrafttrædelsesbestemmelsen skal forstås således, at underskud kun mistes, såfremt det modtagende selskab ved en skattefri omstrukturering vedtaget den 1. juli 2012 eller senere har modtaget aktiver og passiver fra et selskab, der ikke var en del af sambeskatningen.

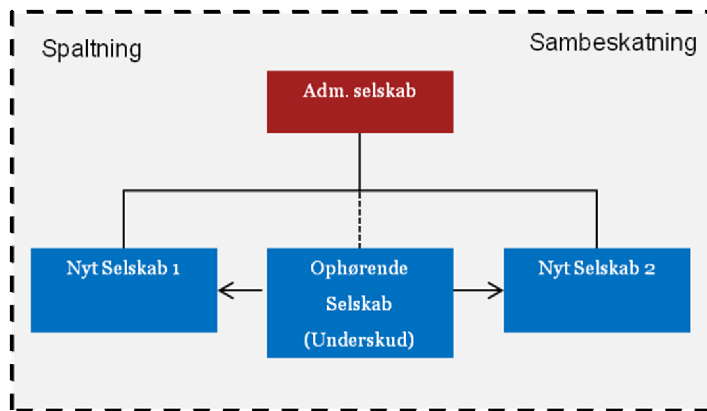
Formålet med forslaget er, at selskaber med overskudgivende aktiviteter, der inddrages i en sambeskatning, ikke må anvende skattemæssige underskud fra andre selskaber i koncernen, når disse underskud ikke er opstået, mens selskaberne var sambeskattede.

Er der ikke inddraget aktivitet fra eksterne selskaber ved en skattefri omstrukturering, mistes underskuddet derimod ikke ved en fusion mellem sambeskattede selskaber, men kan fradrages efter § 8, stk. 6, 2. pkt. Reglerne om skattefri spaltning og tilførsel af aktiver i henholdsvis FUL § 15a og § 15c henviser til reglerne i FUL kap. 1. Dvs. at reglerne for hvorvidt et skattemæssigt underskud bevares eller ikke følger reglerne for fusion i § 8, stk. 6.

Dette har følgende ulogiske konsekvens:



Ved fusionen mellem selskab 1 og 2 bevares underskud i selskab 1, da dette er opstået mens selskaberne var sambeskattede.



Ved en spaltning af et selskab med underskud til to nystiftede selskab (1 og 2) kan underskuddet i det ophørende selskab ikke anvendes i de to modtagende selskaber, da selskaberne er nystiftede og underskuddet således ikke opstod, mens selskaberne var sambeskattede. Havde selskaberne 1 og 2 være eksisterende selskaber i sambeskatningen ville underskuddet kunne bruges i det/de modtagende selskaber.

Ud fra den betragtning af det ikke bør gøre en forskel, hvorledes en koncern organiseres, bør FUL § 8, stk. 6 ændres således, at underskud ligeledes bevares, såfremt det modtagende selskab er nystiftet, og der ikke ved omstruktureringen inddrages aktiver og passiver fra selskaber, der ikke var en del af koncernen, da underskuddet opstod.

#### **Kommentar:**

*Det kan bekræftes, at ikrafttrædelsesbestemmelsen for lovforslagets § 4, stk. 4, skal forstås således, at underskud kun mistes ved fusion mellem sambeskattede selskaber, hvis det modtagende selskab ved en skattefri omstrukturering, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere, har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod.*

*Det er en betingelse for at udnytte et underskud efter en skattefri omstrukturering, at underskuddet er opstået, mens selskaberne har været sambeskattede, jf. FUL § 8, stk. 6, 2. pkt. Betingelsens betydning for underskudsudnyttelsen ved skattefri ophørsspaltning til nystiftede selskaber er ikke en følge af de foreslåede regler, men af de allerede eksisterende regler. Det falder uden for dette lovforslags rammer at udvide adgangen til underskudsudnyttelse for modtagende nystiftede selskaber.*

#### 2.6 Forslagets § 8, nr. 1 – SKL § 3B, stk. 8: 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 muligheden for at SKAT i særlige tilfælde kan kræve en TP-erklæring alligevel fastbeholdes, 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 forhold.

