

Regerings indsats mod multinationale selskaber

Skatteministeriet har den 2. februar fremsat lovforslag, der bl.a. indeholder forslag til at styrke indsatsen mod nulskatteselskaber og skabe større åbenhed om selskaber og fondes skattebetalinger, indføre solidarisk hæftelse i sambeskatning, begrænse muligheden for underskudsfremførsel samt indføre nye revisorerklæringer og bøder i transfer pricing sager. Lovforslaget er derfor et led i regeringens erklærede indsats mod multinationale selskaber. I nedenstående notat har CEPOS analyseret, lovforslagets konsekvenser. Notatet er ligeledes fremsendt som høringsvar den 22. februar 2012 til Skatteministeriet.

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

1. Indledning

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

- Indførelse af solidarisk hæftelse i sambeskatningsforhold.
- Mere åbenhed om selskabers skattebetalinger. Åbenheden vil omfatte selskaber m.v., der er skattepligtige til Danmark og som er undergivet en selvangivelsespligt. Oplysninger, der kan offentliggøres, er den skattepligtige indkomst, anvendte gamle underskud og den beregnede skat for indkomståret.
- Begrænsning af modregning af underskud. Der indføres en begrænsning af selskabers mulighed for underskudsmodregning, således at den første million altid kan modregnes i positiv skattepligtig indkomst, og det resterende underskud højst kan nedbringe den resterende indkomst med 60 pct.
- Krav om særlige revisorerklæringer i forhold til underskudsselskaber. Der er selskaber, som påkalder sig særlig opmærksomhed på baggrund af en risikovurdering. F.eks. visse selskaber, som de seneste 4 år har haft underskud eller selskaber, der har transaktioner med lavskattelande. Over for disse selskaber indføres mulighed for at SKAT kan kræve en særlig revisorerklæring.
- Bøder for mangelfuld transfer pricing dokumentation. De generelle bøderegler ændres, således at det fremgår, at bødeberegningen kan tage udgangspunkt i forskellige objektive kriterier og den mulige skattefordel. Der indføres en fast bødestørrelse på

250.000 kr. (grundbeløb) med tillæg på 10 pct. af den forhøjede indkomst for manglende eller mangelfuld transfer pricing dokumentation.

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

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

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

2. Solidarisk hæftelse i sambeskatningsforhold

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

*"Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 i, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C."*¹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Åbne skattebøger

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

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

"De oplysninger, der skal kunne offentliggøres, er den skattepligtige indkomst, anvendte gamle underskud og den beregnede skat for indkomståret. Tilsvarende oplysninger vil blive offentliggjort, for så vidt angår kulbrintebeskatningen."

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

Ifølge lovforslaget tilsigter regeringen, at "en øget opmærksomhed på området vil være med til at sikre skattebetalingen fra selskabernes side."

Forslaget forventes at medføre et merprovenu, "der dog ikke er kvantificeret i henhold til forsigtighedsprincippet".

