

Til Skatteministeriet pr e-mail:
lovgivningoekonomi@skm.dk,
lbn@skm.dk, mak@skm.dk og kln1@skm.dk.

18. august 2023

Høringsvar – Minimumsbeskatningsloven – Pillar II - j.nr. 202213403

Skatteministeriet har sat forslag til Lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven) i høring med høringsfrist fredag den 18. august 2023.

Formålet med lovforslaget er at implementere Rådets direktiv af 14. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats på mindst 15 pct. for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen (Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 14. december 2022).

Vi ønsker hermed at give kommentarer til den del af lovforslaget, som berører erhvervsdrivende fonde.

1 - Indledning

Vi henvendte os sammen med en række andre danske fonde den 19. august 2022 til Skatteministeriet, da vi hver især repræsenterer en dansk erhvervsdrivende fond med en kontrollerende ejerandel i hver vores respektive underliggende koncern(er) med en årlig konsolideret omsætning over 750 mio. EUR, og fondet omfattes dermed af EU-direktivet ((EU) 2022/2023 af 14. december 2022).

Vi henvendte os til Skatteministeriet, da vi har en naturlig og væsentlig interesse i, hvordan EU Direktivet, som ligger til grund for forslaget om minimumsbeskatningsloven, bliver fortolket i Danmark.

Vi anførte tre hovedbudskaber til den danske implementering:

- Det er for os helt afgørende, at den i Direktivet indbyggede fleksibilitet udnyttes, så der tages et passende hensyn til den danske fondsmodel.
- Implementeringen af Direktivet kan i værste fald risikere at udløse en væsentlig og utilsigtet beskatning af de danske erhvervsdrivende fonde, hvilket vil være til skade for modtagerne af fondenes almenvelgørende og almennyttige uddelinger og det danske samfund.
- Ved implementeringen er det vigtigt at sikre ligebehandling mellem fonde. Dette gælder både de danske fonde imellem, men også over for udenlandske fonde, hvilket skal understøtte, at den fremtidige administration af regelsættet fører til både rimelige og forudsigelige resultater.

Vi ønsker at fortsætte dialogen med Skatteministeriet i forbindelse med opfølgning på høringsfasen, for at uddybe vores budskaber.

2 - Overordnede kommentarer

Vi noterer os, at det i lovkommentarerne er anført, at det er et kendetegn for de danske almenvelgørende erhvervsdrivende fonde, at de er beskattet efter fondsbeskatningsloven og typisk ejer større danske koncerner via datterselskaber.

Vi er enige i, at en almenvelgørende erhvervsdrivende fond kan kvalificeres som en nonprofitorganisation efter EU-direktivet.

Beskatningen efter fondsbeskatningsloven medfører, som det anføres i lovkommentarerne, som udgangspunkt, at de danske almenvelgørende erhvervsdrivende fonde beskattes som almindelige kapitalselskaber.

Fondsbeskatningsloven indeholder dog, som videre anført, regler, som i praksis medfører, at fondene ikke betaler skat, når de opfylder deres respektive almenvelgørende og almennyttige formål, idet almenvelgørende og almennyttige uddelinger kan fradrages ved opgørelsen af fondenes skattepligtige indkomst.

Som anført i lovforslaget er den indkomst, som danner grundlag for den udbytteindkomst fondene modtager gennem ejerandele i datterselskaberne, som hovedregel beskattet efter de almindelige regler for kapital selskaber inden den udloddes til fondene.

Fondenes uddelinger beskattes som hovedregel også hos modtagerne af bevillingerne.

Fondsbeskatningsreglerne indebærer, at fondene ikke skal betale yderligere skat i tillæg til den skat, som allerede er betalt af det udbytte fondene modtager fra de virksomheder de ejer, og den skat som betales af modtagerne af fondenes uddelinger.

Fondenes fradragsret for uddelinger medvirker derved til at undgå den dobbeltbeskatning, der vil fremkomme ved, at en indtægt, f.eks. rente, først beskattes hos fonden og derefter på ny hos modtageren af uddeling fra fonden.

Vi støtter derfor overordnet den tilgang, som er angivet i lovforslaget, herunder:

- at en dansk almenvelgørende erhvervsdrivende fond kan anses som en non-profitorganisation, såfremt den foretager uddelinger, der medfører, at den de facto ikke betaler indkomstskat.
- at formueforvaltning, der udgør investeringer i f.eks. porteføljeaktier, obligationer m.v. eller passiv deltagelse i transparente enheder, der investerer i f.eks. ejendomme, infrastrukturprojekter, vindmøller eller lignende, er tilladte supplerende aktiviteter for en non-profitorganisation.

Vi er enige i, at det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt en enhed lever op til de krav, som angives i lovforslaget, og at det bl.a. afhænger af en vurdering af fondens fundats, vedtægter eller lignende dokumenter, hvor formålet med fonden er angivet.

Som anført nedenfor er der nogle forhold, vi mener med fordel kan præciseres yderligere i forbindelse med lovarbejdet således, at behovet for at erhvervsdrivende fonde individuelt skal søge afklaring evt. gennem anmodning om bindende svar kan reduceres.

Vi vil således foreslå, at bl.a. følgende tydeliggøres:

- §3 nr. 11 litra a og tilhørende bemærkninger formulerer et krav om, at enheden udelukkende drives for at opfylde de i bestemmelsen oplyste formål og nævner, at dette vil bero på en konkret vurdering herunder af enhedens formål, fundats mv. Det bemærkes, at danske fonde ikke efter praksis bliver vurderet på deres formål eller fundats i forhold til, om de er almenvelgørende. Afgørende efter dansk skattepraksis er derimod de konkrete uddelinger og deres opfyldelse af hhv. almenvelgørende eller almennyttige formål. Det bør derfor præciseres i bemærkningerne, at vurderingen i relation til lovforslaget skal baseres på den faktiske aktivitet således, at det er indhold frem for formalia, der bliver afgørende. Det bør endvidere præcises, at den danske vurdering og praksis omkring begrebet almennyttige/almenvelgørende formål kan indeholdes i lovforslagets ordlyd. Ordlyden "udelukkende" vurderes derudover at være i modstrid med de øvrige krav for at opfylde undtagelsen og dermed misvisende som betingelse. Det anbefales derfor at nedtone dette krav eller præcisere, at det i litra d angivne om erhvervsmæssig aktivitet, herunder ejerskab af en underliggende koncern og deraf ofte følgende forpligtelse til at understøtte denne virksomhed og formueforvaltning, ikke anses som manglende opfyldelse af litra a. Herunder bør det præciseres at fondes vedtægtsmæssige uddelinger ikke vil diskvalificere fra undtagelsen af, at litra b er opfyldt.
- Ligeledes bør det præciseres, at positiv skattepligtig indkomst med henblik på at opnå credit-lempe for udenlandske kildeskatter mv. vedrørende visse finansielle indtægter fra udlandet heller ikke er diskvalificerende for, om fonden anses som en non-profitorganisation, og at det således rummes inden for at fonden de facto ikke er skattebetalende.
- Når det i § 3 nr. 11 litra d anføres, at enhedens indkomst eller aktiver ikke må udloddes til eller anvendes til fordel for en privatperson eller en ikke-velgørende enhed, så antages det ikke at være til hindring for, at en fond ved den almindelige skattemæssige ligningskontrol får statueret, at fonden har foretaget uddeling, som ikke anses for almennyttig eller almenvelgørende efter skattepraksis, så længe fonden de facto ikke er skattebetalende.

- Om aktivitetstesten i relation til forslaget § 2 om formueforvaltning, hvor det anføres, at aktiviteterne ikke må være aktive investeringer, hvor nonprofitorganisationen f.eks. deltager i ledelsesbeslutninger eller den løbende drift af investeringssubjektet, bør det præciseres, at dette ikke omfatter f.eks. bestyrelsesrepræsentation i en enhed eller organisation, som fonden har placeret en del af sin porteføljeinvestering i.

3 - Erhvervsdrivende fondes samfundsmæssige betydning

Vi finder anledning til at fremhæve, at de danske erhvervsdrivende fonde har en central rolle og betydning for det danske samfund. De er med til at bevare ejerskabet af Danmarks største og mest betydende virksomheder, og de yder støtte til samfundet gennem almenvelgørende og almennyttige uddelinger.

Fondenes uddelinger støtter bl.a. dansk forskning, kultur og byggeri og samfundsnyttige aktiviteter eksempelvis inden for det sociale område og undervisning.

Fondenes samfundsmæssige betydning består både af bevarelse af ejerskabet af danske virksomheder og af fondenes uddelinger til samfundet.

Ejerskab af danske virksomheder

Erhvervsdrivende fonde sikrer, at ejerskabet af nogle af Danmarks største og vigtigste virksomheder¹ bevares på danske hænder. I 2020 stod de fondsejede virksomheder bl.a. for 13 % af den danske omsætning, 15 % af den danske værditilvækst og 26 % af den danske eksport.

De fondsejede virksomheder² havde i 2020 ca. 172.000 ansatte og heraf ca. 135.000 fuldtidsårsværk, svarende til 6 % af den danske beskæftigelse og 9 % af de ansatte i den private sektor³.

De 20 største fondsejede virksomheder udgør en væsentlig del heraf, og de udgjorde således 78 % af de fondsejede virksomheders omsætning og værditilvækst, og 91 % af de fondsejede virksomheders samlede eksport.

40 % af danske virksomheders investeringer i forskning og udvikling eller 17 mia. kr. i 2021, kom fra de fondsejede virksomheder. Hver tredje fuldtidsansatte inden for forskning og udvikling i dansk erhvervsliv var ansat i en fondsejet virksomhed i 2020.

En analyse udarbejdet af Kraka Advisory⁴ viser at fondsejede virksomheder medfører:

- Mere innovation - Fondsejede virksomheder har 62% flere patentansøgninger end virksomheder uden fondsejerskab. Derudover bliver flere tidligere ansatte i fondsejede virksomheder iværksættere senere i deres karriere.
- Mere diversitet - Generelt er der mere diversitet i direktioner og bestyrelser: Der er 49% flere kvinder på bestyrelsesposter og 37% flere pladser i direktioner sammenlignet med virksomheder uden fondsejerskab.
- Mere fokus på faglig udvikling - Fondsejede virksomheder investerer mere tid i ansattes faglige udvikling. 41% af ansatte mener, at deres nærmeste leder engagerer sig aktivt i deres faglige udvikling. For andelsselskaber, familieejede og virksomheder uden langsigtet ejerskab er den tilsvarende andel henholdsvis 38%, 34% og 38%.
- Mindre lønforskelle mellem køn. Den gennemsnitlige lønforskel er lavere mellem mænd og kvinder. Tendensen er, at forskellen bliver stadigt mindre. Løngabet ligger på 9,7% mellem mænd og kvinder, mens forskellen er 11% i familievirksomheder og 11,6% i andelsselskaber og i virksomheder uden langsigtet ejerskab.
- Flere internationale medarbejdere - Fondsejede virksomheder tiltrækker og ansætter flere udenlandske kandidater.

¹ Bl.a. A.P. Møller Mærsk, Carlsberg, Danfoss, Falck, Grundfos, Hempel, Lauritzen, LEO Pharma, Lundbeck, Novo Nordisk, Tivoli, William Demant

² Virksomheder, hvor de erhvervsdrivende fonde eller filantropiske foreninger ejer mindst 20 % af stemmerne og er større end anden- og tredjestørste ejer tilsammen.

³ Analyse fra Fondenes Videnscenter 17. november 2022 – Fondes Erhvervsaktivitet

⁴ Analyse udarbejdet af Kraka Advisory i foråret 2022 på opdrag af Lundbeckfonden.

- Højere medarbejderanciennitet - Den gennemsnitlige anciennitet i fondsejede virksomheder er 11% højere. Det svarer til 0,5 år.
- Højere medarbejdertilfredshed og involvering - Medarbejderundersøgelserne viser højere tilfredshed i fondsejede virksomheder end i virksomheder uden fondsejerskab: 10% flere svarer, at de er meget tilfredse. Samtidig svarer 16% flere, at de oplever, at deres arbejdsplads i høj grad involverer dem i beslutningsprocesser vedrørende arbejdsmiljø.

Uddelinger til samfundet

I 2021 bevilgede danske fonde og foreninger uddelinger for 25,9 mia. kr. Det var 8,8 mia. kr. mere end i 2017. Erhvervsdrivende fonde står for hovedparten af bevillingerne. I 2021 bevilgede de erhvervsdrivende fonde 18,7 mia. kr. i støtte, og det er en stigning på 5,5 mia. kr. eller 42 % i forhold til 2020.

4 - Konsekvenser ved forringelse af fondsbeskatningsreglerne

Hvis fondenes fradrag for uddelinger forringes, vil det rykke ved den balance, der er i de gældende fondsbeskatningsregler. Det vil medføre at fondene har færre midler til uddelinger, og dermed en reduktion i uddelingsniveau til skade for bevillingsmodtagerne og dermed dansk forskning, kultur og sociale formål m.m.

De store erhvervsdrivende fonde har til gavn for modtagerne og det danske samfund forpligtiget sig til at foretage store bevillinger, som understøtter mangeårige forskningsaktiviteter og kulturinitiativer. Ændres fondsbeskatningsreglerne vil det få konsekvenser for igangsatte initiativer.

En forringelse af fondsbeskatningen vil derfor bl.a. kunne få følgende konsekvenser:

- Færre uddelinger og dermed færre midler til forskningstunge vækstområder, der skal sikre fremtiden: grundforskning, klima og energi, sundhed, life science og velfærdsteknologi, robotteknologi etc., men også mindre støtte til udvikling af dansk kultur og sociale formål
- Fondenes muligheder for at opfylde deres fundatsmæssige forpligtelser forringes
- At der ikke oprettes nye erhvervsdrivende fonde
- Fondenes brede tilgang til arbejdet med udvikling af bæredygtighed, sociale faktorer og god ledelse forringes
- Fondens risikovillige kapital i Danmark vil falde til skade for danske iværksættervirksomheder
- Fondenes investeringer flyttes fra Danmark til udlandet, hvor risiko ofte er lavere på grund af bedre adgang til mere kapital, talenter, forskning etc.
- Den offentlige sektor er den største modtager af fondsmidler. I 2021 modtog offentlige institutioner 13 mia. kr.⁵ Forringelse af fondsbeskatningen efterlader derfor finansieringshul i det offentlige budget.

Med venlig hilsen

A.P. Møller Fonden, Bitten & Mads Clausens Fond, Carlsbergfondet, Egmont Fonden, Lauritzen Fonden, LEO Fondet, Lundbeckfonden, Poul Due Jensens Fond, William Demant Fonden.

⁵ Danmarks Statistik 2022: Fondenes aktiviteter i 2021. Nyt fra Danmarks Statistik 25. november 2022.

Skatteministeriet
Att.: Margrete Kiil
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 - København K

Den 3. august 2023

Lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)

Dansk Erhverv har den 23. juni 2023 modtaget skatteministeriets forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven) i høring.

Generelle bemærkninger

Dansk Erhverv vil først og fremmest gerne udtrykke sympati for lovforslagets bagvedliggende ambition om at ensrette det globale skattesystem og skabe ens regler og vilkår for virksomheder globalt set. Dansk Erhverv mener dog, at det først og fremmest er problematisk, at EU vælger at implementere OECD's regler i form af et direktiv inden OECD er færdig med at udforme reglerne. Dette risikerer at medføre lovgivningsmæssige uklarheder og potentielle handels- og skattesager med ikke-EU-lande, der potentielt ikke er enig i EU's foreløbige fortolkninger af intentionerne i OECD-aftale. Den danske implementering af EU-direktivet tilfører desværre et yderligere lag af komplikationer til lovgivningen uden samtidig at sikre den oprydning i nationale regler som ville kunne retfærdiggøre projektet om fælles regler.

Dansk Erhverv har gennem hele forløbet henstillet til, at direktivet implementeres på en sådan måde i dansk ret, at der ikke pålægges erhvervslivet yderligere eller strengere administrative og økonomiske konsekvenser, end hvad der fremgår af direktivet. Dette er dels grundet erkendelsen, af de i forvejen væsentlige administrative og økonomiske omkostninger direktivet indebærer, og samtidigt for at bevare konkurrencevilkårene for danske virksomheder overfor andre europæiske konkurrenter. En ensartet implementering på tværs af EU-medlemsstaterne, er at foretrække, da de vil skabe mindst mulig forstyrrelse på EU's indre marked.

Dansk Erhverv mener derfor, at det er positivt at se, at dette direkte fremgår af lovforslagets side 89:

”Det foreslås på den baggrund, at EU-direktivet implementeres så tekstnært som muligt. Heri ligger bl.a., at der i den foreslåede minimumsbeskatningslov anvendes de begreber og definitioner m.v., som indgår i EU-direktivet.”

Det fremgår endvidere i samme afsnit:

”Dette gælder også, selv om dette kan få som konsekvens, at det samme begreb m.v. kan have en anderledes betydning ved anvendelse af minimumsbeskatningsloven end i skattelovgivningen i øvrigt.”

I samme afsnit af lovforslaget fremgår der desuden på side 90:

”Dermed vil både de eksisterende kommentarer og den eksisterende eksempelsamling udgøre et fortolkningsbidrag i forhold til minimumsbeskatningsloven. Tilsvarende vil gælde efterfølgende yderligere administrative retningslinjer fra OECD, herunder udbygninger og justeringer af de eksisterende kommentarer og eksempelsamlingen.

Efterfølgende opdateringer af kommentarerne til modeloverenskomsten og OECD’s transfer pricing guidelines udgør således et fortolkningsbidrag, på samme måde som det vil gælde for minimumsbeskatningsloven.”

Hertil ønsker Dansk Erhverv at bemærke, at det er positivt at der lægges op til fælles fortolkningsbidrag på tværs af landegrænser, samt at den forventede udvikling af retspraksis i høj grad må følges ad globalt set. Dog ønsker Dansk Erhverv at bemærke, at det stiller høje krav til skattemyndighederne om at følge udviklingen tæt i de internationale fortolkningsbidrag, og lade dette afspejle i sin administrative praksis af reglerne. Skattemyndighederne bedes uddybe, hvordan efterfølgende opdateringer af kommentarerne til modeloverenskomsten og OECD’s transfer pricing guidelines vil blive implementeret i dansk ret, særligt hvis nye vejledninger ændrer væsentligt ved den vedtagne lov.