#### **Kommentar:**

*Med forslaget ønskes, at der i højere grad bliver sikret en korrekt skattebetaling fra TP-virksomheder. Der er tale om et ekstra kontrolværktøj, som SKAT kan anvende i særlige tilfælde, når en række betingelser er opfyldt. Forslaget skønnes at kunne medvirke til, at TP-dokumentationen bliver bedre og kan derfor ikke anses for at være unødvendigt.*

Efter FSRs opfattelse er betingelserne for, hvornår SKAT kan kræve en revisorerklæring fortsat for brede, idet et gennemsnitligt underskud i 4 år er for kort en periode, uanset at en længere periode kan medføre, at nogle år er forældede, eller at udenlandske myndigheder angiveligt skulle være utilfredse over en længere periode. Perioden bør efter FSRs opfattelse forlænges, således at der er et mere sikkert grundlag, før et selskab risikerer at blive omfattet af de foreslåede regler. Samtidig bør der fastsættes detaljerede regler om, efter hvilke retningslinjer det vurderes, om det er hensigtsmæssigt og relevant at kræve en erklæring, ligesom det endnu engang bør vurderes, om det virkeligt er nødvendigt, at et erklæringspålæg ikke kan efterprøves i klagesystemet.

Der ses ikke at være fremført holdbare argumenter for, at et erklæringspålæg ikke kan påklages samtidig med at virksomheden, indtil den måtte få medhold hos en klageinstans må arbejde loyalt på at indhente den krævede erklæring.

#### **Kommentar:**

*En periode på mere end 4 år vil vanskeliggøre behandlingen af ældre indkomstår. Hertil kommer, at jo ældre indkomstår, der er tale om, jo mindre tilbøjelige vil udenlandske skattemyndigheder være til at gennemføre korresponderende korrektioner af moderselskabets indkomst. Det er ikke muligt at udarbejde detaljerede regler om, efter hvilke retningslinjer det vurderes, om det er hensigtsmæssigt og relevant at kræve en erklæring, da det beror på en konkret vurdering i hver enkelt sag. I forbindelse med en prøvelse af revisorerklæringspålægget ved påklage vil det kunne vurderes, om betingelserne for erklæringspålægget, herunder om kriteriet om hensigtsmæssighed og relevans, har været opfyldt. Forslaget afskærer ikke adgangen til at klage, men udskyder muligheden for klage til det tidspunkt, SKAT træffer afgørelse i den materielle sag eller henlægger denne. Det sker af hensyn til SKATs mulighed for relativt hurtigt at kunne træffe afgørelse om, hvorvidt virksomhedens TP-dokumentation giver anledning til at foretage ændringer af virksomhedens selvangivne indkomst - også af ældre indkomstår, som den indkaldte TP-dokumentation måtte omfatte. Gives der mulighed for adgang til umiddelbart at kunne påklage pålægget til Landsskatteretten, vil SKAT i stedet skulle koncentrere sine ressourcer på klagesagen med risiko for at ældre indkomstår forældes. En umiddelbar klageadgang ville desuden naturligt føre til, at der blev rejst krav om, at erklæringspålægget fik opsættende virkning, hvorved formålet med ordningen i givet fald ville forspildes.*

FSR noterer med tilfredshed, at det er anført i bemærkningerne i afsnit 3.2.2 at muligheden for at indhente revisorerklæring om TP forhold kun forventes anvendt i få tilfælde. Ministeriet anfører i høringsnotatet s. 20, at selv enkeltstående transaktioner med skattelylande kan være nok til at udløse kravet om en revisorerklæring. FSR finder, at dette alene bør være tilfældet i meget sjældne tilfælde og beder ministeren bekræfte dette.

#### **Kommentar:**

*Som det fremgår af bemærkningerne vil der normalt blive lagt vægt på transaktionernes betydning set i forhold til virksomhedens samlede økonomi. Det kan omvendt ikke udelukkes, at der*

*kan være behov for at få indhentet en revisorerklæring i andre situationer, f.eks. hvor der er tale om en enkeltstående transaktion. Det giver ingen mening at bekræfte, at det alene vil ske i sjældne tilfælde, da antallet af sager årligt, hvori der gives erklæringspålæg, forventes at være begrænset.*

Dette samme er tilfældet med spørgsmålet om underskuddets størrelse i forhold til virksomhedens samlede økonomi. Det bør ikke kunne ske, at SKAT pålægger en virksomhed med en millionomsætning en revisorerklæring alene, fordi der gennemsnitligt de sidste 4 år har været et underskud på 10 kr.

### **Kommentar:**

*Det vil i hvert enkelt tilfælde blive overvejet ganske nøje, om det er på sin plads at pålægge virksomheden at indhente en revisorerklæring. I SKATs vurdering af, hvorvidt det er hensigtsmæssigt og relevant at pålægge en virksomhed at indhente en revisorerklæring, vil naturligt indgå underskuddets størrelse og spørgsmålet om, hvorvidt underskuddet er forretningsmæssigt begrundet.*

FSR finder det ikke rimeligt, at SKAT får mulighed for at kræve erklæringer, som vil påføre de berørte virksomheder væsentlige omkostninger, uden at der samtidig gives mulighed for at kompensere virksomhederne, hvis det viser sig, at erklæringspålægget var ubegrundet. I sådanne situationer bør det være SKAT som bærer risikoen for, at deres "overvejende formodning" viste sig at være forkert.