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

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

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

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

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

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

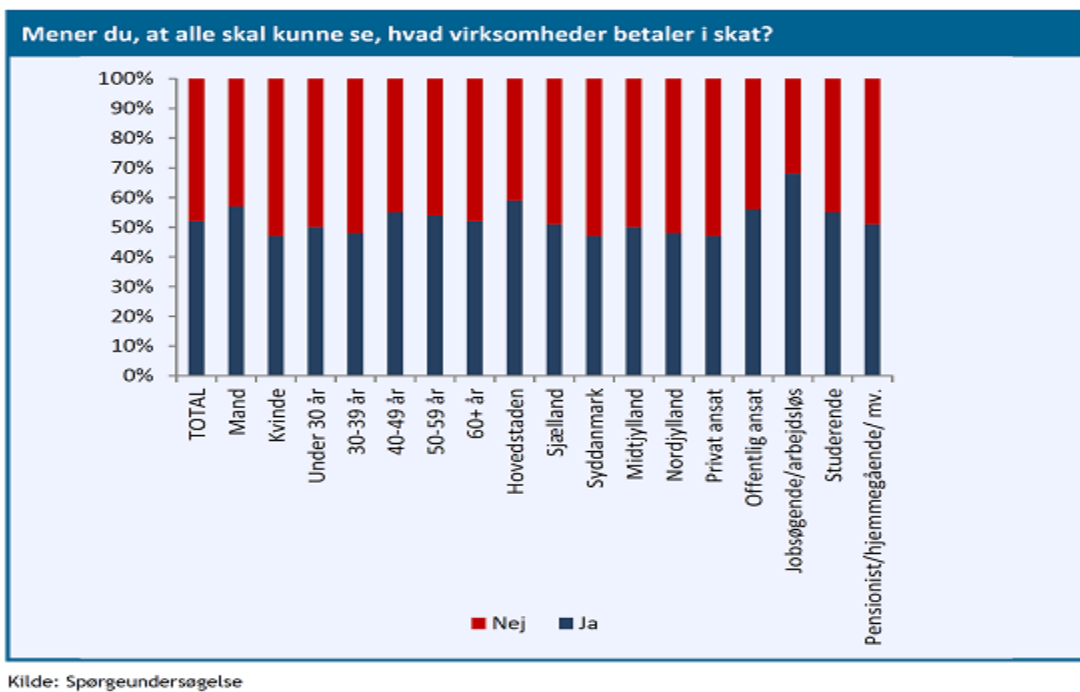
4. Meningsmåling

I en meningsmåling foretaget af analysebureauet Norstat for CEPOS, er 1000 danskere blevet spurgt dels, hvorvidt de mener, at man skal offentliggøre, hvad virksomheder betaler i skat, og dels om borgerne ønsker, at deres egne skatteoplysninger bliver offentliggjort, som man allerede kender det fra Sverige.

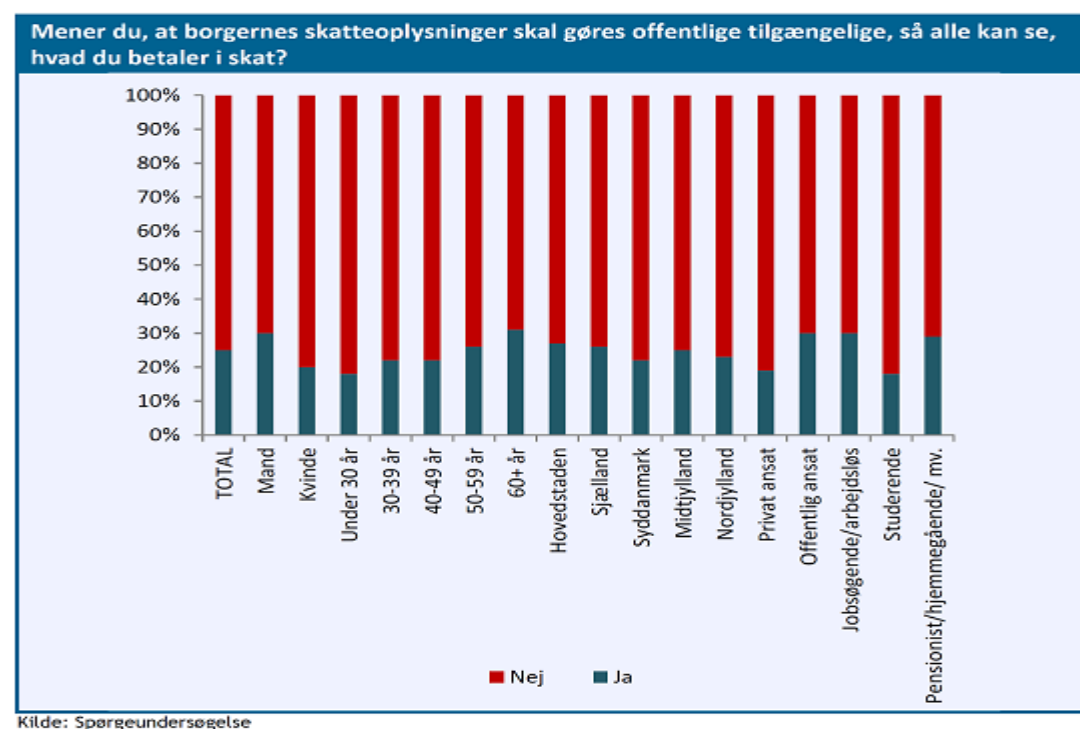
Meningsmålingen viser, at danskerne generelt er delte i forhold til spørgsmålet om, hvorvidt selskaber skal tvinges til at offentliggøre deres skatteforhold. Et lille flertal (52 pct.) bakker således op om regeringens forslag om at gøre selskabers skatteforhold offentligt tilgængelige, hvorimod 48 pct. er modstandere. Billedet er dog mere klart, når danskerne bliver spurgt, om de er parate til at deres egne skatteoplysninger skal være offentligt tilgængelige. Her svarer et klart flertal på 75 pct. "nej tak".

³ <http://www.domstol.dk/hojesteret/nyheder/Afgorelser/Pages/Fradragforudgifttilmanagemntfeesomdriftsomkostning.aspx>

⁴ <http://www.domstol.dk/oestrelandsret/nyheder/Pressemeddelelser/Pages/%C3%98streLandsretfrifindeidetluxembourgskemoderselskabiISSforSkatteministerietskravomudbytteskatp%C3%A51,5miakr.aspx>



Kilde: Analysebureauet Norstat, målingen er foretaget i perioden 13. - 18. marts 2012.