Dansk Erhverv ønsker at bemærke, at den i Bilag 2 vedlagte paragrafnøgle giver et fint overblik over sammenhængen mellem de internationale regelsæt og den danske foreslåede minimumsbeskatningslov. I den forbindelse ønskes det understreget, ved de endnu ikke fastlagte regler om f.eks. safe harbour, at disse ligeledes indføres så tekstnært som muligt, når disse er endeligt fastlagt af OECD. Det ønskes i denne anledning oplyst, hvordan disse regler indføres (fx gennem forslag om ændring af minimumsbeskatningsloven) – og der i denne forbindelse også vil være mulighed for høring.

Slutteligt ønskes det uddybet hvorledes ”forsknings- og udviklingsudgifter” efter den foreslåede minimumsbeskatningslovs § 33, stk. 7 skal defineres; vil det være regnskabsstandarder der er udslagsgivende? Der vil ifølge vores medlemsvirksomheder som oftest opstå et udskudt skattepassiv pga. forskellen i afskrivningstidspunkterne mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige behandling af forsknings- og udviklingsudgifter. Vil udskudte skattepassiver som opstår pga. forskellen mellem afskrivningslovens § 41 og de regnskabsmæssige standarder kvalificeres som en ”udskudt skatteforpligtelse, der er en efterbeskattet undtagelse efter periodiseringsprincippet” hvis udgiften regnskabsmæssigt er kvalificeret som en forskning- og udviklingsudgift? Dette vil give mening idet man efter OECD-kommentarerne ikke har til hensigt at begrænse fradraget for sådanne slags udgifter grundet periodisering ud fra virksomhedernes fortolkning af OECD-kommentarerne.

Helt konkret har Dansk Erhverv følgende kritikpunkter, der vil blive uddybet i dette høringssvar:

Punkt 1: Dansk Erhverv mener, at man tillægger virksomhederne en uforholdsmæssig stor del af byrden i forbindelse med at indberette relevante data.

Punkt 2: Dansk Erhverv er bekymret for, at myndighederne ikke har et overblik over den mængde af data, som virksomhederne skal indberette.

Punkt 3: Dansk Erhverv er kritiske overfor den provenuberegning, der er foretaget, da den fremstår overdrevent optimistisk.

Punkt 4: Dansk Erhverv mener ikke, at man bør bibeholde de nuværende CFC-regler i den danske lovgivning, da de bliver erstattet og overflødiggjort med den nye lovgivning.

Punkt 5: Dansk Erhverv er meget bekymret over den ansvarsfralæggelse de danske skattemyndigheder lægger op til ved at fjerne muligheden for bindende svar vedrørende den nye lovgivning.

Punkt 6: Dansk Erhverv noterer sig, at skattestyrelsen vil opkræve ekstrabeskatningen gennem skattekontoen, hvilket er problematisk, da mange virksomheder oplever problemer med netop skattekontoen.

Specifikke bemærkninger

Punkt 1: Byrderne rammer virksomhederne uforholdsmæssigt hårdt

De byrder som virksomhederne pålægges med den nye lovgivning, svarer til, at de berørte virksomheder skal udarbejde en ekstra årsopgørelse med alt, hvad det indebærer. Herunder hviler det juridiske ansvar i forbindelse med at udregne den effektive skattesats og den heraf følgende ekstraskat alene på virksomhederne. Det udledes ydermere af lovforslagets § 44 og § 71, at det udelukkende hviler på virksomheden at dokumentere over for skattemyndigheden, hvis de ikke længere er omfattet af den nye lovgivning om ekstraskat. Det betyder alt andet lige, at virksomhedernes compliancekrav vokser markant, da sådanne dokumentationskrav kræver omfattende udregning og opdelinger i virksomhedernes regnskaber.

Herudover lægger lovgivningen op til i afsnit 3.1.3.5, at der skal udarbejdes årsregnskaber i alle faste driftssteder. Det indebærer, at der skal udarbejdes årsregnskaber i afdelinger, hvor der ikke tidligere er blevet udarbejdet et separat årsregnskab. Dansk Erhverv stiller sig kritisk overfor, om det er relevant, når den effektive skattesats og den dertilhørende ekstraskat også kan beregnes ud fra de allerede etablerede årsregnskaber i de respektive afdelinger i virksomhederne. Det vil være meget omfattende og medføre store byrder for virksomhederne at skulle udarbejde årsregnskaber for selv mindre enheder. Det er derfor afgørende, at myndighederne overvejer, om de i deres kontrolarbejde har behov for selvstændige årsregnskaber for alle afdelinger i virksomhederne.

Disse detaljerede udregninger og vurderinger vil i sidste ende føre til, at virksomhederne skal udarbejde det såkaldte 'GloBE Information Return' – skema, hvor flere faste driftssteder, og dermed

årsregnskaber, vil gøre opgaven med at udfylde selvangivelsen meget omfattende. Ifølge virksomhedernes egne udsagn vil dette medføre betydelige økonomiske og administrative omkostninger, hvis dette forbliver en del af lovgivningen.

Punkt 2: Har myndighederne et overblik over de data de indsamler?

Dansk Erhvervs medlemsvirksomheder har desværre oplevet, at skattelovgivning, som har sin begyndelse i EU, ofte fører til en massiv mængde af overrapportering. Det betyder rapportering, der slet ikke eller meget sjældent finder anvendelse i de danske myndigheders kontrolarbejde. Ifølge en undersøgelse foretaget af Svensk Näringsliv vil de op imod 20.000 datapunkter, som den nye lovgivning om global minimumsbeskatning medfører, kræve omkring 2.000 timer årligt for virksomhederne at indberette. En rundspørge blandt Dansk Erhvervs medlemmer viser, at dette tidsforbrug er et meget konservativt skøn.

Derfor appellerer Dansk Erhverv kraftigt til, at man løbende vil undersøge, om alle 20.000 datapunkter er relevante i myndighedernes dokumentations- og kontrolarbejde. Det er nemlig ekstremt vigtigt, at en allerede meget byrdefuld lovgivning ikke pålægger flere dokumentationskrav end myndighederne reelt har brug for.

Hertil ønsker Dansk Erhverv at rejse spørgsmål ved, om skattemyndighederne er gearret til at håndtere implementeringen af disse regler i deres it-system. Særligt de historiske it-systemproblemer hos de danske skattemyndigheder, sammenholdt med reglernes snarlige ikrafttræden giver anledning til bekymring.

Lovforslagets side 110 synes at understrege skattemyndighedernes undervurdering af de administrative konsekvenser for erhvervslivet:

”Hertil forventes det, at ca. 7.400 danske datterselskaber vil skulle bruge ca. 10 minutter på at notificere skattemyndighederne om, at et ultimativt moderselskab udarbejder og indberetter GIR på deres vegne.”

Korrespondance med skattemyndigheder globalt kræver ofte væsentlige dokumentationskrav samt informationsudveksling. Derfor synes skattemyndighedernes vurdering i dette eksempel mildest talt at være optimistisk. Herudover vil der være signifikante administrative byrder for de koncerner hvor det ultimative moderselskab er dansk, idet en stor del af de data som skal bruges til beregningerne i dag ikke findes samlet i virksomhedernes IT-systemer, men vil skulle fremfindes manuelt hos de enkelte datterselskaber.

Flere af Dansk Erhvervs medlemmer har udtrykt ønske om, at man fremover, ved etablering af ny skattelovgivning, etablerer en direkte kontakt til de relevante styrelser (for eksempel via et direkte telefonnummer), så der allerede under lovgivningens tilblivelse etableres en fælles forståelse for, hvordan og hvilke datapunkter der er relevante både for virksomhederne og myndighederne. En sådan proces kunne potentielt sikre, at unødvendige indberetningspunkter undgås og lette implementeringen både for virksomhederne og myndighederne gennem vidensdelingen. En yderligere fordel ved en sådan ordning vil være, at der potentielt ville være færre indrapporteringsfejl fra

virksomhederne, hvis de allerede under opbygningen af deres systemer har mulighed for at kontakte de relevante myndigheder. Derfor håber Dansk Erhverv, at man også løbende i forbindelse med udrulningen af den nye lovgivning vil gå proaktivt til værks, når det kommer til byrdelettelser.

Punkt 3: Dansk Erhverv er kritiske overfor den provenuberegning, der er foretaget, da den fremstår overdrevent optimistisk.

I forbindelse med lovforslaget er der foretaget en obligatorisk provenuberegning. Denne viser, at den varige effekt efter adfærd af den nye lovgivning er et merprovenu på ca. 1,9 mia. kr. om året. I lovforslaget nævnes det dog også, at denne beregning er foretaget med betydelig usikkerhed. Merprovenuet på 1,9 mia. kr. begrundes med, at virksomheder som følge af den nye lovgivning vil flytte deres effektive skattebetaling tilbage til Danmark, da de ikke vil kunne opnå en mere lukrativ beskatning i udlandet. Dansk Erhverv finder dog denne argumentation tynd, da vi blandt vores medlemsvirksomheder ikke har fundet betydelige forskelle i virksomhedernes effektive skattesats i deres udenlandske afdelinger. Herudover betaler langt de fleste virksomheder allerede mere end de påkrævede 15 pct. – både nationalt og internationalt. Derfor virker disse beregninger til at overvurdere det potentielle merprovenu.

Ministeriets egne beregninger viser, at de berørte virksomheder kan forvente udgifter på knap 700 mio. kr. i forbindelse med etablerings- og byrdeomkostninger som følge af den nye lovgivning. Derudover forventer ministeriet selv at bruge omkring 160 mio. kr. på registrering og IT i den samme periode. Derfor er der en reel risiko for, at man efter at have dækket de administrative udgifter til både staten og virksomhederne ender med et ganske beskedent merprovenu for staten. Dansk Erhverv mener derfor, at det, som følge af de høje udgifter til administration og det lille merprovenu, bør overvejes at lette andre skattebyrder til fordel for både myndighederne og virksomhederne.

Punkt 4: CFC-reglerne bliver overflødiggjort

Da man i 2021 indfasede de nye CFC-regler, var formålet at værne mod, at finansiel indkomst mv. flyttes fra danske moderselskaber til udenlandske datterselskaber. Denne begrundelse lyder påfaldende identisk med den, som formuleres i nærværende lovforslag: ”Gennemførelsen af reglerne skal ikke alene bidrage effektivt til at få stoppet den skadelige skattekonkurrence mellem landene, men også sikre, at virksomheder, der i dag indretter sig med henblik på at undgå beskatning, kommer til at betale skat på lige vilkår med alle andre.”

Det bør derfor ifølge Dansk Erhverv medføre, at man udfaser de nuværende CFC-regler, da de i overvejende grad bliver overflødiggjort med den nye lovgivning. Samtidigt vil det sikre, at de byrder, som erhvervslivet og myndighederne pålægges med denne nye lovgivning, modregnes i de byrder, der allerede findes ved CFC-lovgivningen. Ydermere bevirker sammenkoblingen mellem CFC-reglerne og minimumsbeskatningslovgivningen, at indberetningen af den nye ekstra skat bliver yderst kompleks.

CFC-beskatningen indebærer nemlig, at et dansk moderselskab beskattes af indkomsten optjent i et udenlandsk datterselskab, og at der gives fradrag i den danske skat for skat betalt i udlandet. Det kræver altså en voldsom bevisbyrde for de enkelte virksomheder, der skal redegøre for deres allerede betalte skat og deres retmæssigt optjente fradrag som følge af CFC-lovgivningen. Denne problemstilling burde i sig selv understrege, at det er absolut nødvendigt at fjerne CFC-reglerne, så man undgår disse tvivlsituationer. Vores naboland Tyskland har allerede meddelt, at de agter at gøre dette.

Derfor henstiller Dansk Erhverv til, at man ændrer og optimalt set fjerner denne formulering på side 106:

”Det foreslås også, at der foretages ændringer i selskabsskattelovens CFC-regler om nedslag i en eventuel CFC-beskatning. I tilfælde, hvor et dansk moderselskab CFC-beskattes af indkomsten i et datterselskab, der efter forslaget til minimumsbeskatningsloven er en lavt beskattet koncernenhed, foreslås det, at den danske CFC-beskatning skal nedsættes med en eventuel ekstraskat, som er betalt i medfør af en kvalificeret regel om en indenlandsk ekstraskat i datterselskabsjurisdiktionen. Forslaget skal sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning af datterselskabets indkomst.”

Denne formulering strider nemlig med det princip ministeriet arbejder ud fra, der betyder at minimumsbeskatningsloven skal fungere uafhængigt af den øvrige danske skattelovgivning jf. side 86. Selv om skattegrundlaget som udgangspunkt er forskelligt i de to regelsæt, må det alt andet lige undersøges, hvorvidt indførelsen af så komplekse og omfangsrige regler giver grundlag for at lette den administrative byrde, uden at begrænse skattebasen og det danske skatteprovenu.

Punkt 5: Dansk Erhverv er meget bekymret over den ansvarsfralæggelse de danske skattemyndigheder opnår ved at fjerne muligheden for bindende svar vedrørende den nye lovgivning.

Skatteministeriet foreslår med den nye lovgivning på side 106: ” Det foreslås endeligt, at der foretages en mindre ændring i skatteforvaltningslovens regler om bindende svar. Efter den foreslåede ændring vil et bindende svar om fortolkningen af minimumsskatteloven ikke være bindende for skattemyndighederne, hvis skattemyndigheder i et andet land måtte lægge en anden fortolkning af problemstillingen til grund. En lignende bestemmelse er gældende i forhold til fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster og bindende svar herom.”

Det bemærkes, at der foregår drøftelser i OECD-regi om løsning af dobbeltbeskatningskonflikter og muligheden for indgåelse af bindende aftaler mellem flere skattemyndigheder om en fremtidig fortolkning af reglerne. Der kan således blive behov for ændringer, når der er opnået enighed på området eller der foreligger en anden løsning.”

Dette kan potentielt sætte virksomhederne i en penibel retssikkerhedsmæssig situation, hvor danske virksomheder kan stå alene i tvivlsituationer over for udenlandske myndigheder. De danske myndigheder har, ligesom virksomhederne et ansvar for, at den gældende lovgivning efterleves både national som internationalt. Derfor burde det indskræpes i lovgivningen, at de danske myndigheder også bør spille en rolle i at sikre, at danske virksomheders udenlandske dattervirksomheder behandles efter OECD-reglerne. Sammenligningen med den manglende adgang hertil ved

dobbeltbeskatningsoverenskomster synes ikke at være klar, da der i disse tilfælde er tale om internationale bilaterale aftaler. Dansk Erhverv ønsker derfor at advokere for adgangen til bindende svar ved minimumsbeskatningsloven, ved at skattemyndighederne i højere grad samarbejder globalt med at sikre retssikkerhed for skatteyderne.

Punkt 6: Skattekontoen skal under lup før den kan bruges som indkrævningskonto.

Dansk Erhverv har gennem en længere periode fået henvendelser fra medlemsvirksomheder, der i skarpe vendinger har kritiseret skattekontoen. Problemer med forrentning og manglende information om udestående er blot nogle af de mange problemer, der findes med skattekontoen. Derfor er det ifølge Dansk Erhverv også ganske problematisk, at det netop er denne konto, der skal stå for betalingen af den såkaldte ekstraskat som minimumsbeskatningen medfører.

Der burde som minimum indføres et nyt system således, at virksomheder straks får information, når der findes et udestående på kontoen. Samtidigt er det problematisk, at den høje forrentning på kontoen opbygger et incitament til, at virksomhederne betaler et udestående, selvom de ikke er enige i det beløb, som opkræves. Disse problemer bør straks tages til efterretning og udbedres således, at skattekontoen kan leve op til de retssikkerhedsideal, der findes indenfor dansk retspraksis.

Det er dog betryggende, at det af lovforslagets side 105 fremgår:

”Det foreslås, at der fastsættes sanktioner, der følger systematikken i den øvrige skattelovgivning. Der vil således for overtrædelser af denne lov kunne straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. De forudsatte sanktionsniveauer for overtrædelser af loven vil afspejle aftalen Hårdere straf. Hurtigere konsekvens – Seks tiltag til at styrke indsatsen mod skatteøkonomisk kriminalitet, som blev indgået den 13. juni 2023 (...)”

og

”...Det er på globalt niveau aftalt, at der i en overgangsperiode ikke bør gives bøder for manglende overholdelse af indberetningsforpligtelserne. Det foreslås på den baggrund, at de foreslåede straffebestemmelser har virkning for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2026, og regnskabsår der begynder den 31. december 2026 eller tidligere, og som slutter efter den 30. juni 2028. Med denne overgangsregel sikres det, at de omfattede koncerner ikke risikerer at kunne blive pålagt en for hård straf i indfasningsperioden.”

Dansk Erhverv bemærker, at det er positivt at skattemyndigheder erkender reglernes kompleksitet og systemernes fejl og mangler ved at lempe strafansvaret i indfasningsperioden. Hertil ønsker Dansk Erhverv at bemærke, at det påhviler skattemyndighederne at vejlede og informere proaktivt, samt støtte erhvervslivet i omstillingen til de nye regler.

I denne forbindelse må det dog bemærkes, at det er problematisk med den manglende mulighed for bindende svar jf. *punkt 5*

Dansk Erhverv står naturligvis til rådighed for yderligere sparring og rådgivning i forbindelse med dette lovforslag.

Med venlig hilsen,

Jacob Ravn
Skattepolitisk chef

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sendt til lovgivningoekonomi@skm.dk
Cc lbn@skm.dk, klm@skm.dk og mak@skm.dk

J.nr. 2022-13403

Vesterbrogade 32
1620 København V

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

Dok.nr. D-2023-029963

18. august 2023

Høringssvar til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)

Skatteministeriet har 23. juni 2023 sendt udkast til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven) i høring.

Vi takker for muligheden for at afgive høringssvar. Forslaget har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg. Gennemgangen af udkastet har givet anledning til følgende bemærkninger.

Overordnede bemærkninger

Det må være som et mål for enhver regering, at lovgivningen er enkel, overskuelig og forudsigelig, og at forskellige lovbestemmelser ikke har overlappende anvendelsesområder.

Lovforslaget giver derfor anledning til en række retssikkerhedsmæssige overvejelser.

Dobbeltregulering

Forslaget om global minimumsbeskatning er endnu et værn mod flytning af indkomst til lavskattelande på samme måde som en lang række tidligere vedtagne love. Der henstår nu et oprydningsarbejde, hvor det nøje overvejes, hvilke gældende bestemmelser i dansk skattelovgivning, som ikke vil være nødvendige eller relevante eller som bør ændres som følge af lovforslaget.

Danmarks Skatteadvokater og Danske Advokater anbefaler, at der nedsættes et ekspertudvalg med deltagelse af repræsentanter for industrien og organisationer med det kommissorium at fremkomme med anbefalinger til, hvilke lovbestemmelser, der hensigtsmæssigt kan ophæves eller ændres som følge af forslaget om global minimumsskat. Når flere lovbestemmelser regulerer samme forhold, skaber det uforudsigelighed og påfører skatteyderne unødvendige complianceomkostninger.