Hvis Landsskatteretten eller domstolene måtte afgøre, at der ikke har været grundlag for et pålæg om indsendelse af en revisorerklæring, kan skatteyderen ifølge bemærkningerne til lovforslaget have et erstatningskrav mod SKAT. Vi skal anmode ministeren om at uddybe, hvordan en skatteyder i denne situation kan opnå erstatning fra SKAT. Skal der anlægges et civil søgsmål herom, eller vil SKAT uden videre erkende erstatningspligten? Vi skal opfordre til, at der lovgivningsmæssigt etableres mulighed for umiddelbart at yde erstatning for de afholdte omkostninger.

### **Kommentar:**

*En godtgørelsesordning ligger uden for lovforslagets økonomiske rammer. Kommer Landsskatteretten eller i sidste ende domstolene frem til, at der ikke har været grundlag for erklæringspålægget, vil rettens afgørelse eventuelt kunne danne grundlag for en godtgørelse af virksomhedens udgifter til revisorerklæringen ud fra erstatningsretlige betragtninger. Mener retten således ikke, at SKAT har haft grundlag for at indhente en revisorerklæring, vil SKAT indhente en udtalelse fra Kammeradvokaten om, hvorvidt der er grundlag for at godtgøre virksomhedens udgifter til revisor ud fra erstatningsretlige betragtninger og kontakte virksomheden.*

Ifølge pkt. 3.2.2.8 i bemærkningerne til lovforslaget vil referencerammen bl.a. bestå af ÅRL § 98 c om "normale markedsvilkår". Vi gør opmærksom på, at denne standard afviger fra armslængdeprincippet. Standarden "normale markedsvilkår" indebærer således en objektiv, markedsbaseret værdiansættelse, mens armslængdeprincippet indebærer en subjektiv, selskabsspecifik værdiansættelse. De to standarder kan derfor give anledning til forskellige resultater. Det forekommer samtidig mere naturligt hvis referencerammen består af OECD transfer pricing guidelines, som netop ligger til grund for LL § 2. Det foreslås derfor, at

OECD's guidelines erstatter ÅRL § 98 c, i den referenceramme, som vil komme til at fremgå af SKATs bekendtgørelse.

**Kommentar:**

*Forslaget vil blive vurderet i forbindelse med udarbejdelsen af bekendtgørelsen og fastlæggelse af referencerammen heri.*

2.6.1 Hensynet til SKATs mulighed for at kunne træffe hurtige afgørelser

Der er flere steder i bemærkningerne vedr. TP erklæringer nævnt, at hensynet til at skatteyderne ikke skal kunne forsinke processen, har medført at skatteydernes almindelige rettigheder begrænses.

I afsnit 3.2.2.4 om "karensperioden på 7 dage" s. 15 i lovforslaget er det anført:

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

I afsnit 3.2.2.9.1 om sagsfremstilling s. 16 i lovforslaget er det anført:

"Sagsfremstillingen skal sendes til udtalelse hos sagens parter med en svarfrist, der som udgangspunkt ikke kan være mindre end 15 dage.

Da udarbejdelsen af sagsfremstilling og efterfølgende høring på dette stade af sagen kan modvirke forslagens intentioner, foreslås det, at afgørelser om revisor-erklæringspålæg omfattes af undtagelsesbestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5 (vore fremhævelser)"

Dette må forstås således, at SKAT - af hensyn til sagens hurtige behandling - hverken skal udarbejde en egentlig sagsfremstilling eller foretage høring af skatteyderen, hvilket normalt anses for almindelige og grundlæggende rettigheder, der skal sikre skatteyderen mod myndighedernes vilkårlige afgørelser.

I afsnit 3.2.2.9.2 om klage over erklæringspålægget er det anført:

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

Hensynet til SKATs mulighed for at koncentrere ressourcerne om en relativt hurtig behandling af det materielle spørgsmål gør sig ikke gældende, når SKAT først har truffet afgørelse om det materielle spørgsmål, og når SKAT vælger at henlægge sagen. (vore fremhævelser)"

I lyset af ovennævnte citater er det trist at konstatere, at det er et gennemgående træk i bemærkningerne og i Skatteministeriets kommentarer til høringssvarene, at der ikke ønskes stillet selv meget lempelige krav til SKATs eget sagsbehandlingstempo. Det burde ikke være urimeligt at forvente, at også SKAT skal præstere en vis kvalitet, herunder også i relation til sagsbehandlingstiden.

