

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

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

22. februar 2012

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

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

Generelle bemærkninger

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

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

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

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

En sådan beklagelig tilgang kan bl.a. ses på side 17 i lovforslaget, hvor det fremgår: *"Lovforslaget har primært til formål at sikre et robust skattegrundlag i forhold til selskaber og skal ses i sammenhæng med aftalepartiernes ønske om, at erhvervslivet – og herunder navnlig multinationale selskaber – skal bidrage mere til finansieringen af velfærdssamfundet."*

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

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

Det vil nærværende lovforslag samlet set ikke bidrage til. Tværtimod. Det er beklageligt, påfaldende og værd at påtale. Dog må man trods alt rose ministeriet for at melde klart ud om dette forhold, idet det af lovforslaget - som en ren tilståelsessag - fremgår: *"Underskudsfræmførslen vil føre til et mindre fald i forventede afkast af investeringer i Danmark. Det skyldes, at der sker en fremrykning af tidspunktet for, hvornår selskaberne skal betale selskabsskat, samt der vil være en øget risiko for, at underskuddene går endeligt tabt. Det skønnes således, at underskudsfræmførsel vil medføre en begrænset reduktion i tilskyndelsen til at investere i Danmark."*

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

Specifikke bemærkninger, underskudsfræmførsel

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

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

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

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

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

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

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

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

Specifikke bemærkninger, revisorerklæringer overfor underskudsselskaber

Der er selskaber, som iflg. Skatteministeriet påkalder sig særlig opmærksomhed på baggrund af en risikovurdering. F.eks. visse selskaber, som de seneste 4 år har haft underskud eller selskaber, der har transaktioner med lavskattelande. Over for disse selskaber indføres mulighed for at SKAT kan kræve en særlig revisorerklæring om transfer pricing dokumentationen.

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

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

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

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

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

Specifikke bemærkninger, bøder for mangelfuld TP-dokumentation

De generelle bødereger ændres, således at det fremgår, at bødeberegningen kan tage udgangspunkt i forskellige objektive kriterier og den mulige skattefordel. Der indføres en fast bødestørrelse på 250.000 kr. (grundbeløb) med tillæg på 10 pct. af den forhøjede indkomst for manglende eller mangelfuld transfer pricing dokumentation.

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

Specifikke bemærkninger, solidarisk hæftelse i sambeskatningsforhold

Undertiden taber staten indtægter, fordi sambeskattede selskaber går konkurs – også selvom der i koncernforbundne selskaber er tilstrækkelige værdier til, at skatten kan betales. Det er argumentationen for, at der indføres solidarisk hæftelse for selskabsskatter i sambeskattede selskaber, og der også indføres solidarisk hæftelse for kildeskatter på renter, royalties og udbytter.

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

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

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

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

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

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

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

Specifikke bemærkninger, åbenhed om selskabers skattebetalinger

Åbenheden vil omfatte selskaber m.v., der er skattepligtige til Danmark og som er undergivet en selvangivelsespligt. Oplysninger, der kan offentliggøres, er den skattepligtige indkomst, anvendte gamle underskud og den beregnede skat for indkomståret.

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

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

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

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

Specifikke bemærkninger, indkomst i fast driftssted

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

Dansk Erhverv har ingen bemærkninger til denne del af lovforslaget.

Med venlig hilsen

Dansk Erhverv



Bo Sandberg
Skattepolitisk chef

Ulla Brandt
Advokat

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

22. februar 2012
bvf/ig

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

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

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

Overordnede bemærkninger

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

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

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

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

Overdækning udløser beskatning

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

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

Beskatning af non-profit virksomheder

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

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

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

Barmarksværkerne blev lovet ikke at skulle betale skat

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

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

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

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

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

Afsluttende bemærkninger

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

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

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

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

Med venlig hilsen

Dansk Fjernvarme



Birgitte V Faaborg