Uklare regler

Lovforslaget og direktivet indeholder nye og uklare regler, og vi forstår, at der af samme grund er nedsat et forum mellem medlemsstaterne til drøftelse af, hvorledes

reglerne skal fortolkes. Det vil være hensigtsmæssigt, om Skatteministeriet vil være transparente om disse drøftelsers indhold, således at virksomhederne bedst muligt kan overholde reglerne i lovforslaget.

Som følge af de mange fortolkningsspørgsmål, må det forventes, at der vil være behov for, at fortolkningstvivi forelægges præjudicielt for EU-Domstolen. *Vi opfordrer til*, at Skatteministeriet ikke vil søge at forhindre forelæggelser for EU-Domstolen, således at der i tilfælde af uenighed om fortolkningen skabes vished for, at Skatteministeriets fortolkning deles af EU-Domstolen.

Afsluttende bemærkninger

Vi står altid gerne til rådighed for uddybende spørgsmål eller dialog.

Med venlig hilsen

Susanne Bager
Juridisk konsulent
Danske Advokater
sub@danskeadvokater.dk

Jakob Skaadstrup Andersen
Advokat
Formand
Danmarks Skatteadvokater



Danske Rederier

Skatteministeriet

Nicolai Eigtveds Gade 28

DK-1402 København K

Journalnummer 2022-13403

Sendt på mail til lovgivningoekonomi@skm.dk med lbn@skm.dk, mak@skm.dk og kln1@skm.dk i kopi

11. august, 2023

Høringssvar om Forslag til Lov om en ekstraskat for visse koncernheder (minimumsbeskatningsloven), J.nr. 2022-13403

Danske Rederier kvitterer for muligheden for at blive hørt om dette lovforslag. Danske Rederier støtter en politisk hensigt om at værne mod skatteundgåelse og jurisdiktioners såkaldte "race to the bottom" i en konkurrence om at tilbyde favorable selskabsskattesatser. Danske Rederier stiller sig dog skeptisk overfor, hvorvidt de administrative byrder, der følger af lovforslaget, står proportionelt i forhold til denne hensigt.

Høringssvaret beskriver først, hvordan Danske Rederier primært har forsøgt at påvirke de kommende regler i regi af OECD, da både EU-direktivet såvel som den danske lov først og fremmest er en spejling af dette arbejde. Dernæst følger en række lovtekniske bemærkninger samt kommentarer til den administrative håndtering.

Den globale aftale låser det danske lovforslag

Lovforslaget udgør den danske implementering af Rådets Direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen ("Direktivet"). Hertil bemærkes, at EU med Direktivet implementerer "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)" (OECD's Modelregler).

Lovforslagets implementering af de globale regler byder på flere problematiske elementer, f.eks. i samspillet med EU's indre marked. For dele af shippingsektoren kommer dette for eksempel til udtryk ved, at den såkaldte shippingundtagelse ikke omfatter transport indenfor samme jurisdiktion. Det betyder, at nogle rederier beskattes anderledes end ruter med grænseoverskridende aktivitet.

Danske Rederiers opfattelse er dog, at det danske lovforslag er "låst", hvorfor det ikke anses for meningsfuldt at tilvejebringe bemærkninger, der har med bestemmelsernes grundlæggende indhold at gøre, da indholdet er bundet op på OECD's Modelregler. I det følgende kommenterer



Danske Rederier

vi derfor kun detaljeret på den danske implementering af EU-direktivet og den politiske håndtering.

Vi finder det problematisk, at implementeringen i Danmark er så frem-skreden, når der stadig er mange uafklarede forhold i forbindelse med fortolkning af reglerne generelt og i særdeleshed i forhold til shippingakti- viteter, som fortsat er ved at blive afklaret ved igangværende drøftelser i OECD-regi.

Af "Skatteministeriets overvejelser" i lovforslaget fremgår følgende (s. 90):

"Der er i OECD-regi tillige udarbejdet omfattende kommenta- rer til hver af de artikler, der indgår i modelreglerne. Endvi- dere er der udarbejdet en eksempelsamling samt yderligere administrativ vejledning. Det er i direktivet eksplicit angivet, at direktivet bør fortolkes i lyset af de retningslinjer, der kom- mer fra OECD.

Dermed vil både de eksisterende kommentarer og den eksis- terende eksempelsamling udgøre et fortolkningsbidrag i for- hold til minimumsbeskatningsloven. Tilsvarende vil gælde ef- terfølgende yderligere administrative retningslinjer fra OECD, herunder udbygninger og justeringer af de eksiste- rende kommentarer og eksempelsamlingen" (vores under- stregning).

På denne baggrund vurderer vi, at man fra dansk- og EU-politisk side har valgt at stille sig udenfor indflydelse på den konkrete administrative anvendelse af de regler, der implementeres med lovforslaget. Vi har der- for valgt at rette vores bemærkninger om den tekniske fortolkning af reg- lerne direkte til OECD's sekretariat i samarbejde med den øvrige globale shippingbranche.

Lovtekniske bemærkninger

Danske Rederier vil gerne takke Skatteministeriet for aktivt at tage stilling til et potentielt samspil mellem lovforslaget og eksisterende danske skat- teregler for shippingbranchen og implementere direktivet gennem en særskilt lov.



Danske Rederier

Den danske definition af "International Shipping income"

For Danske Rederiers medlemmer er definitionen af "*international shipping income*" af afgørende betydning. Vi finder det overordnet u hensigtsmæssigt, at definitionen ikke til fulde følger artikel 8 i OECD's "Modeloverenskomst for undgåelse af dobbeltbeskatning" og global praksis herom. Derfor er det også afgørende, at der i den danske implementering ikke skabes yderligere tvivl om definitionen.

Vi bemærker, at der i lovforslagets § 24, stk. 1, henvises til "indkomst fra international skibsfart [...]" (vores understregning). Dette begreb er defineret nærmere i § 24, stk. 2, og redegør således for indkomst, der skal undtages ved beregningen af en koncerns GloBE indkomst, som følge af rederivirksomhed. Vi bemærker dertil, at der i lovforslagets § 24, stk. 5 og 6 henvises til "*De omkostninger, der er afholdt af en koncernenhed, og som direkte kan henføres til koncernenhedens indkomst fra internationale skibsfartsaktiviteter [...]*" (vores understregning og fremhævelse), hvorved der redegøres for de omkostninger, der skal undtages ved beregningen af en koncerns GloBE indkomst. Dertil bemærkes, at der i § 24, stk. 6 også anvendes begrebet "*internationale skibsfartsaktiviteter*", hvorimod der i § 24, stk. 7 (også med henvisning til omkostninger) anvendes begrebet "*international skibsfart*".

Danske Rederier er af den klare overbevisning, at der i lovforslaget juridisk menes den samme type aktiviteter, uagtet om der henvises til "*skibsfart*" eller "*skibsfartsaktiviteter*", så der ikke risikeres en skævvridning i behandlingen af indkomst og omkostninger. Det bør dog påpeges, at der fra et praktisk perspektiv kan opstå forvirring, hvorfor vi vil anbefale en konsekvent anvendelse af begrebet "*internationale skibsfartsaktiviteter*" eller alternativt en direkte henvisning i § 24, stk. 5 og 6, til § 24, stk. 1 (i lighed med tilgangen i artikel 3.3.5 i OECD's Modelregler).

Dokumentationskrav i relation til overgangsbestemmelserne

Der lægges med lovforslagets § 53, stk. 6, 3. pkt. op til, at Forvaltningen kan fastsætte yderligere dokumentationskrav i forbindelse med lovforslagets § 44 om permanente safe harbours og § 71 om overgangsbestemmelser, herunder de såkaldte midlertidige safe harbours.

Danske Rederier henviser i den forbindelse til, at det var en del af hensigten bag OECD's udarbejdelse af – særligt - de midlertidige safe harbours, at beregningen kan ske på lettere tilgængelige data, herunder i koncernernes land-for-land-rapportering. Derfor er der en formodning om, hvad de yderligere dokumentationskrav vil bestå i. For at skabe de



Danske Rederier

bedste forudsætninger for at koncernernes planlægning til den egentlige GloBE return vil vi foretrække, hvis Forvaltningen hurtigst muligt kan skabe vished om de endelige dokumentationskrav efter § 53, stk. 6. 2. pkt.

Dansk administrativ håndtering

Danske Rederier er som nævnt enige i Skatteministeriets vurdering af, at Minimumsbeskatningslovens definitioner bør stå alene i dansk skatteret, da det blandt andet muliggør, at definitionen af det samme begreb kan variere på baggrund af hvilken lov, der anvendes. Udfordringen er dog, jf. vores vurdering, at det vil medføre megen kompleksitet for både skatteydere og skatteadministrationen. Henset til reglernes stadig meget overordnede karakter – selv hvis administrative retningslinjer tages i betragtning – er vi bekymrede for, at der stadig vil forekomme parallelle fortolkninger, hvis ikke i Danmark, så i udlandet.

Kontrol og ligningsaktivitet

Vi hæfter os ved, at omkostninger til registrering og digitalisering er omtalt, men ikke kontrol og ligningsaktivitet. Vi vil gerne henstille til gennemsigthed fra Skatteministeriet og -forvaltningen om, hvordan og hvor håndteringen af selskabernes rapporteringer vil foregå. F.eks. hvorvidt det vil være en del af den eksisterende ligningsproces eller et særskilt forløb med medarbejdere fra Skattestyrelsen specialiseret i regnskabsstandarder og minimumsbeskatning.

Vi bemærker i den forbindelse, at der med lovforslagets § 56, stk. 2 foreslås en forlænget ligningsfrist i lighed med hvad der gælder efter Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 i transfer-pricing sager. Ligningsfristen forlænges hermed fra fire til seks år. Erfaring fra transfer-pricing området til siger, at Skatteforvaltningens eventuelle kontroller og spørgsmål dermed blot bliver udskudt to år til stor ulempe for skatteyder, idet en praksis dermed kan have været fulgt i seks år i god tro før en eventuel uenighed om fortolkningen bliver rejst. Dertil kan så lægges de nuværende lange ventetider ved Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten (to – tre år) før man kan have fået et fortolkningsspørgsmål afklaret i det administrative klagesystem.

Antagelsen er, at der vil være mangeartede fortolkningsspørgsmål vedrørende lovforslagets indhold og ikke mindst den globale fortolkning. Vi vil derfor foreslå, at den ordinære ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2 skal finde anvendelse, men med sikkerhed for at en



Danske Rederier

ændring grundet genoptagelse i en jurisdiktion udenfor Danmark kan korrigeres med afledt konsekvens i den danske indrapportering.

Forventning om yderligere ressourcer til Skatteforvaltningen

Det er vores vurdering, at de danske selskaber, der skal indgive en Glo-BE return i Danmark, vil få brug for betragtelig bistand fra de danske skattemyndigheder i dialogen med udenlandske skattemyndigheder om fortolkning af reglerne. Det bekymrer os, at denne byrde ikke er reflekteret i de administrative og økonomiske konsekvenser for det offentlige, der er redegjort for i lovforslagets generelle bemærkninger (s. 108).

De danske selskaber, der omfattes af lovforslaget, ser ind i en fremtid, hvor den hidtidige skattefunktion skal oprustes med yderligere kompetencer, herunder i særdeleshed med indgående regnskabsforståelse. Vi anser det som en berettiget forventning hos vores medlemmer, at Skatteforvaltningen opruster med de ressourcer og kompetencer, der fra det offentliges side skal til for at håndtere den omfattende administrative øvelse, som lovforslaget medfører.

Afsluttende bemærkninger

Danske Rederier vil gerne understrege, at den forudgående politiske proces har været ugennemsigtig og svær at navigere i for vores medlemmer. Det kræver mange ressourcer at indgå i en lovgivningsrelevant dialog allerede på OECD-plan, hvor modelreglerne fra OECD's sekretariat blev sendt i høring i brudstykker og dermed uden den nødvendige klarhed over reglernes sammenspil.

Vi anser det ikke blot for uhensigtsmæssigt og byrdefuldt, men også i strid med de danske demokratiske lovgivningsprocesser. Der bør fra dansk side ske en aktiv, klar og offentlig formidling af arbejdet, når man fra dansk side deltager i forhandlinger i international regi, der kan ende som dansk "låst" lovgivning. Hvis lignende globale politiske processer antages at skulle anvendes i fremtiden, vil det være Danske Rederiers anbefaling, at man fra Skatteministeriets side aktivt kommunikerer sådanne tiltag og potentielt aktivt efterspørger høringssvar fra relevante danske skatteydere som led i den globale proces (ligesom for EU-samarbejdet).

Vi møder stor kompetence og faglighed i vores kommunikation med Skatteministeriet, men det er vores opfattelse, at Skatteministeriet ikke har haft de nødvendige ressourcer til at dække arbejdet med OECD-



Danske Rederier

Modelreglerne i et omfang, hvor konsekvenserne for danske skatteydere kunne analyseres og iagttages til fulde.

Afslutningsvist vil vi gerne benytte lejligheden - i overensstemmelse med OECD's anbefalinger - til at foreslå at Skatteministeriet aktivt i nationalt og EU-regi, bør arbejde for en "oprydning" af eksisterende og fremsatte værnsregler på skatteområdet. Som eksempel herpå kompliceres nærværende lovforslag markant som følge af CFC-reglerne og en evt. omallokering af beskatningen, der følger af heraf.

Vi stiller os naturligvis til rådighed for yderligere drøftelse.

Med venlig hilsen

Martin Helland Olesen
Specialkonsulent
Danske Rederier

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sendt til: lovgivningogoekonomi@skm.dk
cc. lbn@skm.dk, mak@skm.dk og kln1@skm.dk

16. august 2023

J.nr. 2023-11-1043
Dok.nr.
Sagsbehandler
Anja Bondrup Grunth
Hansen

Høring over udkast til lovforslag om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)

Den 21. juli 2023 har Skatteministeriet anmodet om Datatilsynets eventuelle bemærkninger til ovennævnte lovudkast.

Datatilsynet har identificeret en enkelt lovbemærkning i udkastet, der specifikt vedrører databeskyttelsesreglerne. Bemærkningen knytter sig til lovens § 58 og findes på side 350 i udkastet.

Af bemærkningen fremgår:

”Der vil kunne være personoplysninger i det materiale, som er relevant for kontrollen, og som Skatteforvaltningen derfor har krav på at få adgang til. Indsamling af personoplysninger om f.eks. ansatte af relevans for kontrollen vil kunne indsamles, såfremt de opfylder databeskyttelsesforordningens regler, men den ansatte vil ifølge databeskyttelsesforordningens artikel 14 skulle underrettes af Skatteforvaltningen om indsamlingen (registreringen) af oplysningerne.”

Datatilsynet bemærker, at databeskyttelsesreglerne finder anvendelse, når der sker behandling af personoplysninger, uanset oplysningerne vedrører ansatte eller andre personer. Dette gælder ved indsamling, opbevaring, videregivelse eller anden type behandling af personoplysninger.

Det bemærkes endvidere, at iagttagelse af oplysningspligten ikke blot indebærer, at de registrerede skal have oplysning om indsamlingen og/eller registreringen af oplysninger om dem, men tillige en række yderligere oplysninger i tilknytning hertil.

Datatilsynet foreslår på den baggrund, at det i bemærkningerne til lovforslaget tydeliggøres, at der i forbindelse med behandling af personoplysninger generelt kan være situationer, hvor spørgsmålet om oplysningspligt må overvejes, jf. nærmere databeskyttelsesforordningens artikel 14 og databeskyttelseslovens § 22.

Datatilsynet har ikke andre bemærkninger til udkastet, idet tilsynet forudsætter, at databeskyttelsesreglerne, herunder reglerne i databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven, iagttages i forbindelse med behandling af personoplysninger foranlediget af loven.

Med venlig hilsen
Anja Hansen

Datatilsynet
Carl Jacobsens Vej 35
2500 Valby
T 3319 3200
dt@datatilsynet.dk
datatilsynet.dk

CVR 11883729



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Dansk Industri
Confederation of Danish Industry

Pr. e-mail:
lovgivningogoekonomi@skm.dk

Kopi:
lbn@skm.dk
mak@skm.dk
kln1@skm.dk

Høringsvar vedr. udkast til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)

Generelle bemærkninger

Indledningsvis kritiserer DI, at høringen har været i sommerferieperioden, særligt når der henses til hvor omfattende, teknisk og komplekst materialet er, og at reglerne vil have væsentlige konsekvenser for de berørte virksomheder.

DI er nødt til at gøre det klart, at vi er stærkt bekymrede for, hvordan de bagvedliggende internationale regler kommer til at fungere i praksis. Reglerne er i landenes forhandlinger blevet ekstremt komplekse og er behæftet med betydelig uklarhed. Det må forventes at lede til, at landene anvender reglerne forskelligt, og at der derfor vil opstå mange sager, hvor det er nødvendigt for landene at forhandle om en konkret fælles forståelse. Det er vigtigt, at Danmark arbejder for en fælles fortolkning af reglerne og mere effektive procedurer til at forebygge landes forskellige anvendelse af reglerne. Det kan konstateres, at en af Danmarks største handelspartnere, USA, politisk ikke har den fornødne opbakning til at gennemføre reglerne. Det kan betyde, at de danske skattemyndigheder efter reglerne vil skulle pålægge amerikanske virksomheder 'ekstraskat' vedrørende aktivitet uden for Danmark, hvilket potentielt kan føre til alvorlig handelskonflikt mv. DI har forståelse for intentionen bag reglerne, men må konstatere, at den praktiske udformning må forventes at skabe betydelige udfordringer for danske virksomheder og de danske skattemyndigheder.

Bemærkningerne til lovforslaget oplyser, at Erhvervsstyrelsens Område for Bedre Regulering (OBR) har opgjort, at udkastet til lovforslag for erhvervslivet vil medføre 462 mio. kr. i løbende administrative byrder årligt og ca. 185 mio. kr. i administrative omstillingsomkostninger. DI er meget kritisk overfor, at danske virksomheder pålægges så betydelige nye administrative byrder, og opfordrer derfor på det kraftigste til, at eksisterende danske skatteregler forenkles og tilpasses international standard med henblik på, at de samlede administrative omkostninger ikke stiger. OECD lægger også op til, at landene foretager et eftersyn af eksisterende regler med henblik på at afskaffe og tilpasse dem i det omfang de ikke længere er nødvendige, fordi de nye regler om global minimumsbeskatning overtager den funktion, de hidtidige regler har haft. Se f.eks. OECD-rapporten "Tax Co-operation for the 21st Century".