FSR skal derfor henstille, at der indføres bestemmelser, som fastsætter en f.eks. 6 måneders maksimumsfrist indenfor hvilken SKAT skal have taget stilling til, om den indsendte TP-dokumentation giver anledning til et pålæg om at indhente revisorerklæring.

Tilsvarende bør der efter FSRs opfattelse gælde en f.eks. 6 måneders maksimumsfrist for, hvor lang tid der må gå efter at SKAT har modtaget en krævet revisorerklæring og indtil SKAT tager stilling til, om der skal ske forhøjelse af indkomsten eller sagen skal henlægges.

**Kommentar:**

*Forslaget kan ikke imødekommes, da det lægger begrænsninger på anvendelsen af kontrolværktøjet og på SKATs kontrolarbejde i strid med forslagens sigte, jf. også FSRs tilsvarende høringsvar, hvori fristen dog var 3 måneder. I øvrigt vil det sidstnævnte forslag kunne komme i strid med den almindelige frist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, for ændring af en skatteansættelse på TP-området.*

2.6.2 Hensigtsmæssighed og relevans

Det fremgår udtrykkeligt af forslaget til SKL § 3 B, stk. 8 at det er en betingelse for at kræve en revisorerklæring om virksomhedens TP-dokumentation, at det for kontrollen af virksomheden er hensigtsmæssigt og relevant

Det fremgår endvidere af bemærkningerne i afsnit 3.2.2.3 s.15, at ovennævnte betingelse er et udslag af at det ..."grundlæggende forvaltningsretlige princip om saglighed og proportionalitet skal være iagttaget og vurderet ved afgivelsen af pålægget."

Skatteministeren bedes bekræfte, at i det mindste vurderingen af, om det er hensigtsmæssigt og relevant at pålægge en virksomhed at indhente en revisorerklæring om TP-dokumentationen skal udarbejdes i skriftlig form og udleveres til virksomheden i disse sager.

**Kommentar:**

*Erklæringspålægget har karakter af en forvaltningsafgørelse og skal derfor efter forvaltningslovens § 24 indeholde en begrundelse med angivelse af de hovedhensyn, som har været bestemmende for beslutningen om pålægget samt om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt betydning for pålægget. Af begrundelsen for pålægget vil det fremgå, hvorfor SKAT finder det hensigtsmæssigt og relevant at indhente en revisorerklæring.*

2.6.3 Sagsfremstilling

Det er i øvrigt FSRs opfattelse, at det forekommer meget svagt begrundet, at der ikke i sager om revisorerklæringspålæg skal udarbejdes en sagsfremstilling. Der bør under alle omstændigheder udarbejdes en sagsfremstilling i alle sådanne sager, som for de berørte virksomheder vil have væsentlig betydning.

Hertil kommer at der er nævnt i afsnit 3.2.2.9.3 om sagsfremstilling ved Landsskatte retten, at Landsskatte retten i tilfælde af påklage af revisorerklæringspålægget kan anmode SKAT om at udarbejde en sagsfremstilling og sende den til udtalelse hos virksomheden.

Det bør efter FSRs opfattelse være en selvfølge, at der under alle omstændigheder i forbindelse med sagens start udarbejdes en sagsfremstilling, som så ved klage til Landskatteretten skal udleveres til virksomheden.

Skatteyderne har i princippet en 15 dages frist til at reagere på en sagsfremstilling. Derfor kan det vel ikke være rimeligt, hvis SKAT skal bruge flere måneder på at lave en sådan?

**Kommentar:**

*Forslaget kan ikke imødekommes. Hensynet til at SKAT kan koncentrere ressourcerne om det materielle spørgsmål i sagen, taler for, at en sagsfremstilling først udarbejdes på anmodning fra Landsskatteretten i forbindelse med en eventuel klagesag.*

#### 2.6.4 SKAT er ikke bundet af revisorerklæringen

Efter Skatteministeriets opfattelse kan SKAT og revisor have forskellige vurderinger af sagen og SKAT vil derfor ikke være bundet af revisors erklæring. Ministeriet bedes bekræfte, at det dog må være den altovervejende hovedregel, at SKAT accepterer resultatet af revisorerklæringen. I modsat fald må man stille spørgsmålstejn ved det reelle behov for at kunne kræve revisorerklæringer. Det er naturligvis ikke acceptabelt, hvis SKAT alene vil godtage erklæringer, som støtter SKATs synspunkt.