Kilde: Analysebureauet Norstat. Målingen er foretaget i perioden 13. - 18. marts 2012.

Meningsmålingen viser, at danskerne er mere villige til at se andre over skulderen, end de er til at lægge deres egne skatteoplysninger frem. Samtidig viser den dog også, at regeringen ikke har en soleklar opbakning til deres lovforslag om åbne skattebøger.

Regeringen forslag er som udgangspunkt møntet på virksomheder og fonde, men forslaget kan ses som en glidebane mod også at gøre personers skatteoplysninger offentligt tilgængelige. De mange restancer viser med al tydelighed, at SKAT har vanskeligt ved at få indkrævet

skattebetalingerne fra almindelige borgere. Det kan derfor forventes, at regeringen om et par år åbner op for diskussionen om åbne skattebøger for personer, som man fx har i Sverige.

5. Modregning af underskud

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

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

Forslaget vurderes at give et merprovenu i indkomståret 2013 på 950 mio. kr., mens den varige virkning skønnes at være på 130 mio. kr. årligt efter tilbageløb. Da der som nævnt ikke er tale om, at underskuddet helt går tabt, men derimod at den tidsmæssige horisont for dens udnyttelse udstrækkes over en længere periode, beror merprovenuet på den rentefordel, som staten får ved at fremrykke selskabernes beskatningstidspunkt. Her over for står imidlertid, at lovforslaget samtidig vurderes at ville føre til en likviditetsforringelse hos de pågældende virksomheder, et mindre fald i det forventede afkast af investeringer i Danmark, samt reduktion i tilskyndelsen til overhovedet at investere her i landet. Man indfører altså en rentefordel for staten på bekostning af gode rammevilkår for erhvervslivet.

Baggrunden for forslaget er, at der er en række danske og udenlandske virksomheder, som allerede har oparbejdet så store skattemæssige underskud, at disse virksomheder ikke vil komme til at betale skat til Danmark "inden for en overskuelig fremtid", selvom de år for år har et reelt overskud. Som reglerne er i dag, kan de således modregne de gamle underskud i det årlige overskud. Og først når alle underskuddene er "brugt op", vil virksomheden igen komme til at betale skat til Danmark.

Med det nye lovforslag vil man begrænse muligheden for at udnytte disse underskud i det årlige underskud. Forslaget indebærer således, at hvis virksomheden generer et overskud, vil den fremover komme til at betale en "minimumsskat". Også selvom den bærer rundt på et ældre underskud, der reelt overstiger den positive skattepligtige indkomst.

Forslaget skal derfor ikke mindst ses i lyset af den megen offentlige kritik af multinationale selskabers skatteforhold.

Man kunne imidlertid ønske, at regeringen i højere grad adresserede denne kritik ved at afklare, om de manglende skattebetalinger skyldes reel skatteunddragelse eller i højere grad skyldes et ustabil og kompliceret skattegrundlag, der vanskeliggør vurderingen af, hvorvidt man betaler den retmæssige skat. I stedet sigter regeringen nu i blinde og rammer dermed også reelle og lovlydige virksomheder, som vil opleve en voldsom likviditetsforringelse, blot fordi de bærer rundt på store underskud på grund af tilsvarende store investeringer.

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

Det afgørende må være at sikre gode rammevilkår for erhvervslivet, der fremmer og ikke begrænser investeringslysten, herunder varetage den kollektive retssikkerhed, så ingen virksomheder uberettiget kører på skattemæssig frihjul. I dét perspektiv indebærer lovforslaget en uheldig skærpelse af de nuværende vilkår, som risikerer at ramme lovlydige virksomheder unødvendigt, uden andet skattemæssigt belæg, end at staten kan opnå en rentefordel på virksomhedernes bekostning, og at ca. 10 pct. af de fremførte underskud helt bortfalder, fordi selskaberne ikke kan nå at udnytte dem, inden de igen ophører. Grundlæggende kan et sådan forslag ikke bakkes op, og det må samtidig bemærkes, at det i øvrigt strider mod regeringens egen strategi for vækst og øget konkurrenceevne.

6. Revisorerklæringer og bøder

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

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

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

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

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

7. Konklusion og anbefaling

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

For så vidt angår forslaget om åbne skattebøger, vurderes det, at dette forslag er mere symbollovgivning og ikke vil have nogen effekt hverken på selskabers skattebetalinger eller på

statens samlede skatteprovenu. Ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning bør denne del af lovforslaget derfor afskaffes i sin helhed, da risikoen ellers er, at lovlydige virksomheder uretmæssigt bliver hængt ud på et offentligt skafot.

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

Dette notat er muliggjort ved donation fra **KRAKS FOND**