Formålet med lovforslaget er at implementere Rådets direktiv af 14. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen (Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 14. december 2022). Sigtet med direktivet er at sikre en ensartet og konsistent implementering i EU's medlemslande af den del af OECD/G20 Inclusive Framework-aftalen om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), som omhandler indførelse af en effektiv minimumsbeskatning på mindst 15 pct. af store multinationale koncerner. Det er positivt, at udkastet til lovforslag generelt implementerer EU-direktivet uden national overimplementering. Mange detaljer vedrørende anvendelsen af reglerne udestår fortsat og fastlægges i forhandlinger mellem landene. Det er væsentligt, at efterfølgende internationale retningslinjer om anvendelse af reglerne bliver solidt forankret også i Danmark.

DI bemærker, at implementeringen af minimumsbeskatning har en række ganske betydelige regnskabsmæssige konsekvenser for de selskaber, der skal afregne minimumsskatten. Dette omfatter både indregningen af den aktuelle minimumsbeskatning, udskudt skat samt præsentationen og andre oplysninger herom i regnskabet. DI anbefaler, at Erhvervsministeriet og dermed Erhvervsstyrelsen involveres, således at kravene til håndtering heraf bliver indarbejdet i årsregnskabsloven samtidig med implementeringen af loven om minimumsbeskatningen. IASB, der udsteder de internationale regnskabsstandarder (IFRS), har allerede indarbejdet bestemmelser om behandlingen af indkomstskatter i henhold til Pillar II. DI anbefaler, at den regnskabsmæssige behandling i de internationale standarder implementeres tilsvarende i årsregnskabsloven, således at der er en ensartet behandling på dette område uanset den anvendte regulering, således som det generelt er tilfældet for årsregnskabslovens krav for de store koncerner. DI bistår gerne Erhvervsministeriet og Erhvervsstyrelsen med dette arbejde.

Mere konkrete bemærkninger

Vedrørende de midlertidige safe-harbour regler (lovforslagets § 71, stk. 2), synes lovforslaget alene at inkludere betalte skatter ved opgørelsen af den simplificerede effektive skattesats, men også udskudte skatter skal inkluderes. Der henvises til OECD's retningslinjer Safe Harbours and Penalty Relief, fra 15. december 2022, om Covered Taxes.

Lovforslagets § 33, stk. 7, nr. 1, indeholder en noget uheldig oversættelse. Lovforslaget anfører "Godtgørelse af omkostninger i forbindelse med materielle aktiver". Det er nok en uheldig oversættelse af "cost recovery allowances on tangible assets" i modelreglernes 4.4.5 / direktivets artikel 21(8)(a). Formålet med reglen er, at udskudte skatteforpligtelser alligevel kan medregnes i mere end 5 år / ikke skal tilbageføres i skatteudgiften, hvis de hidrører fra afskrivninger på fysiske aktiver mv. Reglen kunne derfor med fordel formuleres således: "Skattemæssige afskrivninger på materielle aktiver".

Temaer

Danske fonde

Det er helt centralt for DI, at det sikres, at reglerne om global minimumsbeskatning ikke skader danske erhvervsdrivende fonde.

DI har et par observationer til § 3, stk. 11 (definition af nonprofitorganisation):

Lovteksten anvender formuleringen ”udelukkende ... formål”. Bemærkninger anfører, at det er et krav, at fonden udelukkende drives for at opfylde disse almenvelgørende formål, men afskærer samtidig ikke, at en erhvervsdrivende fond kan anses for en nonprofitorganisation. Det kunne være hensigtsmæssigt, at bemærkninger tydeligere forholder sig til erhvervsdrivende fonde.

Bemærkningerne ”definerer” i princippet ”fritaget for indkomstskat” som værende ingen indkomst til beskatning i 4 ud af 5 indkomstår. Vil det betyde, at en given fond kan have forskellig status (nonprofit/ ikke nonprofit) fra år til år baseret på seneste 5 års skatteforhold? Og hvad med det første år (2024), er det baseret på historiske skattebetalinger?

Og til § 2, stk. 1, nr. 7 (minimum 95 pct. ejet datterselskab). Ifølge bemærkningerne er det en betingelse, at aktiviteterne i datterselskabet ikke er *aktive investeringer* ved eksempelvis deltagelse i ledelsesbeslutninger eller løbende drift. Det kunne være nyttigt, hvis det præciseres om en fond f.eks. kan have en bestyrelsespost i minoritetsinvesteringer uden at enheden derved anses for deltage i den løbende drift.

Andelsbeskatning

I lovforslagets § 30, stk. 6, nr. 3 er et kooperativt defineret som *"En enhed, der kollektivt markedsfører eller erhverver varer eller tjenesteydelser på vegne af sine medlemmer, og som i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, er omfattet af en skatteordning, der sikrer skatteneutralitet i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der sælges eller erhverves af enhedens medlemmer gennem kooperativet."*

Yderligere er følgende anført i bemærkningerne til lovforslaget (afsnit 3.1.3.5.1.3 Andels-selskaber mv.), *"Ved fradragsberettiget udbytte forstås bl.a. dividende til medlemmer af et kooperativ, hvorved bl.a. forstås en enhed, der erhverver varer fra dets medlemmer, og som er omfattet af en skatteordning, der sikrer skatteneutralitet i forbindelse med varer, der sælges gennem kooperativet."*

Definitionen af "Kooperativ" læses som indskrænkende i forhold til definitionen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 (*"... fælles erhvervsmæssig interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde.."*) samt i Juridisk Vejledning, afsnit C.D.1.1.8.1.1, hvoraf det fremgår *"Endvidere kan produktions- og salgsforeninger omfattet af bestemmelsen. Det er kooperative foreningen som bearbejder, forædler eller sælger medlemmernes produkter eller tjenesteydelser."*

Usikkerheden om, hvilke andelselskaber der kan anvende reglerne i lovforslagets § 30 understøttes af formuleringen i bemærkninger til lovforslaget (afsnit 3.1.3.5.1.3 Anders-selskaber mv.), hvoraf det fremgår at, *"Den foreslåede regel vil **umiddelbart** kunne være relevant for enheder, der er omfattet af de danske regler om andelsbeskatning."* (vores fremhævning). Vi er uforstående overfor, at Skatteministeriet ikke kan være mere konkrete her og f.eks. anføre, at *"Den foreslåede regel vil være relevant for enheder, der er omfattet af de danske regler om andelsbeskatning jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3).*

Dog fremgår det af bemærkningerne til lovforslaget, at *"Andelsselskaber kan være indkøbsforeninger, produktions- og salgforeninger og blandede foreninger.*

Andelsselskaber er skattemæssigt omfattet af den såkaldte kooperationsbeskatning, hvor den skattepligtige indkomst opgøres som en procentdel af andelsselskabets formue ved indkomstårets udgang, jf. selskabsskattelovens §§ 14-16."

Fradrag for udbytte 12 måneders-reglen

Vi ønsker Skatteministeriet bekræftelse på samt tydeliggørelse af lovbemærkningerne om, at både efterbetalinger og udlodninger, som har fundet sted i det pågældende år, er omfattet af lovforslagets § 30. Det vil sige, at den kvalificerede indkomst kan nedbringes med både efterbetalinger vedr. regnskabsårets leverancer til/fra andelsselskabet, udlodninger i form af udbetalinger fra f.eks. individualiseret egenkapital (medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti, der er en andel af andelsskabets egenkapital, som er individualiseret til en konkrete andelshaver/andelsejer, og først udbetales til andelshaver/andelsejer efter flere år eller ved ophør som andelshaver/andelsejer) samt forrentning af medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti.

Desuden bedes Skatteministeriet bekræfte, at overførsler til den individualiserede egenkapital (overførsler til medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti) også er omfattet af § 30 og kan nedbringe den kvalificerede indkomst, idet det bemærkes, at overførsler fra den individualiserede egenkapital vedtages og udbetales på samme tidspunkt som udbytte (dividende) fra et andelsselskab.

Ifølge lovforslagets § 30, stk. 1, nr. 1 og bemærkningerne til lovforslaget side 247, fremgår det *"udbyttet beskattes hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen."*

Skatteministeriet bedes bekræfte, at også udbytte der udbetales til en modtager med forskudt indkomstår i forhold til det udloddende selskab kan fradrages efter § 30, stk. 1, nr. 1.

Problematikken kan konkretiseret med følgende eksempler:

Eksempel 1

Andelsselskabets regnskabsperiode: 1/10-2025 til 30/9-2026.

Andelsselskabets beslutning om udbytte til andelsejer: 15/12-2026

Andelsejers regnskabsperiode: 1/1 - 31/12 2026

I dette eksempel anses udbyttet til andelsejer for at blive beskattet hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Vi forstår, at udløbet senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret skal regnes fra 30/9-2026 (andelsselskabets regnskabsperiode), hvilket vil sige senest 1/10-2027. Da andelsejerens regnskabsperiode udløber 31/12-2026 er dette senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret og betingelserne i § 30 er dermed opfyldt.

Eksempel 2

Andelsselskabets regnskabsperiode: 1/10-2025 til 30/9-2026.

Beslutning om udbytte til andelsejer: 15/1-2027

Andelsejers regnskabsperiode: 1/1 - 31/12 2027

I dette eksempel anses udbyttet til andelsejer ikke for at blive beskattet hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Vi forstår, at udløbet senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret skal regnes fra 30/9-2026 (andelsselskabets regnskabsperiode), hvilket vil sige senest 1/10-2027. Da andelsejerens regnskabsperiode først udløber 31/12-2027 er dette senere end 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret og betingelserne i § 30 er dermed ikke opfyldt.

Vi gør i denne sammenhæng opmærksom på, at der i lovforslagets afsnit om gældende ret er anført, at *"Der er intet krav om, at udlodningen til medlemmerne skal ske inden for en bestemt frist"*. Dette taler ligeledes for, at nedsættelse af den kvalificerede indkomst ikke bør begrænses til de udlodninger som udloddes senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret.

Endeligt bemærkes det, at der i lovforslagets § 72, stk. 2 (Kapitel 18 om overgangsbestemmelser/safe harbour) anføres *"...reduceres med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en juridisk person..."*. Det er bemærkelsesværdigt, at der ved anvendelse af overgangsbestemmelserne ikke er en begrænsning ift. udlodningen senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Endvidere undrer det os, at nedbringelsen af resultat før skat ved anvendelse af overgangsbestemmelserne er begrænset til juridiske personer, da andelsejere også kan være fysiske personer.

Oversættelsen i lovforslagets § 72, stk. 2 synes ikke at være korrekt ved sammenholdelse til OECD's Safe Harbours and Penalty Relief, fra 15. december 2022, side 13 under overskriften Treatment of Certain Entities and Groups, hvoraf følgende fremgår:

"...shall be reduced to the extent where such amount is attributable to or distributed as a result of an Ownership Interest held by a Qualified Person. For purposes of paragraphs 2 and 3, a Qualified Person means:

- a) in respect of a UPE that is a Flow-through Entity, a holder described in Article 7.1.1 (a) to (c) of the Model Rules; and*
- b) in respect of a UPE that is subject to Deductible Dividend Regime, a holder described in Article 7.2.1 (a) to (c) of the Model Rules"*

Det bemærkes i denne sammenhæng, at OECD's "Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)" fra December 14, 2021, at artikel 7.2.1 (a) (i) og (ii) ikke begrænser til juridiske personer.

Korrekt reference i lovforslagets § 72, stk. 2 sidste led skal retteligt være til lovforslagets § 30, stk. 1.

Andelsselskabers dokumentationspligt

Det ultimative moderselskab har dokumentationspligten for, at forudsætningen for anvendelse af § 30, stk. 1, er opfyldt, men der gives hverken i lovforslagets baggrund eller bemærkninger til lovforslaget yderligere vejledning om, hvorledes denne dokumentationspligt kan opfyldes.

Til bemærkninger til lovforslagets § 30, stk. 1, hvoraf det fremgår, at "*Hvorvidt testen er opfyldt, skal vurderes ud fra en konkret vurdering af de faktiske omstændigheder. Det er koncernen, der bærer bevisbyrden for, at det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, der **betales af** modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.*" (vores fremhævning) mener vi, at der i stedet bør stå "...der er skattepligtigt hos modtageren...".

Vi mener at, "betales af" er en ukorrekt oversættelse af EU-direktivets artikel 39, paragraf 2, litra a, som anfører "*the dividend is subject to tax in the hands of the recipient*".

Til § 30, stk. 1, nr. 2, hvoraf det fremgår, at "det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, der **betales af** modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen." (vores fremhævning) mener vi, at der i stedet bør stå "der kan beregnes for modtageren".

I forhold til lovforslagets § 30, stk. 1, bemærkes det, at det er en meget omfattende opgave for et andelsselskab at dokumentere, at modtageren af udbyttet faktisk beskattes med en nominel sats svarende til eller over minimumssatsen.

Et andelsselskab vil som udgangspunkt ikke have viden om de skattemæssige forhold hos ejerne, da dette er afhængigt af beskatningsform (enkeltmandvirksomhed, I/S, A/S, ApS o. lign.) - og ikke mindst af de konkrete skattemæssige forhold hos den enkelte ejer (fx fradragsberettigede omkostninger, skattemæssige afskrivninger, anvendelse af skattemæssigt fremførbart underskud mv.).

Vi mener ikke, at det kan være rimeligt at pålægge andelsselskaberne den administrative byrde i at sikre dokumentation for den faktiske betaling af en minimumsskat på andelejerniveau (hos modtageren).

Vi vil derfor opfordre Skatteministeriet til at bekræfte, at den nominelle skattesats for modtagere af udbytte fra andelsselskaber omfattet af dansk beskatning svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen. Endvidere vil vi opfordre Skatteministeriet til at udarbejde en positivliste med de lande, hvor det med rimelighed kan forventes, at udbetalinger mindst vil blive beskattet med 15 pct., hvortil andelsselskaberne ikke skal godtgøre beskatningen hos hver enkel andelsejer.

Andelsselskabers anvendelse af overgangsbestemmelserne (safe harbour)

Anvendelse af Safe harbour reglerne er indskrevet i udkast til lovforslagets § 44 med bemærkning om "*Endelig udformning afventer drøftelser i OECD*". Det vanskeliggør kommentering på udkastet til lovslag, at ikke alle reglerne er indskrevne/taget stilling til udformningen af.

Af udkast til lovforslagets § 71 fremgår det, at overgangsbestemmelserne (safe harbour test) er baseret på den kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret. Af § 71, stk. 3, fremgår det, at "*Ved kvalificerede land for land-rapport forstås en land for land-rapportering, der er udarbejdet og indgivet på baggrund af kvalificerede regnskaber, eller er indberettet i overensstemmelse med skattekontrollovens §§ 47-52.*"

Er der risiko for, at en efter skattekontrollovens §§ 47-52 indberettet land for land-rapport kan blive underlagt kontrol/revision af Skattestyrelsen og blive tilsidesat og at denne tilsidesættelse vil medføre at land for landrapporten ikke kan anvendes til safe harbour testen?

Af lovforslagets § 72, stk. 2, fremgår det, at "*Hvis det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed eller er omfattet af § 30, skal resultatet før skat efter § 71 hos det ultimative moderselskab reduceres med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en juridisk person, som nævnt i stk. 1.*" Dvs. at hvor det ultimative moderselskab er et andelsselskab (omfattet af lovforslagets § 30), vil det kunne anvende safe harbour reglerne i lovforslagets § 71.

Af lovforslagets § 72, stk. 3, fremgår det, at "*§ 71 finder heller ikke anvendelse for følgende koncernenheder, multinationale koncerner eller jurisdiktioner:*

- 1) *Statsløse koncernenheder.*
- 2) *Multinationale koncerner med flere ultimative moderselskaber, hvor en enkelt kvalificeret land for land-rapport ikke inkluderer information for begge koncerner.*
- 3) ***jurisdiktioner med koncernenheder som har valgt at være omfattet af § 30 ...*** (vores fremhævning).

Endvidere fremgår det af bemærkningerne til lovforslagets § 72, stk. 3, at "*Safe harbour reglen kan heller ikke anvendes for jurisdiktioner, hvor der er en koncernenhed omfattet af lovforslagets § 30, om et ultimativt moderselskab der er omfattet en ordning om fradrag for udbytte jf. nr. 3*".

Dette modsiger, at et ultimativt moderselskab, der er et andelsselskab (omfattet af lovforslagets § 30) kan anvende safe harbour reglerne i lovforslagets § 71.

Ved sammenholdelse til OECD's Safe Harbours and Penalty Relief, fra 15. december 2022, fremgår det af side 14 under overskriften "Exclusions":

"The following Constituent Entities, MNE Groups or jurisdictions are excluded from the Transitional CbCR Safe Harbour:

- a) *Stateless Constituent Entities;*

b) Multi-parented MNE Groups where a single Qualified CbC Report does not include the information of the combined

groups;

*c) jurisdictions with Constituent Entities that have elected to be subject to Eligible Distribution Tax Systems under **Article 7.3;**" (vores fremhævning).*

I OECD's Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy, fra 14. december 2021, fremgår følgende af Article 7.3:

"Article 7.3 Eligible Distribution Tax Systems

A Filing Constituent Entity may make an annual election with respect to a Constituent Entity that is subject to an Eligible Distribution Tax System to add the amount of Deemed Distribution Tax determined under Article 7.3.2 to Adjusted Covered Taxes for the Fiscal Year. An election under this Article shall apply to all Constituent Entities located in the jurisdiction...."

Det ser ud til, at Article 7.3 ikke er blevet implementeret i udkastet til lovforslaget fra Skatteministeriet og at der fejlagtigt i lovforslagets § 72, stk. 3, nr. 3, er henvist til lovforslagets § 30. Dette skal rettes, således, at der ikke er tvivl om, at et ultimativt moderselskab, der er et andelsselskab (omfattet af lovforslagets § 30) kan anvende safe harbour reglerne jf. lovforslagets § 71.

Regulering af omfattede skatter for andelsselskaber

Af lovforslagets § 30, stk. 3, fremgår det, at *"Et ultimativt moderselskabs omfattede skatter, bortset fra de skatter, for hvilke der er givet fradrag for udbytte, nedsættes forholdsmæssigt med det nedsatte beløb for den kvalificerede indkomst, jf. stk. 1 og 2."*

Vi vil gerne have Skatteministeriet bekræftelse på, at uagtet at den kvalificerede indkomst nedsættes med henholdsvis restbetaling til andelsejerne, forrentning af ejerkonti samt udlodninger i form af udbetalinger fra f.eks. individualiseret egenkapital, så skal omfattede skatter efter kapitel 8 ikke nedsættes forholdsmæssigt. Det virker ikke logisk at nedsætte skatten forholdsmæssig, da formueskatten allerede efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2, er opgjort uden henholdsvis restbetaling til andelsejerne, forrentning af ejerkonti samt udlodninger i form af udbetalinger fra f.eks. individualiseret egenkapital.