**Kommentar:**

*Ministeriet kan ikke bekræfte dette, eftersom SKAT og revisor kan have forskellige vurderinger. Det giver desuden ingen mening at bekræfte, at SKAT som altovervejende hovedregel vil acceptere resultatet af revisorerklæringen, da antallet af sager, hvori der årligt gives erklæringspålæg, forventes at være meget begrænset.*

#### 2.6.5 Lovovervågning

FSR skal desuden foreslå, at forslagets § 8, nr. 1 sættes på lovovervågning, således at Folketinget kan følge med i brugen af revisorerklæringerne.

**Kommentar:**

*Administrationen af revisorerklæringsordningen ligger centralt i SKATs afdeling for ligning af store selskaber, således at der sikres en ensartet anvendelse af ordningen ud fra de givne forudsætninger, som lovforslaget opstiller. Ønskes oplysninger om antal givne revisorerklæringspålæg m.v., vil oplysningerne nemt kunne tilvejebringes. Der er derfor ikke noget behov for at sætte ordningen under lovovervågning.*

#### 2.7 Forslagets § 8, nr. 3 – SKL § 14, stk. 5

FSR er uenig med Skatteministeriet i, at det som minimum må være groft uagtsomt, at arbejdsgiveren glemmer én indberetning. Det er efter FSRs opfattelse et skred i den forkerte retning, at ansvarsvurderingen strammes på denne måde. Det er bekymrende og kan få afsmittende effekt på andre områder.

Det forekommer i øvrigt ikke klart, hvilke kriterier der vil afgøre, hvorvidt en arbejdsgiver skal straffes med de forholdsvis høje bødestrafte. Da der er tale om administrati-

ve bøder, der alt for ofte ikke bliver bedømt af domstolene, er der efter FSRs opfattelse behov for, at dette præciseres.

FSR ønsker en nærmere angivelse af, hvornår ministeriet mener, at der har været en klar vejledning om, hvordan en indberetning skal foretages?

**Kommentar:**

*I SKL § 14, stk. 5, angives alene kriteriet for udmåling af bødestørrelsen ved overtrædelse af § 14, stk. 2, eller § 14, stk. 3. Disse to bestemmelser, som fastlægger det strafbare gerningsindhold, er ikke nye. Det er ligeledes almindeligt i hele skatte- og afgiftslovgivningen, at den strafbare tilregnelser er mindst grov uagtsomhed.*

*I § 14, stk. 2, henvises til indberetningsbestemmelserne i skattekontrollovens afsnit II, og det fremgår af de enkelte bestemmelser og indberetningsbekendtgørelsen, hvilke oplysninger, der skal indberettes, og hvilke krav, der stilles til indberetningen. Der er tale om faste månedlige indberetninger af alle relevante lønoplysninger for virksomhedens ansatte, og såfremt der er mangler ved indberetningen, gives der mulighed for fejlrettelse ved genindberetning. Antallet af pligtige indberetninger afhænger således af, hvor mange ansatte, der er i den pågældende virksomhed. Det er kun i situationer, hvor der ikke indberettes eller genindberettes rettidigt, at bødestraf vil blive anvendt, og Skatteministeriet er ikke enig med FSR i, at kriterierne for, hvornår det strafbare gerningsindhold er realiseret er uklare. I forbindelse med opstart af ny virksomhed får virksomheden vejledning i indberetningspligter, ligesom der er tilgængelig vejledning på tast.selv.*

*Endelig skal opmærksomheden henledes på, at en bødesag altid vil kunne indbringes for domstolene, hvis virksomheden ikke er enig i, at den har realiseret det strafbare gerningsindhold eller ønsker bødestørrelsen prøvet ved retten.*

2.8 Forslagets § 8, nr. 3 – SKL § 14, stk. 6

I bemærkningerne anføres bødestørrelse efter omsætning/antal medarbejdere i forhold til SKL § 14, stk. 6.

Der forekommer at være inkonsistens i bemærkningerne på s. 20, idet virksomheder med f.eks. 475 ansatte vil få en bøde på 2,25 mio. kr., mens en virksomhed med 500-600 ansatte "alene" får en bøde på 2 mio. kr.?