Søfart

Den globale aftale låser det danske lovforslag

DI finder det problematisk, at implementeringen er så fremskreden, når der stadig er mange uafklarede forhold i forbindelse med fortolkning af reglerne generelt og i særdeleshed i forhold til shippingaktiviteter, som fortsat er ved at blive afklaret ved igangværende drøftelser i OECD-regi. Det er således blevet kommunikeret, at OECD sekretariatet vil udgive yderligere administrative guidelines for behandlingen af "International Shipping". Derfor er det også DI's opfattelse, at spørgsmål til fortolkning og afklaring af lovforslagets § 24 bør rettes til OECD sekretariatet på nuværende tidspunkt, da det forstås at den danske lovgivning vil blive fortolket i overensstemmelse med disse - endnu ikke offentliggjorte - guidelines.

Den danske definition af "International Shipping income"

Definitionen af "*international shipping income*" er af afgørende betydning. Vi finder det overordnet uhensigtsmæssigt, at definitionen ikke til fulde følger artikel 8 i OECD's "Modeloverenskomst for undgåelse af dobbeltbeskatning" og global praksis herom. Derfor er det også afgørende, at der i den danske implementering ikke skabes yderligere tvivl om definitionen.

Vi bemærker, at der i lovforslagets § 24, stk. 1, henvises til "*indkomst fra **international skibsfart** [...]*" (vores fremhævning).

Dette begreb er defineret nærmere i § 24, stk. 2, og redegør således for indkomst, der skal undtages ved beregningen af en koncerns GloBE indkomst, som følge af rederivirksomhed. Vi bemærker dertil, at der i lovforslagets § 24, stk. 5 og 6, henvises til "*De omkostninger, der er afholdt af en koncernenhed, og som direkte kan henføres til koncernenhedens **indkomst fra internationale skibsfartsaktiviteter** [...]*" (vores fremhævning), hvorved der redegøres for de omkostninger, der skal undtages ved beregningen af en koncerns GloBE indkomst. Dertil bemærkes, at der i § 24, stk. 6, også anvendes begrebet "*internationale skibsfartsaktiviteter*", hvorimod der i § 24, stk. 7, (også med henvisning til omkostninger) anvendes begrebet "*international skibsfart*".

DI er af den klare overbevisning, at der i lovforslaget juridisk menes den samme type aktiviteter, uagtet om der henvises til "*skibsfart*" eller "*skibsfartsaktiviteter*", så der ikke risikeres en skævvridning i behandlingen af indkomst og omkostninger. Det bør dog påpeges, at der fra et praktisk perspektiv kan opstå forvirring, hvorfor vi vil anbefale en konsekvent anvendelse af begrebet "*internationale skibsfartsaktiviteter*" eller alternativt en direkte henvisning i § 24, stk. 5 og 6, til § 24, stk. 1, (i lighed med tilgangen i artikel 3.3-5 i OECD's Modelregler).

Dokumentationskrav i relation til overgangsbestemmelserne

Der lægges med lovforslagets § 53, stk. 6, 3. pkt. op til at Forvaltningen kan fastsætte yderligere dokumentationskrav i forbindelse med lovforslagets § 44 om permanente safe harbours og § 71 om overgangsbestemmelser, herunder de såkaldte midlertidige safe harbours.

DI henviser i den forbindelse til, at det var en del af hensigten bag OECD's udarbejdelse af - særligt - de midlertidige safe harbours, at beregningen kan ske på lettere tilgængelige data, herunder i koncernernes land-for-land-rapportering. For at skabe de bedste forudsætninger for at koncernernes planlægning til den egentlige GloBE return vil vi foretrække, hvis Skatteforvaltningen hurtigst muligt kan skabe vished om de endelige dokumentationskrav efter § 53, stk. 6. 2. pkt.

Spørgsmål

Udskudt skat i overgangsåret

Af lovforslagets § 74 fremgår regler omkring opgørelse af udskudt skat i overgangsåret hvor koncernen for første gang anvender reglerne om global minimumsbeskatning.

Af lovforslaget fremgår det, at der skal indregnes alle udskudte skatteaktiver og -forplig-

telser som er afspejlet eller medtaget i alle koncernenhedernes regnskaber. I den forbindelse skal det bemærkes, at der efterfølgende kan komme ændringer til den udskudte skat i koncernregnskabet, f.eks. som følge af ændringer i forbindelse med udarbejdelsen af koncernenhedens selvangivelse, ændringer som følge af skatterevisorer foretaget adskillige år senere eller identificerede fejl i opgørelsen af udskudt skat eller ændret tilgang til regnskabsmæssigt skøn. Der skal bemærkes, at udskudt skat i et årsregnskab som udgangspunkt alene vil være kvalificerede estimater på tidspunktet for aflæggelsen af regnskabet eftersom endelig selvangivelse først udarbejdes efterfølgende. Derudover skal det bemærkes at regnskab er baseret på skøn som kan afvige fra år til år.

Kan Skatteministeriet bekræfte at reguleringer i efterfølgende år til de opgjorte udskudt skatte balancer ved overgangsåret, kan medregnes/reguleres i minimumsskatteopgørelsen i efterfølgende år (i henhold til reglerne i lovforslagets § 36), uanset at disse udskudt skatte balancer ikke har været ”afspejlet eller medtaget i koncernenhedernes regnskaber” (da informationen ikke har været kendt på tidspunktet for aflæggelsen af åbningsbalancerne)?

Såfremt at Skatteministeriet ikke kan bekræfte denne behandling, så er det den umiddelbare vurdering at det vil medføre en væsentlig byrde for virksomhederne, idet virksomhederne dermed vil skulle opgøre og registrere en alternativ opgørelse af udskudt skat i mange efterfølgende år (udover den alternative opgørelse som reglerne om global minimumsbeskatning allerede vil medføre), hvilket vil være i modstrid med grundtanken om udskudt skat i OECD reglerne, hvor der lægges op til at eksisterende udskudt skatte rapportering anvendes i videst omfang muligt og med så få tilpasninger som muligt.

Aktiebaseret vederlæggelse

I henhold til regnskabsstandarden relateret til indkomstskatter (IAS 12) skal udskudte skatteaktiver relateret til aktiebaseret vederlæggelse (endnu ej skattemæssigt fradraget beløb) indregnes på baggrund af det forventede endelige fradrag.

I situationer hvor selskabets aktiekurs er stigende igennem optjeningsperioden (vesting perioden) kan det forventede fradrag overstige den regnskabsmæssige omkostning og der skal foretages opskrivning af det udskudte skatteaktiv via egenkapitalen.

Der ses ikke umiddelbart at være hjemmel til at indregne en sådan regulering af udskudt skat i Regulerede Omfattede Skatter (Adjusted Covered Taxes), eftersom reguleringen vil skulle foretages via egenkapitalen og der ses ikke at være særskilt hjemmel til at medregne beløbet i Regulerede Omfattede Skatter.

Kan Skatteministeriet bekræfte at en sådan opskrivning af det udskudte skatteaktiv over egenkapitalen relateret til aktiebaseret vederlæggelse ikke skal medregnes i opgørelsen af Regulerede Omfattede Skatter?

I situationer hvor selskabets aktiekurs er faldende i løbet af optjeningsperioden, kan det forventede skattemæssige fradrag være lavere end den regnskabsmæssige omkostning og der skal foretages nedskrivning af det udskudte skatteaktiv via resultatopgørelsen.

Kan Skatteministeriet bekræfte at en sådan nedskrivning (og evt. senere opskrivning) skal

holdes ude af opgørelsen af Regulerede Omfattede Skatter, jf. lovforslagets § 33, stk. 4, nr. 3, som angiver at værdireguleringer af udskudt skat skal holdes ude af opgørelsen af Regulerede Omfattede Skatter?

Credit lempelse for kildeskatter

I lovforslagets § 3, nr. 38, er beskrevet begrebet ”Kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse” (Qualified Refundable Tax Credit). Det fremgår at en refunderbar skattegodtgørelse skal være udformet således at den betales kontant inden for 4 år.

I OECD-kommentarerne afsnit 10.134 fremgår at begrebet primært er tilsigtet situationer hvor der gives incitamentet via skattelovgivning (frem for direkte tilskud). Derudover fremgår det, at såfremt skattegodtgørelsen kun kan modregnes i Omfattede Skatter, dvs. at denne kan ikke refunderes kontant eller modregnes i andre skatter, vil der ikke være tale om en Kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse.

Credit lempelse for kildeskatter efter LL § 33 er principielt set også en skattegodtgørelse, som reducerer selskabets skatteomkostning og -betaling i det omfang der er betalt kildeskatter i udlandet på skattepligtig indkomst (fjernelse af dobbeltbeskatning). Såfremt at det ikke er muligt at opnå fuld lempelse for den betalte kildeskat vil den ej lempede kildeskat indgå i selskabets skatteomkostning.

Da credit lempelse for kildeskatter er begrænset til modregning i betalbar selskabsskat, ses det ikke at credit lempelse for kildeskatter opfylder definitionen på en Kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse og dermed vil der ikke være tale om en Ikke kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse.

Kan Skatteministeriet bekræfte at credit lempelse for kildeskatter (som vil være indregnet i selskabets skatteomkostning i det omfang der forventes credit lempelse og dermed have reduceret skatteomkostningen) skal behandles som værende en Ikke kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse i henhold til reglerne om global minimumsbeskatning?

Justeringer for pensionsomkostninger

Efter lovforslagets § 25 (OECD Model reglerne artikel 3.2.1) skal reguleres for forskellen mellem det beløb som der er udgiftsført vedrørende pensionsforpligtelser og det beløb som er indbetalt til et pensionsinstitut i regnskabsåret, således at beløbet som der medregnes i GloBE indkomsten er den betalte pensionsomkostning.

Reglen er primært tilsigtet at sikre overensstemmelse mellem behandlingen i GloBE indkomsten og de lokale skatteregler, hvor der ved ydelsesbaserede pensionsordninger som oftest først er skattemæssigt fradrag på betalingstidspunktet. I Danmark er pensionsordninger i langt de fleste tilfælde bidragsbaserede ordninger hvor arbejdsgiveren løbende indbetaler til et pensionselskab, som derefter overtager pensionsforpligtelsen.

I nogle tilfælde sker betalingen til pensionselskabet nogle dage efter månedsafslutningen og det kan således tænkes at en indbetaling til pension for december, først bliver faktisk foretaget i januar i det efterfølgende år.

Kan Skatteministeriet bekræfte at i tilfælde hvor der er tale om en bidragsbaseret pensionsordning hvor der sker betaling meget kort tid efter regnskabsårets afslutning, vil der ikke skulle foretages regulering for pensionsomkostninger i henhold til lovforslagets § 25?

Koncerninterne finansieringsordninger (Intra Group Financing arrangements)

Af lovforslagets § 25, stk. 10, fremgår at i tilfælde af koncerninterne finansieringsordninger:

- hvor kreditmodtageren (betaleren) enten er beliggende i en lavskattejurisdiktion eller ville være beliggende i en lavskattejurisdiktion, såfremt at der blev set bort fra den koncerninterne finansieringsomkostning
- og kreditgiveren (modtageren) er beliggende i et højskattelands og hvor modtagelsen af betalingen ikke medfører en tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst hos modtageren,

da skal der ses bort fra koncernfinansieringsomkostningen hos kreditmodtageren (betaleren).

Årsagen til at der ikke er tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst hos kreditgiveren (modtageren) kan være at kreditgiveren (modtageren) i forvejen er rentefradragsbegrænset efter SEL § 11, SEL § 11 B eller SEL § 11 C og den yderligere modtagne renteindtægt blot medvirker til at reducere kreditgiverens (modtagerens) rentefradragsbegrænsning.

Ifølge bestemmelsens ordlyd skal der ses på om der er tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst hos kreditgiveren (modtageren), hvormed der må forstås den konkrete modtager. Dette understøttes af OECD kommentarer afsnit 3.130, hvor der også angives at reglen kun finder anvendelse i situationer hvor der ikke sker en forøgelse af den skattepligtige indkomst for kreditgiveren (modtageren).

I en dansk koncern kan der være flere sambeskattede koncernselskaber, hvoraf nogle selskaber er rentefradragsbegrænset og andre selskaber i den danske koncern ikke er rentefradragsbegrænset (f.eks. som følge af at det ene selskab har positive nettofinansieringsudgifter).

Kan Skatteministeriet bekræfte, at hvis den modtagne renteindtægt forøger den skattepligtige indkomst hos den direkte og konkrete kreditgiver (modtager), så vil værnsreglen i lovforslagets § 25, stk. 10, ikke finde anvendelse, uanset at der på sambeskatningsniveau ikke sker en forøgelse af sambeskatningsindkomsten, idet at den danske koncerns rentefradragsbegrænsning blot reduceres?

Skattemæssige saldi udover normale driftsmæssige skattemæssige underskud efter SEL § 12

Dansk skattelovgivning har via en lang række forskellige regler krav om opgørelse af særlige skattemæssige saldi, som kan have indflydelse på danske selskabers indkomstopgørelse i givne situationer – eksempler herpå:

- Selskabsskattelovens § 11 B, stk. 10 (nettokurstab på gæld og finansielle kontrakter)
- Selskabsskattelovens § 11 B, stk. 1 (ikke beskårne nettokurstab på fordringer)
- Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 (kildeartsbegrænsede tab ved salg af ejendomme)
- Selskabsskattelovens § 31 A (genbeskatningssaldi ved international sambeskatning)

Disse særlige skattemæssige saldi er ikke nødvendigvis indregnet i selskabets udskudte skat, grundet at det ikke forventes at tabssaldiene vil blive udnyttet indenfor en overskuelig fremtid eller det forventes ikke at forbruget/reduktionen af genbeskatningssaldi vil medføre en betalbar skat (Baseret på regnskabsmæssige skøn).

Kan Skatteministeriet bekræfte at disse saldi skal indgå i selskabets opgørelse af udskudt skat i overgangsåret og i efterfølgende år, uanset at der i regnskabet ikke er indregnet et udskudt skatteaktiv eller udskudt skatteforpligtelse på disse saldi, i henhold til lovforslagets § 33, stk. 4, (regnskabsmæssige værdireguleringer på udskudte skat) og § 74 (opgørelse af primo udskudt skat i overgangsåret)?

Ikke beskårne nettokurstab efter SEL § 11 B, stk. 1, fremføres til modregning i fremtidige nettokursgevinster på fordringer og nettorenteindtægter uden tidsbegrænsning. Hvorvidt genbeskatningen forekommer og hvorvidt genbeskatningen konkret udløser en yderligere skattebetaling afhænger af selskabets konkrete forhold.

Den mulige modregning i fremtidige år kan medføre at selskabet indregner en udskudt skatteforpligtelse i sin finansielle rapportering. Det kan forekomme at det ej beskårne nettokurstab efter SEL § 11 B, stk. 1, ikke vil blive genbeskattet indenfor de efterfølgende 5 år.

Kan Skatteministeriet bekræfte at såfremt at der ikke er forekommet genbeskatning af saldoen indenfor 5 år, skal der ikke foretages efterbeskatning af den udskudte skatteforpligtelse, såfremt at selskabet har valgt at behandle udskudt skat reguleringen som en uudnyttet periodisering i henhold til lovforslagets § 33, stk. 8 (uudnyttet periodisering)?

Kan Skatteministeriet desuden bekræfte at der ikke skal ske genbeskatning af udskudt skat forpligtelse relateret til ej beskårne nettokurstab efter SEL § 11 B, stk. 1, som er indregnet før overgangen til reglerne om global minimumsbeskatning?

I Skatteministeriets kommentarer til § 33, stk. 6, er angivet et eksempel som angiver at hvis en koncernenhed i år 0 (forståeligvis overgangsåret) har indregnet en udskudt skat forpligtelse og denne ikke er tilbageført i år 5, vil der forekomme efterbeskatning. Såfremt at forståelsen af Skatteministeriets eksempel er korrekt, virker konsekvensen af lovbestemmelsen til at være i uoverensstemmelse med OECD reglerne, hvor der i artikel 4.4.4 er angivet at reguleringen i udskudt skat forpligtelsen skal være *"taken into account under this Article"* (red. Artikel 4) for at reglen om efterbeskatning af udskudt skat forpligtelse finder anvendelse.

En efterbeskatning af udskudt skat forpligtelser opstået før overgangsåret forekommer

desuden at medføre en de facto beskatning af transaktioner som er foretaget før implementering af reglerne om global minimumsbeskatning og hvor selskabet ikke har opnået en fordel mens at selskabet har været underlagt reglerne om global minimumsbeskatning.

Endelig bedes Skatteministeriet redegøre for hvordan selskaber skal forholde sig til forbrug af ej beskårne nettokurstab på fordringer efter SEL § 11 B, stk. 1, i relation til genbeskatning af udskudte skatteforpligtelser – skal forbrug af saldoen i året (grundet nettokursgevinster på fordringer og nettorenteindtægter) betragtes som værende forbrug af den ældste del af saldoen først, herunder saldo fra før implementering af reglerne om global minimumsbeskatning (FIFO princip) eller skal årets forbrug betragtes som værende forbrug af saldoen som er opstået efter implementering af reglerne om global minimumsbeskatning?

Substansbaseret indkomstudelukkelse (Substance Based Income Exclusion)

I den af OECD offentliggjorte vejledning i juli 2023 er angivet at indregning af personaleomkostninger i grundlaget for substansbaseret indkomstudelukkelse er afhængig af hvorvidt medarbejderen arbejder mere eller mindre end 50 pct. i arbejdsgiverlandet eller udenfor arbejdsgiverlandet.

Vejledningen angiver at i de tilfælde hvor medarbejderen arbejder mere end 50 pct. i arbejdsgiverlandet, så skal 100 pct. af medarbejderens personaleomkostninger indregnes i grundlaget for substansbaseret indkomstudelukkelse.

I de tilfælde hvor medarbejderen arbejder mindre end 50 pct. i arbejdsgiverlandet, så skal der foretages fordeling på baggrund af hvilke lande som medarbejderen arbejder i. Medarbejdere som ikke arbejder i arbejdsgiverlandet kan ej indregnes i grundlaget for substansbaseret indkomstudelukkelse.

Danmark har allerede transfer pricing regler samt principper omkring rette omkostningsbærer som medfører at omkostninger skal allokeres og fradrages i de selskaber som medarbejderen udfører arbejde for (uanset medarbejderens arbejdssted).

I globale virksomheder er det ikke usædvanligt at en medarbejder er juridisk ansat i sit hjemsteds/opholdsland, men medarbejderens arbejde udføres helt eller delvist for et koncernselskab i et andet land. I henhold til transfer pricing regler skal medarbejderens omkostninger allokeres til det selskab som medarbejderen udfører arbejde for.

Reglerne om allokering af personaleomkostninger ved opgørelsen af substansbaseret indkomstudelukkelse forekommer ikke at være i overensstemmelse med transfer pricing regler om allokering af omkostninger.

Skatteministeriet bedes bekræfte om det er korrekt forstået at personaleomkostninger for en medarbejder, som er juridisk ansat i Land X, men udfører alt sit arbejde for et koncernselskab i Land Y og medarbejderens omkostningerne regnskabsmæssigt/skattemæssigt indregnes hos koncernselskabet i Land Y, da kan omkostningerne til medarbejderen ikke indregnes i grundlaget for substansbaseret indkomstudelukkelse for koncernselskabet i Land Y, grundet at medarbejderen ikke har udført sit arbejde i Land Y?

Mener Skatteministeriet at medarbejderens omkostninger kan indregnes i grundlaget for substansbaseret indkomstudelukkelse i Land X, uanset at medarbejderens faktiske arbejde ikke er relateret til aktiviteten i Land X?

Derudover bedes Skatteministeriet bekræfte, at såfremt personaleomkostninger er allokeret mellem koncernselskaber i henhold til transfer pricing regler, da kan en sådan fordeling ikke lægges til grund ved opgørelsen af grundlaget for substansbaseret indkomstudelukkelse grundet de principper som OECD har fremlagt og dermed at opgørelsen af grundlaget for substansbaseret indkomstudelukkelse vil være i modstrid med transfer pricing regler og princippet om rette omkostningsbærer?

Senere fortolkning af reglerne om global minimumsbeskatning

Reglerne om global minimumsbeskatning er et nyskabende sæt regler med mange komplekse definitioner, regler og sammenhænge, som kræver dybdegående kendskab til både regnskabsmæssig og skattemæssig behandling af koncernens transaktioner.

I takt med at virksomhederne i praksis anvender reglerne vil der utvivlsomt opstå tvivls spørgsmål om hvordan reglerne skal fortolkes i en given situation, herunder spørgsmål som eksterne skatterådgivere ej heller vil kunne give et klart og definitivt svar på hvordan reglerne skal fortolkes i den givne situation. Spørgsmål om reglernes anvendelse vil antageligvis både relatere sig til koncernenheder i Danmark og udenlandske koncernenheder.

I Danmark er det muligt at anmode Skatterådet om bindende svar, således at skatteyderen har mulighed for at opnå sikkerhed for den skattemæssige behandling af en given transaktion.

Hvorledes forventer Skatteministeriet, at det vil være muligt for skatteydere efter lovforslagets høringsproces at få bekræftet fortolkningen af reglerne om global minimumsbeskatning hos skattemyndighederne?

Vi bemærker i den forbindelse, at der med lovforslagets § 56, stk. 2, foreslås en forlænget ligningsfrist i lighed med hvad der gælder efter Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, i transfer-pricing sager. Ligningsfristen forlænges hermed fra fire til seks år. Erfaring fra transfer-pricing området tilsiger, at Skatteforvaltningens eventuelle kontroller og spørgsmål dermed blot bliver udskudt to år til stor ulempe for skatteyder, idet en praksis dermed kan have været fulgt i seks år i god tro før en eventuel uenighed om fortolkningen bliver rejst. Dertil kan så lægges de nuværende lange ventetider ved Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten (to - tre år) før man kan have fået et fortolkningsspørgsmål afklaret i det administrative klagesystem.

Antagelsen er, at der vil være mangeartede fortolkningsspørgsmål vedrørende lovforslagets indhold og ikke mindst den globale fortolkning. Vi vil derfor foreslå, at den ordinære ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2, skal finde anvendelse, men med sikkerhed for at en ændring grundet genoptagelse i en jurisdiktion udenfor Danmark kan korrigeres med afledt konsekvens i den danske indrapportering.

Ny vejledning/regler fra OECD

Reglerne om global minimumsbeskatning er endnu ikke fuldt ud færdigudviklet hos OECD og der er siden lovforslagets fremsættelse fremkommet yderligere materiale fra OECD i juli 2023 og der forventes at blive offentliggjort yderligere materiale fra OECD i løbet af 2. halvår 2023 før end at reglerne om global minimumsbeskatning forventes offentliggjort i deres endelige form.

Som eksempel på væsentlige ændringer i juli 2023 materialet er valgmulighed om at opgørelserne kan laves på land-for-land niveau frem for enhed-for-enhed niveau samt undtagelsen fra at skulle lave og indsende beregningerne for lande som har implementeret en kvalificeret indenlandsk ekstraskat (QDMTT).

For at sikre en balanceret implementering som er konsistent med øvrige jurisdiktioner, som må forventes at implementere OECD's samlede regelsæt, er det helt centralt, at disse tilføjelser også implementeres i dansk ret.

Hvorledes tænker Skatteministeriet at der i dansk lovgivning vil blive taget hensyn til yderligere materiale fra OECD, som fremkommer efter lovforslagets fremsættelse og evt. vedtagelse af det danske lovforslag?

Sprog/oversættelse af loven og OECD materiale

Reglerne om global minimumsbeskatning er globale regler som skal anvendes globalt, og som er baseret på OECD modelregler, kommentarer og andet materiale publiceret af OECD, som udgør fortolkningsgrundlaget for reglerne.

OECD materialet er grundet den globale anvendelse udarbejdet på engelsk som er et globalt anerkendt fremmedsprog. I forbindelse med lovforslagets udarbejdelse er der foretaget oversættelse af en lang række komplekse OECD begreber på engelsk, som i forvejen kræver nøje gennemgang for at forstå. Som eksempel kan nævnes § 32, hvor et anerkendt regnskabsbegreb "Current Tax" er blevet oversat til et ny fuldstændig ukendt begreb "løbende skatteudgift".

Af hensyn til sammenhæng og forståelse af begreberne i den danske lovgivning om Pillar II anbefaler vi, at Skatteministeriet indarbejder de engelske begreber/oversættelser i loven - enten i de enkelte lovbestemmelser eller som et tillæg til loven. Som angivet i vores kommentarer til lovforslaget ovenfor, er der allerede oversættelser fra engelsk til dansk, som forekommer at være usammenhængende ift. OECD reglerne og generel dansk sproglig forståelse.

DI står sammen med virksomhederne naturligvis til rådighed for videre dialog.

Med venlig hilsen

Sune Hein Bertelsen
Fagleder for skattejura & international skat



Høring over udkast til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)

Høringsvar

16. august 2023
Dok: FIDA-483742746-688980-v1
Kontakt Peter Schultz-Møller

Generelle bemærkninger

Finans Danmark takker for muligheden for at afgive bemærkninger til udkast til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven).

Finans Danmark har – givet terminen for høringsperioden – ikke haft mulighed for at sikre grundlag for et detaljeret høringsvar. Finans Danmark håber på en efterfølgende proces med udvekslinger angående bemærkninger til lovforslaget.

Finans Danmark kan umiddelbart og overordnet bemærke, at den foreslåede beregning af effektive skattesatser i visse koncernenheder medfører betydelige administrative byrder for erhvervslivet (moderselskaber i Danmark). Det kan gælde, uanset at de beregnede skattesatser viser, at koncernenheder tydeligt efterlever krav om en minimumsbeskatning på 15 procent.

Finans Danmark konstaterer også, at den specifikke udformning af "Safe harbour" – reglerne afventer drøftelser i OECD og derfor endnu ikke er endeligt fastlagt (jf. side 50 og § 44).

Det er således umiddelbart vanskeligt at gennemskue omfanget af substansmæssige problemstillinger i relation til, om beregningsmetoder og "Safe harbour" regler samlet set kan medføre væsentlige ekstra skattebetalinger for koncernenheder i kildelande, hvor den formelle selskabsskattesats overstiger 15 procent.

Det er i den sammenhæng ekstra bekymrende, at udkastet til lovforslaget indeholder en ikrafttræden allerede 1. januar 2024.

Finans Danmark vil også fremhæve, at det i udkastet til lovforslaget anføres, at indkomstkatten (for selskaber) udgør 22 pct, jf. side 79. Det skal påpeges, at selskabsskattesatsen for finansielle selskaber de facto (via 26/22 procent reglen) gradvist forhøjes til 26 pct. med virkning fra 2024. Denne forskelsbehandling af finansielle selskaber i selskabsskatteoven (jf. § 17 A i medfør af L161 i Folketingsåret 2021/2022) overses i udkastet til lovforslaget.

Finans Danmark kan anbefale, at der i Skattestyrelsen udarbejdes en vejledning til fortolkning af og praktisk anvendelse af reglerne til brug for beregningen af skattepositionen i koncernenheder. Der kan også givet kompleksiteten være behov for at gennemtænke organiseringen af en mulig løbende vejledningsenhed i Skattestyrelsen (f.eks. særskilt kontor eller specifik bemanding).

Med venlig hilsen

Peter Schultz-Møller

Skattechef

Direkte: 3016 1028

Mail: psm@fida.dk

Hørings svar

16. august 2023

Dok. nr.:

FIDA-483742746-688980-v1



Skatteministeriet
Nicolai Eigtvedsgade 28
1402 København K



Att. lovgivningoekonomi@skm.dk,
cc. lbn@skm.dk, mak@skm.dk og kln1@skm.dk

Høringsvar til lovudkast om ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)

F&P har den 23. juni 2023 modtaget ovenstående udkast til lovforslag i høring. F&P takker for muligheden for at kommentere på lovudkastet.

1. Generelle bemærkninger

F&P bakker op om de politiske målsætninger med direktivet om indførelse af global minimumsbeskatning.

F&P finder det imidlertid helt centralt for, at den nationale implementering af direktivet bliver en succes, at den komplekse internationale regulering foldes ud i bemærkningerne til den nye minimumsbeskatningslov, så fortolkningen og anvendelsen af de nye regler bliver så klar og tydelig som muligt for de omfattede danske selskaber.

Det er herudover helt afgørende at få sikkerhed for, at alle danske pensionsinstitutter (pensionskasser, livsforsikringselskaber mv.), er ”undtagne enheder”, der ikke er omfattet af reglerne om minimumsbeskatning, og at undtagelserne i regelsættet også omfatter pensionsinstitutternes faste driftsteder og investeringer i accessorisk servicevirksomhed som bl.a. fast ejendom, infrastruktur og sundheds- og plejeydelser.

I lyset af de store administrative omkostninger, der pålægges de relativt få virksomheder, som bliver omfattet af reglerne om minimumsbeskatning, er det af afgørende betydning for de danske pensionsinstitutter (der efter regelsættet er undtagne enheder) at få sikkerhed for, at de ikke alligevel indirekte bliver omfattet af de yderst komplekse minimumsbeskatningsregler med store administrative byrder til følge.

Disse bemærkninger er tillige uddybet nedenfor i afsnittet ”tekniske bemærkninger”.

18.08.2023

F&P
Philip Heymans Allé 1
2900 Hellerup
Tlf.: 41 91 91 91
fp@fogp.dk
www.fogp.dk

Majken Wågensø Landström
Skattechef
mwl@fogp.dk

Sagsnr. GES-2022-00224
DokID 468036

Brancheorganisation
for forsikringselskaber
og pensionskasser

2. Tekniske bemærkninger

F&P

2.1. Vedrørende opgørelse af tærskelværdien (§ 1)

Sagsnr. GES-2022-00224

DokID 468036

Det fremgår af punkt 7 i indledningen til minimumsbeskatningsdirektivet og af bemærkningerne til lovforslaget, at grænsen på de 750 mio. euro er identisk med den grænse, der gælder i forhold til, hvornår der er krav om koncerners indgivelse af en land for land-rapport.

Det fremgår ikke tydeligt af direktivet om land for land-rapportering, hvordan "omsætning" skal forstås for pensionsinstitutter, der jo ikke har en omsætning som traditionelle driftsvirksomheder.

F&P foreslår derfor, at dette tydeliggøres i bemærkningerne, så der ikke opstår usikkerhed om, hvorvidt omsætningsgrænsen i minimumsbeskatningsloven for pensionsinstitutter skal opgøres på baggrund af bruttopræmier, årets volatile investeringsafkast mv.

2.2. Vedrørende definitionen på undtagne enheder, der ikke er omfattet af reglerne om minimumsbeskatning

2.2.1. Et pensionsinstitut (§ 3, nr. 33, litra a)

Definitionen på et undtaget pensionsinstitut i lovforslagets § 3, nr. 33, litra a, svarer i alt væsentligt til definitionen på et "anerkendt pensionsinstitut" i OECD's modeloverenskomst, og som bl.a. ifølge lovforslaget til den netop vedtagne lov om gennemførelse af den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst og tilhørende protokol (L17) omfatter både pensionskasser og livsforsikringsselskaber.

Det er vigtigt, at der ikke er usikkerhed om, hvorvidt livsforsikringsselskaber også er omfattet af undtagelsen. F&P vil derfor opfordre til, at livsforsikringsselskaber også specifikt nævnes i lovforslagets opregning over eksempler på danske pensionsinstitutter, der omfattes af definitionen på et "pensionsinstitut" på samme måde som pensionskasser og arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber.

2.2.2. En pensionserviceenhed (§ 3, nr. 33, litra b)

Definitionen på et undtaget pensionsinstitut inkluderer en pensionserviceenhed, jf. lovforslagets § 3, nr. 33, litra b. En pensionserviceenhed er ifølge lovforslagets § 3, nr. 34, litra b, en enhed, der udelukkende eller næsten udelukkende er etableret og driver virksomhed med henblik på, at udføre aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er omhandlet i nr. 33, litra a (pensionsydelse og accessoriske ydelser eller supplerende ydelser), forudsat at pensionserviceenheden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter.

F&P finder, at der er uklart, hvilke aktiviteter, der kan anses for accessoriske efter minimumsbeskatningsloven. F&P vil derfor foreslå, at dette tydeliggøres i bemærkningerne til bestemmelsen herunder, at det præciseres, at det omfatter aktiviteter i form af administration af uddannelse mv., jf. bemærkningerne nedenfor i afsnit 2.3.2.

F&P

Sagsnr. GES-2022-00224
DokID 468036

2.3. Vedrørende undtagne enheder efter lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7 og 8

2.3.1. 95 pct. ejede enheder af undtagne enheder (§ 2, stk. 1, nr. 7), herunder SEL § 3 A selskaber

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 32, at et selskab, der er omfattet af selskabsskattelovens § 3 A, vil være omfattet af definitionen på et "ejendomsinvesteringsselskab" hvis selskabet ikke kan anses som værende en undtaget enhed efter lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a eller b, som følge af, at det er ejet af en undtaget enhed som fx en pensionskasse.

F&P antager, at bemærkningerne skal forstås således, at pensionsinstitutters 95 pct. ejede investeringer i selskaber med begrænset hæftelse, der ejer fast ejendom, typisk vil være omfattet af § 2, stk. 1, nr. 7, litra a eller b, og dermed undtaget, forudsat at ejerkravet opfyldes, og aktiviteterne ikke er aktive investeringer, hvor pensionsinstituttet fx deltager i den løbende drift af selskabet.

F&P opfordrer til, at dette tydeligt fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7. Det er således væsentligt, at der skabes sikkerhed for, at pensionsinstitutters investeringer i accessorisk servicevirksomhed, jf. nedenfor, via et 95 pct. ejet selvstændigt skattesubjekt er en undtaget enhed efter lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, hvis det selskab de ejer, kun besidder faste ejendomme, vindmøller mv., mens driften er udliciteret til en ekstern operatør/administrator.

I pensionsinstituttets optik er der i sådanne tilfælde tale om passiv kapitalanbringelse på samme måde som investeringer i aktier og obligationer. Dette svarer også til beskrivelsen af sådanne investeringer i lovforslagets bemærkninger på s. 130, hvoraf det fremgår, at en nonprofitorganisations passive investeringer i f.eks. ejendomme, infrastrukturprojekter, vindmøller eller lignende er at sammenligne med investeringer i porteføljeaktier eller obligationer.

Accessorisk servicevirksomhed er reguleret i § 29, stk. 4, nr. 2, i lov om finansiel virksomhed (§ 46 i Lov om Forsikringsvirksomhed). Det følger heraf, at et pensionsinstitut må drive accessorisk servicevirksomhed gennem dattervirksomhed med begrænset hæftelse.

For pensionsinstitutter opfylder investeringer i accessorisk servicevirksomhed således netop formålet med undtagelsesbestemmelsen, der er at anerkende, at undtagne enheder - af regulatoriske eller forretningsmæssige grunde - kan have behov for at udskille aktiver eller aktiviteter i særskilte enheder, hvorfor det bør tillades, at de pågældende selskaber er undtaget på samme måde, som hvis investeringerne var foretaget direkte af den undtagne enhed/pensionsinstituttet.

Kun hvis betingelserne i lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a eller b, ikke er opfyldt, vil § 3 A selskabet, som et ejendomsinvesteringsselskab, skulle behandles efter særreglerne i lovforslagets kapitel 11 om investeringsenheder, herunder reglerne om skattemæssig transparens i § 51.

2.3.2. 85 pct. ejede enheder af undtagne enheder (§ 2, stk. 1, nr. 8)

Ifølge lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 8, er en enhed undtaget fra minimumsbeskatningsreglerne, hvis mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet af undtagne enheder og praktisk taget hele indkomsten hidrører fra udbytte og egenkapitalgevinster/tab, der er udeladt af beregningen af den kvalificerede indkomst/tab, jf. § 25.

Nonprofitorganisationer er ifølge lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 3, undtagne enheder. Ifølge lovforslagets § 3, nr. 11, omfatter nonprofitorganisationer faglige organisationer mv., hvor praktisk taget hele indkomsten fra de aktiviteter, der er omfattet af organisationens formål, er fritaget for indkomstskat. Herudover skal en række andre betingelser også være opfyldt.

Flere store danske pensionsinstitutter er ejet af et holdingselskab, der enten direkte eller indirekte i al væsentlighed er ejet af arbejdsmarkedets parter. I alle tilfælde er der enten forbud mod udbytteudlodning eller en uigenkaldelig udbyttebegrænsning, der medfører, at der ikke er nogen reel indkomst i eller ud af holdingselskabet.