**Kommentar:**

*Der er desværre en trykfejl i bemærkningerne, idet der skulle have stået: " er der over 500 medarbejdere ansættes bøden til 2,5 mio. kr."*

*Med et spring på 250.000 kr. for hver 50 ansatte, vil bøden blive 2 mio. kr. for intervallet 350-400 ansatte, fra 400 til 450 ansatte bliver den 2,25 mio. kr., og fra 450-500 ansatte bliver bøden 2,5 mio. kr.*

*Forudsætningen for at anvende antal ansatte i bødeberegningen er, at de ansattes lønindkomst m.v. er eller skal være indberettet til indkomstregisteret, dvs. at de ansatte er skatte-*



*pligtige til Danmark, og selskabet skal også være skattepligtigt til Danmark, så svaret på de to spørgsmål er følgende:*

*1. Omsætningen i et udenlandsk fast driftssted, som er skattepligtigt i det pågældende land skal ikke medregnes ved fastsættelse af bøde efter § 14, stk. 6. For medarbejdernes vedkommende er det afgørende, om de er ansat af det danske selskab og er skattepligtige til Danmark, eller om de er ansat af det udenlandske driftssted.*

*2. Under forudsætning af, at et dansk fast driftssted af et udenlandsk selskab er skattepligtigt til Danmark, så skal driftsstedets omsætning eller antal medarbejdere, som er ansat i driftsstedet og svarer skat til Danmark medregnes ved bødefastsættelsen.*

2.9 Forslagets § 8, nr. 4 – SKL § 17, stk. 3

Forslaget om øgede bøder for mangelfuld TP-dokumentation giver FSR anledning til følgende kommentarer:

Skal omsætning / antal medarbejdere i et udenlandsk fast driftssted af et dansk selskab medregnes ved fastsættelsen af en bøde efter SKL § 14, stk. 4?

Skal omsætning/antal medarbejdere i et dansk fast driftssted af et udenlandsk selskab medregnes?

Henset til de store bøder, der kan pålægges ved en manglende overholdelse af dokumentationsreglerne, og muligheden for en skønsmæssig ansættelse, bør det i højere grad fremgå udtrykkeligt af loven og bekendtgørelsen, hvornår en dokumentation må anses for at opfylde lovens krav. I praksis konkluderer SKAT således helt rutinemæssigt, at en dokumentation er mangelfuld, blot fordi SKAT er uenig i, at de anvendte priser og vilkår iagttager armlængdeprincippet. Vi skal opfordre til, at det præciseres, hvornår en udarbejdet dokumentation kan anses for at være så mangelfuld, at dokumentationskravet ikke er iagttaget.

Ligeledes henset til de store bøder m.v. er der endvidere tilsvarende behov for, at det fremgår klart af loven, hvornår en dokumentation skal være udarbejdet. Af SKL § 3 B fremgår det blot, at der skal udarbejdes dokumentation, og at denne efter påkrav skal indsendes til SKAT. På baggrund heraf må det antages, at SKAT ikke kan hævde, at dokumentationsreglerne ikke er overholdt, hvis en dokumentation indsendes rettidigt, dvs. inden for 60 dage, uanset hvornår den måtte være udarbejdet. I pkt. 3.3.1 i bemærkningerne til lovforslaget anføres det derimod, at dokumentationen skal udarbejdes løbende forud for de relevante transaktioner for at udfinde den markedsmæssige pris". Der findes ingen støtte for dette udsagn i loven eller forarbejderne hertil, ligesom det i praksis ikke er muligt at overholde dette krav. Det er først muligt at udarbejde dokumentationen efter indkomstårets udløb. Dette gælder, uanset om interne priser dokumenteres ved hjælp af CUP metoden, TNMM eller en anden metode.

Det kan for det første naturligtvis ikke være sådan at blot fordi SKAT mener, at en anden prisfastsættelsesmetode eller lignende er mere egnet, så kan dette være udtryk for at dokumentationskravet ikke er opfyldt. For det andet må det i hvert fald gælde at

der ikke kan stilles krav om at en TP-dokumentation skal foreligge før selvangivelsesfristens udløb. Dette er også væsentligt i forhold til at det ikke er muligt at udarbejde en korrekt TP-dokumentation før indkomstårets udløb, selvom det naturligvis er muligt at udarbejde enkelte delelementer.

Ifølge bemærkningerne kan bøder ikke effektueres før udfaldet af en eventuel påklage til Landsskatteretten eller domstolene er kendt. Gælder det samme, hvis en skatteyder påberåber sig EU's voldgiftskonvention eller den gensidige aftaleprocedure i en DBO?

Der forekommer i øvrigt at være uoverensstemmelse mellem ikrafttrædelsesbestemmelserne for § 8, nr. 4 og 5. Ikrafttrædelsesbestemmelsen anfører alene, at § 8, nr. 1, 2 og 4 træder ikraft d. 1. januar 2013. At nr. 5 ikke er nævnt, må efter FSRs opfattelse bero på en fejl, da ændringen til SKL § 17, stk. 3 (de 250.000 kr.) og den nye stk. 4 (skærpende omstændigheder) må antages at skulle ses i sammenhæng. Ministeren bedes bekræfte dette og tilrette, således at nr. 5 træder ikraft samtidigt med nr. 1, 2 og 4 (d. 1. januar 2013).

Det forekommer i øvrigt ikke klart, hvorvidt de nye bødestørrelser vil have betydning for manglende TP-dokumentation vedrørende indkomstår, der påbegyndes før 1. januar 2013. FSR skal derfor anmode skatteministeren bekræfte, at de foreslåede bødestørrelser alene kan pålægges for manglende TP-dokumentation for indkomstår, der begyndes efter 1. januar 2013.

Kan ministeren ikke bekræfte dette, vil der tale om en væsentlig skærpelse af straffen med tilbagevirkende kraft, hvilket vel ikke kan være meningen.

Dette ville f.eks. betyde, at virksomheder, der allerede nu afventer en afgørelse fra Landsskatteretten eller domstolene kan risikere bødestraf efter skærpede regler i § 8, nr. 4 og 5, alene fordi de har valgt at klage over den ændrede skatteansættelse og derfor må afvente Landsskatterettens/domstolenes afgørelse inden bødestørrelsen beregnes. På den baggrund anmodes skatteministeren om at bekræfte, at de nye bødestørrelser først får betydning for TP-dokumentation vedr. nye indkomstår.

### **Kommentar:**

*FSR anmoder om, at det præciseres, hvornår en udarbejdet dokumentation kan anses for så mangelfuld, at dokumentationskravet ikke er iagttaget. Af hensyn til selskaberne er det i vidt omfang overladt til den pågældende skatteyder at vurdere, hvordan dokumentationen bedst udformes, men det er et ufravigeligt krav, at dokumentationen skal kunne sætte skattemyndighederne i stand til at vurdere, hvorvidt priser og vilkår er på armslængdevilkår.*

*Skattemyndighederne har som udgangspunkt bevisbyrden for, at de kontrollerede transaktioner ikke er sket på armslængdevilkår. Hvis dokumentationen ikke udarbejdes løbende, men f.eks. først udarbejdes flere år efter til brug for en verserende skattesag, så vil den skattepligtige indkomst kunne fastsættes skønsmæssigt, jf. § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3. En efterfølgende udarbejdet dokumentation skal vurderes og inddrages i skønsgrundlaget, da skønnet skal være sagligt og underbygget, men SKAT har hjemmel til at udøve et skøn, hvis dokumentationen ikke har foreligget på selvangivelsestidspunktet.*

*FSR anfører, at der ikke findes støtte i loven eller forarbejderne til, at der er krav om "at dokumentationen skal udarbejdes løbende forud for de relevante transaktionen for at udfinde den markedsmæssige pris".*

*Det fremgår af SKL § 3 B, at de selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, samt at dokumentationen på SKATs begæring skal forelægges denne. Det er således forudsat, at dokumentationen foreligger og kan forelægges på selvangivelsestidspunktet.*

*Det fremgår af de almindelige bemærkninger i forarbejderne til 1998-loven, jf. FT 1997-98, 1. samling, Tillæg A, side 1896ff:*

*"Det foreslåede krav om dokumentationsgrundlag i virksomheden betyder, at virksomhederne ikke efterfølgende skal etablere den fornødne dokumentation, hvilket vil blive sværere og sværere jo længere tid, der forløber efter transaktionen." ... "Det er væsentlig lettere at sikre det nødvendige dokumentationsgrundlag samtidig med, at de interne transaktioner foretages, i stedet for efterfølgende at skulle fremskaffe dokumentationen. En efterfølgende fremskaffelse besværliggøres yderligere af, at sammenligningsgrundlaget til brug for vurderingen af, om de interne transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet ofte ikke er komplet."*

*Forarbejderne til 2005-loven bekræfter et samtidighedskrav om, at dokumentationen skal udarbejdes løbende af skatteyder, jf. FT 2004-05, 2. samling, Tillæg A, side 4907ff:*

*"Tidsmæssigt skal dokumentationen foreligge, således at den kan udleveres, hvis skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) straks efter indsendelse af selvangivelsen be-der herom."*

*Det fremgår også udtrykkeligt af et høringssvar medtaget som bilag 1 til lovforslaget. Under høringen af lovforslaget stillede FSR forslag om, at:*