Således er tre ud af de fire danske arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber ejet af et selskabsskattepligtigt holdingselskab, som er ejet af danske arbejdsgiver-/arbejdstagerorganisationer. To af disse holdingselskaber er etableret med henblik på at sikre, at koncernen også kan varetage en række uddannelses-, kompetenceudviklings- og barselsformål for sine medlemmer via et særskilt søsterselskab til de arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber (påkrævet af regulatoriske årsager).

Det følger af lov om finansiel virksomhed § 307, stk. 1, nr. 3/lov om forsikringsvirksomhed § 250, stk. 1, nr. 3, at arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsselskaber ikke må udlodde udbytte til deres ejere (dvs. holdingselskabet). Midlerne kan således alene komme de forsikrede til gode, og holdingselskabet har ikke økonomiske beføjelser over det arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsselskab.

Det er F&P's opfattelse, at de pågældende holdingselskaber – ligesom de arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber - er undtaget fra minimumsbeskatningsreglerne, da de pga. reguleringen i lov om finansiel virksomhed/lov om forsikringsvirksomhed er nonprofitforetagender, der er ejet af arbejdsmarkedets parter.

F&P

Sagsnr. GES-2022-00224
DokID 468036

Tilsvarende gælder fx for et stort livsforsikringsselskab, der er ejet af et holdingselskab, der i al væsentlighed er ejet af arbejdsmarkedets parter. Holdingselskabet er ifølge dets vedtægter underlagt en uigenkaldelig udbyttebegrænsning på 50.000 kr. årligt - ligesom det gælder for de arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsselskaber kan midlerne således alene komme de forsikrede til gode.

Det er F&P's opfattelse, at det pågældende holdingselskab – ligesom holdingselskaberne for de arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber - er undtaget fra minimumsbeskatningsreglerne, da det pga. den uigenkaldelige udbyttebegrænsning i vedtægterne ligeledes reelt er et nonprofitforetagende, der i al væsentlighed indirekte er ejet af arbejdsmarkedets parter.

Det er endvidere F&P's opfattelse, at holdingselskabernes evt. datterselskaber, der administrerer uddannelses- og barselsformål og lignende udelukkende for medlemmerne af de arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber falder ind under begrebet pensionsserviceenhed i § 3, nr. 33, litra b) og § 3, nr. 34, idet disse søsterselskaber udelukkende udøver aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er omhandlet i § 3, nr. 33, litra a, og desuden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter.

Det er væsentligt at få klarhed over holdingselskabernes og deres evt. datterselskabers status. F&P vil derfor opfordre til, at det tydeligt fremgår af lovforslagets bemærkninger, at sådanne holdingselskaber og deres evt. datterselskaber, er undtagne enheder.

2.3.3. Præcisering af ”enhedens værdi” i § 2, stk. 1, nr. 7 og 8

I lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7 og 8, er en enhed undtaget fra regelsættet, hvis undtagne enheder direkte eller indirekte gennem undtagne enheder ejer mindst 85/95 pct. af enhedens værdi.

F&P foreslår, at det i bemærkningerne præciseres, hvordan de 85 pct. hhv. 95 pct. opgøres.

2.4. Faste driftsteder arver hovedvirksomhedens status

F&P bemærker, at det eksplicit fremgår af kommentarerne i den administrative vejledning fra OECD i februar 2023, at et fast driftsted af en enhed undtaget efter art. 1.5.2. (lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, vedr. 95 pct. ejede enheder af fritagne enheder) undtages som en del af den undtagne enhed.

Det samme bør så meget desto mere gælde for faste driftsteder af pensionsinstitutter mv., der er undtaget efter hovedbestemmelserne i lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 1-6.

F&P vil gerne understrege vigtigheden af, at der i lovforslaget skabes sikkerhed for, at pensionsinstitutternes faste driftsteder "arver" pensionsinstituttets status som undtaget enhed.

F&P vil derfor opfordre til, at det direkte kommer til at fremgå af bemærkningerne til lovforslaget, at § 2, stk. 1, nr. 4 (pensionsinstitutter) og § 2, stk. 1, nr. 7 (95 pct. ejede enheder af undtagne enheder), at et fast driftsted af en undtagen enhed, fx et pensionsinstitut, også er omfattet af undtagelsen.

2.5. Vedrørende regnskabsstandarder

Ifølge lovforslagets § 12 skal en lavt beskattet koncernenheds overskydende danske overskud til brug for opgørelsen af den kvalificerede indenlandske ekstraskat beregnes på grundlag af regnskabsstandarden, der anvendes i de konsoliderede regnskaber. Det overskydende overskud vil dog i stedet kunne beregnes på grundlag af et regnskab udarbejdet efter årsregnskabsloven.

F&P bemærker, at danske pensionsinstitutter og skadesforsikringsselskaber ikke aflægger regnskab på baggrund af årsregnskabsloven, men på baggrund af bekendtgørelse om finansielle rapporter for forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser. Det bør derfor overvejes, om der også er behov for en særlig henvisning til bekendtgørelse om finansielle rapporter for forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser på samme måde som, der er behov for en særlig henvisning til årsregnskabsloven.

2.6. Vedrørende overgangsbestemmelser

Lovforslagets § 71 indeholder forskellige overgangsbestemmelser, der er knyttet op på selskabets land for land-rapport. Hensigten med de midlertidige overgangsbestemmelser er at mindske de umiddelbare administrative udfordringer og konsekvenser, som de omfattede koncerner vil have med at udarbejde rapporteringssystemer, der kan indsamle de data, der skal bruges til beregningerne efter loven.

F&P finder det uklart, hvordan betingelserne i overgangsbestemmelserne kan opfyldes, hvis enheden ikke skal udarbejde en land for land-rapport. Behovet for enklere rapportering og mindre administrative udfordringer består jo uafhængigt af, om enheden er forpligtet til at udarbejde en land for land-rapport.

I er meget velkomne til at kontakte mig, hvis I måtte have spørgsmål til ovenstående. F&P deltager også gerne i et møde, hvor vi nærmere kan gennemgå og uddybe vores bemærkninger.

F&P

Sagsnr. GES-2022-00224

DokID 468036

Med venlig hilsen

Majken W. Landström

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K
Att. Lise Bo Nielsen og Margrete Kiil

Sendt digitalt til: lovgivningogoekonomi@skm.dk, lbn@skm.dk, mak@skm.dk
og kln1@skm.dk

18. august 2023

Høringssvar til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven), j. nr. 2022-13403

FSR – danske revisorer ("FSR") takker for modtagelse af nærværende forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven) ("forslaget") i høring, som Skatteministeriet har sendt i høring den 23. juni med høringsfrist den 18. august 2023.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor.

Indledende bemærkninger

Nærværende forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder ("lovforslaget") er et ganske omfattende lovudkast, som på baggrund af OECD's arbejde og EU-direktiv 2022/2523, indfører et helt nyt regelsæt for beskatning af selskaber afvigende fra de basale principper for opgørelse af skattepligtig indkomst, som vi i Danmark har kendt siden starten af 1900-tallet. FSR forudser på den baggrund, at der vil opstå talrige fortolkningsspørgsmål i takt med, at reglerne skal finde deres praktiske anvendelse. FSR bifalder den grundlæggende tanke bag reglerne om, at det skal modvirkes, at internationale koncerner kan reducere deres globale skattebetalinger gennem anvendelse af skattely. Når det er sagt er det dog også væsentligt at være opmærksom på, at reglerne for større danske virksomheder/koncerner vil betyde, at mangeårige gennemtænkte og rationelle beskatningssystemer delvist risikerer at kunne sættes ud af kraft gennem de nye regler – der tænkes her særligt på den særlige danske erhvervsstruktur med fondsejerskab og andelsselskaber.

Lovudkastet er i meget høj grad baseret på OECD's arbejde samt direktiv 2022/2523. Ordlyden af sidstnævnte er stort direkte skrevet ind i den danske lovtæst.

Det bemærkes i den forbindelse generelt, at der visse steder synes at være en vis sproglig uoverensstemmelse mellem den danske sprogudgave af direktivet og andre sprogudgaver. Dette kan give anledning til unødigt fortolkningstvivl, og FSR vil – hvis det er muligt – opfordre til, at der foretages en sproglig ensretning af de danske regler og begreber så de bliver bedre overensstemmende med dem, der anvendes i andre lande. Det gælder f.eks. fortolkningen af "inden for forsyningsområdet", jf. lovforslagets § 30, stk. 2, nr. 1). I den engelske version af direktivet refereres til et "supply cooperative" og i den tyske version henvises til et "Versorgungsgenossenschaft". Problematikken er omtalt yderligere nedenfor under bemærkningerne til den nævnte bestemmelse.

FSR – danske revisorer
Slotsholmsgade 1, 4. sal
DK - 1216 København K

Telefon +45 7225 5703
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295



FSR anerkender, at det næppe vil være muligt, at få ændret direktivteksten, men man kunne for så vidt angår den danske lovttekst bestræbe sig på, at få indført et begrebsapparat, der er mere retvisende og bedre overensstemmende med den terminologi, der anvendes i de andre sprogversioner af direktivet.

Direktiv 2022/2523 er i vidt omfang baseret på OECD's arbejde, og det er hensigten, at der løbende fra OECD's side vil blive udarbejdet fortolkningsbidrag til regelsættet. FSR går ud fra, at der i forbindelse med den fremtidige fortolkning af de danske lovregler, vil blive lagt stor vægt på fremtidige kommentarer fra OECD, således at den dynamiske fortolkning af reglerne, der dermed er lagt op til, kan anses implementeret i dansk lovgivning?

Da der som bekendt er tale om meget omfattende lovgivning, som bl.a. ikke er færdiggennemarbejdet i OECD, foreslår FSR at der indarbejdes en evalueringsbestemmelse efter en passende periode og maksimalt et år. En evalueringsgruppe bør bl.a. have fokus på at sikre harmoni mellem de regnskabsmæssige regler og minimumsbeskatningsloven. Ligeså er det oplagt, at en sådan evalueringsgruppe ser med friske øjne på, hvilke dele af eksisterende dansk lovgivning, der bør bortfalde eller ændres som følge af de nye fælles EU-regler om minimumsbeskatning. Det kunne f.eks. være i forhold til de gældende danske CFC-regler og evt. andre særskilte og selvvalgte danske selskabsskattemæssige værnsregler.

Med henblik på at reducere virksomheders og rådgiveres administrative byrder foreslår FSR gerne, at nærværende EU-/OECD-lovgivning – der er sat i verden for at sikre en såkaldt "level playing field" indenfor EU – på sigt også reelt erstatter national særlovgivning, så der ikke alene bygges ovenpå de eksisterende nationale regler. I arbejdsgruppen bør der indgå regnskabskyndige profiler. FSR bidrager gerne med forslag til deltagere.

Om beskatning af almennyttige, erhvervsdrivende fonde i lyset af minimumsbeskatningsloven

Fonde, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, opgør som udgangspunkt deres skattepligtige indkomst efter de samme regler, som gælder for aktieselskaber. Der er dog i fondsbeskatningsloven fastsat en række undtagelser hertil. Fonde har således f.eks. fradrag for uddelinger og hensættelser til almenvælgørende eller på anden måde almennyttige formål (i det følgende anvendes "almennyttige formål" om begge former for formål), ligesom de kan fradrage hensættelser til konsolidering af fondskapitalen. Adgangen til fradrag for uddelinger og hensættelser er dog undergivet visse begrænsninger.

Formålet bag fondsbeskatningen er overordnet at give bl.a. de almennyttige, erhvervsdrivende fonde et incitament til at uddele eller hensætte deres overskud til almennyttige formål til glæde for samfundet.

FSR vurderer, at de foreslåede regler om minimumsbeskatning vil kunne få den konsekvens, at – i hvert fald visse – almennyttige, erhvervsdrivende fonde vil komme til at betale ekstraskat.

Efter de foreslåede regler (og det bag lovforslaget liggende EU-direktiv og OECD-aftale mv.) skal de omfattede multinationale og nationale koncerner opgøre den effektive skattesats vedrørende kvalificeret indkomst, der er optjent i hver jurisdiktion, hvor koncernen har aktivitet. Hvis den effektive skattesats vedrørende kvalificeret indkomst er mindre end 15 pct. i en jurisdiktion, skal der betales ekstraskat.

Den kvalificerede indkomst opgøres med udgangspunkt i regnskabsreglerne. Efter disse regler behandles en fonds *uddelinger* som en disponering af overskud, mens skattemæssige *hensættelser* til senere uddeling ikke indregnes. Det betyder, at hverken uddelinger eller hensættelser omkostningsføres i fondens resultatopgørelse, hvilket igen betyder, at den kvalificerede indkomst (opgjort efter lovforslaget) umiddelbart vil overstige den skattepligtige indkomst (opgjort efter gældende regler) med et beløb, der svarer til summen af de almennyttige uddelinger og hensættelser i det enkelte indkomstår.

Hvis en fond har uddelt eller hensat årets overskud til almennyttige formål, vil den skattepligtige indkomst (opgjort efter gældende regler) være nul, og der vil derfor – efter de foreslåede regler – ikke være nogen ”omfattede skatter”, der kan henføres til den ”kvalificerede indkomst”. Det betyder, at der vil kunne udløses ekstraskat på 15 pct. af et beløb svarende til de samlede almennyttige uddelinger og hensættelser.

Almennyttige, erhvervsdrivende fonde og forslaget om undtagelse af nonprofitorganisationer, jf. lovforslagets § 3, nr. 11

En række enheder er i medfør af lovforslagets § 2 undtaget fra minimumsbeskatningen. Hvis en enhed er undtaget, medtages den hverken ved beregningen af den effektive skattesats for den multinationale/nationale koncern i den jurisdiktion, hvori enheden er hjemmehørende, eller ved beregningen af en eventuel ekstraskat for koncernen i den pågældende jurisdiktion.

Undtagne enheder er efter lovforslaget til § 2, stk. 1, nr. 1-6, offentlige enheder, internationale organisationer, nonprofitorganisationer, pensionsinstitutter og visse investeringsfonde og ejendomsinvesteringsselskaber. Desuden er visse enheder, der ejes af de nævnte undtagne enheder, undtaget fra minimumsbeskatningen i medfør af forslaget til § 2, stk. 1, nr. 7 og 8.

De undtagne enheder er defineret i lovforslaget til § 3. Det fremgår af bemærkningerne til § 3, nr. 11, at en almennyttig, erhvervsdrivende fond efter omstændighederne vil kunne være omfattet af definitionen af en undtagen såkaldt ”nonprofitorganisation”. Det forudsætter, at den almennyttige, erhvervsdrivende fond opfylder de seks betingelser, der foreslås i § 3, nr. 11.

Den foreslåede afgrænsning af undtagne nonprofitorganisationer følger nøje – som det også gælder for lovforslagets øvrige bestemmelser – afgrænsningen i det bag lovforslaget liggende EU-direktiv og i den bag direktivet liggende OECD-aftale med tilhørende modelregler og kommentarer. Formålet med den tekstnære implementering angives at være, at den sikrer, at det danske regelsæt kan anerkendes som ”kvalificeret” i henhold til EU-direktivet og OECD-modelreglerne, og derfor skal anerkendes af EU’s medlemslande og af de øvrige lande, der har tilsluttet sig OECD-aftalen. Hvis de foreslåede regler ikke kan anerkendes som kvalificerede, vil andre lande kunne pålægge danske koncerner ekstraskat efter deres regelsæt, og der vil kunne opstå tilfælde af dobbeltbeskatning.

Ved udformningen af de danske regler, der skal implementere EU-direktivet, bør lovgiver have for øje, at den danske fondsmodel og beskatningen af danske fonde er særegen, og at afgrænsningen af undtagne nonprofitorganisationer i EU-direktivet og i OECD-modelreglerne ikke er udarbejdet med den danske ordning for øje.

FSR mener derfor, det er vigtigt at lovforslaget udtrykkeligt redegør for, at danske almennyttige, erhvervsdrivende fonde kan være undtaget fra minimumsbeskatningen efter bestemmelsen vedrørende nonprofitorganisationer.

Dette er allerede delvist tilfældet, men FSR vil gerne understrege behovet for at lovforslaget tydeliggøres dels i lyset af behovet for mere letforståelige regler, dels i lyset af den danske model for almennyttige, erhvervsdrivende fonde.

Det er ligeledes vigtigt, at lovforslaget nøje redegør for, hvorledes de nærmere betingelser for en undtagelse af nonprofitorganisationer skal forstås og anvendes i forhold til almennyttige erhvervsdrivende fonde. Det bør i den forbindelse være klart, om der er bestemte aktiviteter, der kan diskvalificere sådanne fonde i forhold til at være omfattet af undtagelsen.

I det følgende gennemgås visse af de betingelser i forslagets § 3, nr. 11, der skal være opfyldt, for at en enhed – f.eks. en almennyttig, erhvervsdrivende fond – kan anses for en nonprofitorganisation, der er undtaget fra minimumsbeskatningen.

Betingelsen vedrørende kvalificerende formål, jf. § 3, nr. 11, litra a

Det følger af bestemmelsen, at en nonprofitorganisation alene kan anses for en undtaget enhed, hvis den "udelukkende" drives for at opfylde "religiøse, velgørende, videnskabelige, kunstneriske, kulturelle, sportslige, uddannelsesmæssige eller andre lignende formål". Betingelsen vedrørende sådanne kvalificerende formål gælder dog ikke for en nonprofitorganisation, der er en faglig organisation, et erhvervsforbund, et handelskammer eller lignende.

En almennyttig, erhvervsdrivende fond vil naturligt være stiftet med et to-delt formål. Det vil således typisk fremgå af fundatsen, vedtægterne eller lignende (i det følgende anvendes alene "fundats" eller "fundatsen"), at en sådan fond – udover at uddele til almennyttige formål – tillige har til formål at eje og bevare en kontrollerende ejerandel i en underliggende driftskoncern og at sikre og understøtte det fortsatte ejerskab.

Et sådant erhvervmæssigt formål er ikke udtrykkeligt nævnt i opregningen af kvalificerende formål i § 3, nr. 11, litra a. Det bemærkes i den forbindelse særligt, at erhvervmæssige formål – på baggrund af OECD-kommentaren til definitionen af en "Non-profit Organisation" – ikke ses at være omfattet af de "andre lignende formål", der er nævnt i bestemmelsen.

I bemærkningerne til § 3, nr. 11, litra a fremgår det, at en almennyttig, erhvervsdrivende fonds ejerskab af en underliggende driftskoncern ikke udelukker, at fonden kan anses for en nonprofitorganisation. Noget tilsvarende følger af den nævnte OECD-kommentar.