*"...det i forhold til dokumentationspligten bør være tilstrækkeligt, at virksomhederne ligger inde med en dokumentation og et grundmateriale, som gør, at der inden for en måned kan udarbejdes en tilfredsstillende transfer pricing dokumentation. Endvidere anføres, at hvis det er tanken, at dokumentationen skal foreligge senest på selvangivelsestidspunktet, bør dette fremgå direkte af loven."*

*Kommentaren hertil er, jf. FT 2004-5, 2. samling, Tillæg A, side 4934:*

*"efter lovtæksten skal den skriftlige dokumentation forelægges skattemyndighederne på begæring. Dette skal sammenholdes med, at den almindelige selvangivelsespligt indeholder en pligt til efter anmodning at redegøre for grundlaget for de selvangivne oplysninger og reglen i skattekontrollovens § 6 om pligt til på skattemyndighedernes begæring at indsende regnskabsmateriale med bilag. Det vil sige, at når selvangivelsen er indsendt kan den skattepligtige blive mødt med et krav om indsendelse af yderligere materiale og dermed bliver det reelt et krav, at dokumentationen skal foreligge på selvangivelsestidspunktet."*

*Både bestemmelsens ordlyd som forarbejderne viser således, at bestemmelsen indeholder et krav om samtidighed, således at dokumentationen skal udarbejdes løbende og skal kunne forelægges på selvangivelsestidspunktet.*

*I en straffesag har skattemyndighederne bevisbyrden for, at en fremsendt dokumentation er mangelfuld, og det vil naturligvis indgå som en del af bevistemaet, hvornår dokumentationen er udarbejdet.*

*FSR ønsker oplyst, om udmåling af en bøde på 10 pct. af indkomstforhøjelsen skal afvente behandling i EU's voldgiftskonvention eller forhandlinger efter den gensidige aftaleprocedure i en DBO. Dette er ikke tilfældet. Skatteansættelsen anses for endelig, når de danske klagemuligheder, herunder domstolsprøvelse er udtømt. Både voldgiftskonventionen og DBO'er forudsætter en fordeling af skatten mellem de lande, hvor en koncern har skattepligtige aktiviteter, hvilket ikke skal have betydning for en dansk strafferetlig sanktion.*

*Endelig bemærker FSR, at det må bero på en fejl, når der ikke er særlige ikrafttrædelsesbestemmelser for straffebestemmelserne. Det er ikke en fejl. Der kan naturligvis ikke straffes for manglende revisorerklæring, før end der lovmæssigt kan gøres krav gældende om revisorerklæring, men det følger ikke heraf, at bestemmelsen ikke kan træde i kraft den 1. juli 2012.*

*Beskrivelsen af bødeudmålingen ved overtrædelsen af § 17, stk. 3, når det gælder manglende eller mangelfuld dokumentation er ikke en straffskærpelse, da det er forudsat, at den skønsmæssige standardisering af omkostninger til udarbejdelse af dokumentation på 125.000 kr. svarer til eller ligger langt under den faktiske pris. Tillægget på 10 pct. af indkomstforhøjelsen blev beskrevet i tidligere lovforarbejder. Der kan således ikke være nogen berettiget forventning hos selskaberne om, at de tidligere ville kunne få en mindre bødestraf.*

## 2.10 Forslagets § 9, nr. 1 – Åbenhed om selskabers skattebetaling

Som tidligere fremhævet finder FSR forslaget om åbenhed om selskabers skattebetaling for meget betænkeligt. FSRs holdning skal særligt ses i lyset af, at dansk skattelovgivning dels er kompliceret, dels på en række punkter er uklar. Anvendelsen afhænger derfor i høj grad af fortolkning af lovteksten, forarbejder og efterfølgende praksis.

Som følge af kompleksiteten og sådanne uklarheder forekommer det, at såvel skatteyder som skattemyndigheder begår fejl, hvorefter der opstår behov for at ændre skatteansættelsen. Det skal nævnes, at især vedrørende rentefradragsbegrænsningsreglerne er der for tiden uklarhed om hvad der er gældende ret.

Det er FSRs opfattelse, at fejl ikke kan undgås, men netop af denne grund bør man være meget varsom med hvilke oplysninger, der lægges ud til offentlig fortolkning. Lovforslaget går i denne henseende for langt. I den praktiske udformning, vil FSR derfor endnu engang henstille, at også retssikkerhedsmæssige hensyn levnes en plads, således at offentliggørel-

sen af skattebetalinger sker på en måde, så der ikke ad den vej sker afsløring af verserende skattesager.

**Kommentar:**

*Der henvises til kommentaren til pkt. 1 – Overordnede bemærkninger, Åbenhed om selskabers skattebetaling.*

---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