Det må derfor efter FSRs opfattelse være underforstået i forslaget til § 3, nr. 11, litra a, at et formål om at eje mv. en kontrollerende ejerandel i en underliggende driftskoncern må sidestilles med de formål, der opregnes i bestemmelsen, og ikke vil diskvalificere en fond fra at kunne undtages fra minimumsbeskatning.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at en positiv angivelse i en fundats af et to-delt formål som oven for beskrevet – dvs. et almennyttigt formål og et formål vedrørende ejerskab og understøttelse af en underliggende driftskoncern – ikke indebærer, at betingelsen i § 3, nr. 11, litra a, ikke kan anses for opfyldt.

Der henvises til støtte herfor til, at lovforslagets § 3, nr. 11, litra f, netop forudsætter, at en nonprofitorganisation selv kan udøve erhvervmæssig virksomhed. Bestemmelsen fastsætter således, at en nonprofitorganisation, der driver erhvervmæssig virksomhed, alene kan anses for en undtaget enhed, hvis virksomheden "direkte vedrører de formål, som den [nonprofitorganisationen] blev oprettet til." Almennyttige, erhvervsdrivende fonde driver typisk ikke erhvervsvirksomhed i eget regi, idet virksomheden i stedet udøves gennem datterselskaber i en underliggende driftskoncern. Det forekommer dog, at en fond selv driver erhvervsvirksomhed.

For de tilfælde hvor det måtte være fastsat i fundatsen, at en fond – udover at uddele til almennyttige formål – har til formål selv at drive virksomhed (med henblik på at tilvejebringe midler til den almennyttige aktivitet), anmodes Skatteministeriet om at bekræfte, at den blotte omstændighed, at der findes en sådan positiv formålsangivelse, ikke *i sig selv* vil indebære, at betingelsen i § 3, nr. 11, litra a, ikke kan anses for opfyldt. Der henvises til støtte herfor til, at forslaget til § 3, nr. 11, litra f, som allerede nævnt netop forudsætter, at en nonprofitorganisation selv kan udøve erhvervsmæssig virksomhed.

Hvis en fond faktisk driver erhvervsmæssig virksomhed i eget regi, vil det skulle vurderes, om betingelsen i § 3, nr. 11, litra f, om, at virksomheden kan anses for direkte at vedrøre de formål, som fonden blev oprettet til, er opfyldt.

Det kan desuden være angivet i fundatsen for en almennyttig, erhvervsdrivende fond, at fonden – udover at uddele til almennyttige formål og at eje og understøtte en underliggende driftskoncern eller selv at drive erhvervsvirksomhed – har til formål at yde støtte f.eks. til koncernens medarbejdere.

Skatteministeriet bedes redegøre for, om den blotte omstændighed, at der i fundatsen findes en sådan angivelse af et ikke-almennyttigt formål, *i sig selv* vil indebære, at betingelsen i § 3, nr. 11, litra a, ikke kan anses for opfyldt (altså også i tilfælde hvor fonden faktisk ikke uddeler til sådanne ikke-almennyttige formål)

I dansk skatteret findes en omfattende praksis, der definerer, hvad der skal anses for almennyttige eller almenvelgørende formål. Baseret på OECD-aftalen og direktivet er der efter FSRs opfattelse ikke nødvendigvis lighed mellem definitionen i dansk skattepraksis og den definition, der lægges op til af OECD/i direktivet. FSR anser definitionen i OECD/direktivet for at være bredere,

Hvis eksempelvis en dansk fond faktisk foretager en uddeling til understøttelse af medarbejdere, vil det i så fald diskvalificere fonden som en non-profit-organisation?

Betingelsen vedrørende fritagelse for indkomstskat, jf. § 3, nr. 11, litra b

Det følger af bestemmelsen, at en nonprofitorganisation alene kan anses for en undtaget enhed, hvis praktisk taget *"hele indkomsten fra de i litra a omhandlede aktiviteter er fritaget for indkomstskat (...)"*.

Det fremgår efter vores opfattelse ikke tilstrækkeligt entydigt af bestemmelsen eller af bemærkningerne hertil, *hvilke* aktiviteter, der skal være fritaget for indkomstskat.

I § 3, nr. 11, litra a, som litra b henviser til, opregnes en række kvalificerende formål, som en nonprofitorganisation skal virke til opfyldelsen af, hvis organisationen skal anses for at være en undtaget enhed. Ved en umiddelbar læsning af § 3, nr. 11, litra b, må det derfor være *aktivitet med opfyldelse af disse formål*, der er omfattet af bestemmelsen, og hvis indkomst derfor skal være fritaget for indkomstskat.

Det er imidlertid ikke oplagt, hvorledes sådanne *uddelingsaktiviteter* skulle generere indkomst til nonprofitorganisationen. Samtidig vil en sådan læsning indebære, at der ikke gælder en betingelse om, at indkomst fra f.eks. erhvervsmæssig virksomhed – der ikke er blandt de kvalificerende formål, der er opregnet i litra a – skal være fritaget for indkomstskat.

I bemærkningerne til § 3, nr. 11, litra b er det beskrevet, at vurderingen af, om "praktisk taget hele indkomsten" er fritaget for indkomstskat, kan foretages ved at sammenholde indkomsten og beskatningen heraf for en fem-års periode.

Hvis indkomsten i et regnskabsår beskattes, og hvis beskatningen procentuelt udgør "en lille del" af den samlede indkomst hen over de fem regnskabsår, vil betingelsen kunne være opfyldt. Skatteministeriets bedes beskrive hvad der nærmere skal forstås ved "en lille del" som nævnt ovenfor.

For god ordens skyld anmodes Skatteministeriet endvidere om at bekræfte, at en fritagelse for indkomstskat som nævnt også foreligger, når fritagelsen – som i Danmark – skyldes uddelinger eller hensættelser med fradragsadgang.

Betingelsen vedrørende modtagere af udlodninger, jf. § 3, nr. 11, litra d

Det følger af bestemmelsen, at en nonprofitorganisation alene kan anses for en undtaget enhed, hvis dens indkomst eller aktiver ikke udloddes til eller anvendes til fordel for en privatperson eller en ikke-velgørende enhed. Der gælder dog tre undtagelser hertil, der oplistes i bestemmelsen.

For at tydeliggøre, at der er tale om tre (og ikke to) undtagelser, foreslår FSR, at undtagelserne enten nummereres, eller at der efter "hvad der følger af udøvelsen af enhedens velgørende aktiviteter" indsættes et komma. Dette gælder både i forslaget til lovtæksten og i bemærkningerne hertil.

Betingelsen vedrørende drift af erhvervmæssig virksomhed, jf. § 3, nr. 11, litra f

Det følger af bestemmelsen, at en nonprofitorganisation, der driver erhvervmæssig virksomhed, alene kan anses for en undtaget enhed, hvis virksomheden "direkte vedrører de formål, som den [nonprofitorganisationen] blev oprettet til."

Det nærmere indhold af denne betingelse er kun kortfattet beskrevet i bemærkningerne. Bemærkningerne angiver overordnet, at det må bero på en konkret vurdering, om betingelsen i det enkelte tilfælde kan anses for opfyldt. Det anføres i den forbindelse, at betingelsen f.eks. vil være opfyldt i et tilfælde, hvor en nonprofitorganisation driver virksomhed med salg af t-shirts eller andre produkter med dens logo på for at samle midler ind til organisationen. Eksemplet er hentet fra OECD-kommentaren vedrørende definitionen af en "Non-profit Organisation". I OECD-kommentaren er desuden givet et yderligere eksempel, hvor et universitet driver et conferencecenter med henblik på at skaffe midler til sine (almennyttige) uddannelsesmæssige aktiviteter.

Både i lovforslagets bemærkninger og i OECD-kommentaren er det således anerkendt, at en nonprofitorganisation – i hvert fald i en vis udstrækning – kan drive erhvervsvirksomhed i eget regi og stadig være undtaget fra minimumsbeskatningen, når virksomheden drives for at indsamle midler. Eksemplerne med salg af t-shirts og drift af et conferencecenter afspejler efter FSRs vurdering, at man i OECD-kommentaren har haft fokus på "almindelige" nonprofitorganisationer og – naturligt nok – ikke på danske almennyttige, erhvervsdrivende fonde.

Det er derfor af stor betydning for danske almennyttige, erhvervsdrivende fonde, at der i bemærkningerne gives yderligere vejledning, herunder om hvornår en erhvervsvirksomhed, der udøves i fondens eget regi, kan anses for direkte at vedrøre fondens formål, og hvornår betingelsen i § 3, nr. 11, litra f, dermed kan anses for opfyldt. For eksempel kan det tænkes, at en almennyttig, erhvervsdrivende fond udøver en almennyttig forskningsaktivitet i eget regi. Så længe forskningsaktiviteten ikke har udmøntet sig i et resultat, der kan udnyttes kommercielt, vil det efter FSRs vurdering ikke være relevant at vurdere aktiviteten i forhold til betingelsen i § 3, nr. 11, litra f. Hvis forskningsaktiviteten derimod på et tidspunkt kan udnyttes kommercielt, opstår spørgsmålet, om en erhvervmæssig aktivitet med f.eks. produktion kan udøves i fondens eget regi og samtidig opfylde betingelsen om direkte at vedrøre de formål, som fonden blev oprettet til at varetage. Efter vores vurdering bør dette være tilfældet. Vi hører gerne Skatteministeriets kommentarer hertil.

Som et andet eksempel kan man forestille sig, at en almennyttig, erhvervsdrivende fond besidder en fast ejendom, som dels anvendes af fonden selv, dels udlejes til datterselskaber og dels udlejes til tredjemand.

Også den erhvervsmæssige aktivitet, der består i udlejning af dele af den faste ejendom bør efter FSRs opfattelse være acceptabel.

Uden yderligere vejledning vil en umiddelbar fortolkning af den foreslåede betingelse – når eksemplerne vedrørende en nonprofitorganisations virksomhed med salg af t-shirts og drift af et konferencecenter tages i betragtning – kunne indebære, at enhver erhvervsmæssig aktivitet bør kunne udøves, hvis blot fondens overskud ved aktiviteten alene kan anvendes til almennyttige uddelinger. Når en fond således har til formål at uddele til almennyttige formål, kan det umiddelbart være svært at se, at en erhvervsmæssig aktivitet, hvis overskud i sidste ende alene kan anvendes til uddeling netop til sådanne formål, ikke direkte ”vedrører de formål, som den blev oprettet til”. En sådan fortolkning vil desuden have den konsekvens, at der ved kvalifikationen af en almennyttig, erhvervsdrivende fond som en undtaget enhed i forhold til minimumsbeskatningen ikke gøres forskel på, om en erhvervsmæssig virksomhed placeres i fonden selv eller i et underliggende datterselskab.

Skatteministeriet anmodes om bemærkninger til ovenstående.

Om danske andelsselskaber

Under visse forudsætninger vil danske andelsselskaber (amba'er mv.) kunne beskattes efter de særlige regler i selskabsskattelovens (”SEL”) § 1, stk. 1, nr. 3), sammenholdt med §§ 14-16 om indkomstopgørelsen. Danske andelsselskaber undergives almindelig selskabsskat på 22 % af CFC-indkomsten.

For andelsselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3), opgøres den skattepligtige indkomst som en procentdel af formuen, og skattesatsen er anderledes end for almindeligt beskattede selskaber m.v., jf. SEL § 19, stk. 1.

Modsvaret hertil er, at udlodninger fra andelsselskaber for fysiske personer hjemmehørende i Danmark kategoriseres som personlig indkomst med en marginal beskatning på ca. 56 %, og for selskaber hjemmehørende i Danmark er undergivet almindelig skattepligt med 22 %. Endvidere vil andelsselskaber ved overgang til anden beskatningsform blive overgangsbeskattet med en skattesats på 50 % af formuen opgjort til handelsværdi, jf. SEL § 19, stk. 2.

”Formueskatten” opfattes - og har historisk været opfattet - som en ”parkeringsafgift” hvormed et andelsselskab er blevet lavt beskattet af indtjening, der konsolideres, og som derfor ikke udbetales til andelshaverne som merpris for leverancer (produktions- og salgsforening) eller som yderligere rabat på indkøb (indkøbsforeninger).

Ydermere er det almindeligt i danske andelsselskaber, at der sker en såkaldt ”konsolidering på navn” gennem andelshaverkonti eller medlemskonti etc. Dette henviser til en andel af andelsselskabernes egenkapital, som er individualiseret til de enkelte medlemmer, og som på baggrund af repræsentantskabets/bestyrelsens beslutning typisk enten udbetales til andelshaverne efter en årrække eller ved ophør af andelshaverstatus.

Danske andelsselskaber, jf. lovforslagets § 30 om ordninger med fradragsberettigede udbytteudlodninger

Lovforslagets § 30 omhandler bl.a. kooperative enheder jf. § 30, stk. 6, nr. 3, og bestemmer, at kooperative enheder ikke skal medregne overskud, der udloddes til andelshavere til den kvalificerede indkomst, jf. § 30, stk. 1 og 2.

Dermed vil danske andelsselskaber, der er tilstrækkeligt store til at blive omfattet af reglerne, kunne fratrage efterbetalinger/restbetalinger ved opgørelse af den kvalificerede indkomst. Derimod vil beløb, der konsolideres så vidt ses blive omfattet af kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Det fremgår ikke klart af bemærkningerne, om beløb, der konsolideres på andelshaverkonti eller lign. (dvs. hvor en del af egenkapitalen sættes på navn, men først udbetales på et senere tidspunkt efter beslutning herom fra relevante selskabsorganer). Overførsel til andelshaverkonti vil være en del af andelsselskabets resultatdisponering, og andelshaverkonti vil udgøre en del af selskabets egenkapital. Vil en sådan overførsel til andelshaverkonti blive anset som en "kooperativ dividende" jf. § 30, stk. 6, nr. 2 b)?

I bekræftende fald, vil beløb, der henføres til andelshaverkonti alene meget sjældent blive overført til og medregnet i den skattepligtige indkomst på andelshavniveau indenfor 12 måneder efter afslutningen af andelsselskabets regnskabsår, hvilket er et krav efter § 30, stk. 1 i lovforslaget. Efter § 30, stk. 2, er der ikke krav om medregning indenfor en 12 måneders periode, til gengæld gælder bestemmelsen alene fysiske personer.

Vil Skatteministeriet redegøre for om ovenstående indebærer, at beløb, der henføres til andelshaverkonti skal undergives indenlandsk ekstraskat for så vidt angår den del, der henføres til andelshavere, der er organiseret som selskaber, men ikke for fysiske personer?

Et alternativ, som stemmer overens med dansk praksis (SKM 2011.227 SR), er at anse udbetalinger fra andelshaverkonti som en – forsinket – betaling for medlemsleverancer. Kan Skatteministeriet bekræfte, at der i udbetalingsåret kan ske modregning af det beløb, der udbetales til andelshaverne i den kvalificerede indkomst?

Lovforslagets § 30 er ét af eksemplerne på uheldigt ordvalg. I § 30, stk. 2, nr. 1) anvendes begrebet "inden for forsyningsområdet". Dette er ikke nærmere forklaret i bemærkningerne og er ikke defineret i § 3. I den engelske version af direktivet refereres til et "supply cooperative" og i den tyske version henvises til et "Versorgungsgenossenschaft".

I henhold til lovforslagets § 31, stk. 1, nr. 4), vil formueskatten, der påhviler andelsselskaber kvalificeres som en "omfattet skat". En eventuel indenlandsk ekstraskat vil dermed udgøre differencen mellem andelsskatten og grænsen op til minimumsskatten. Det er derfor sandsynligt, at andelsselskabet og dets medlemmer fremadrettet kommer til at betale en samlet højere skat end tilfældet er i dag. Det kan overvejes at tage hensyn hertil gennem en nedsættelse af skatten på andelshaver niveau, og for så vidt angår overgangsskat en nedsættelse af satsen for denne, således at der ikke indenfor andelssektoren samlet sker beskatning på et højere niveau end det, der gælder for almindelige selskaber og deres selskabsdeltagere.

Lovforslagets kapitel 18 om overgangsbestemmelser

Det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb, jf. lovforslagets § 71, stk. 1, nr. 3. Skatteministeriet bedes i relation til det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb bekræfte, at aktiver under opførelse (assets under construction) indeholdt i den regnskabsmæssige værdi af de materielle aktiver ligeledes kan inkluderes i definitionen af materielle aktiver efter dette regelsæt, da sådanne værdier er udtryk for en aktivbase, der skal forrentes. Dette bør ligeledes være tilfældet i forhold til det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb i lovforslagets § 40.

Simplificeret omfattede skatter, jf. lovforslagets § 71, stk. 2

Det følger af bestemmelsen i lovforslagets § 71, stk. 2, 2. pkt., at der ved "simplificeret omfattede skatter" forstås en jurisdiktions "betalte skatter", som rapporteret i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns kvalificerede regnskaber efter eliminering af enhver skat, som ikke er en omfattet skat og en usikker skatteposition, som rapporteret i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns kvalificerede regnskaber.

Det følger derimod af OECDs rapport *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, side 6, at der ved *Simplified Covered Taxes* forstås:

"(...) a jurisdiction's income tax expense as reported on the MNE Group's Qualified Financial Statements, after eliminating any taxes that are not Covered Taxes and uncertain tax positions reported in the MNE Group's Qualified Financial Statements."

OECD anfører end videre på rapportens side 9, i afsnit 20 om *Covered Taxes*, at hverken *Income Tax Paid* eller *Income Tax Accrued* er anvendelig ift. anvendelsen af overgangsreglen. Derimod har OECD med henblik på anvendelsen af overgangsreglen valgt at anvende *income tax expense*, fra regnskabet.

Definitionen af simplificeret omfattede skatter i den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 71, stk. 2, 2. pkt., stemmer således ikke overens med definitionen fremsat af OECD, da begrebet "betalte skatter", som anført i lovforslagets bestemmelse, ikke kan sidestilles med *income tax expense* som anført af OECD.

For at undgå tvivsspørgsmål foreslår FSR, at definitionen af simplificeret omfattede skatter i § 71, stk. 2, 2. pkt. bringes i overensstemmelse med OECDs definition af *Simplified Covered Taxes*, som fremført i OECDs rapport *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*.

Forudsat at Skatteministeriet er enige i ovenstående kommentar om simplificeret omfattede skatter, bedes Skatteministeriet ligeledes redegøre for opgørelsen af simplificeret omfattede skatter henset til, at der synes at være forskel på de to eksempler som OECD opstiller i rapporten *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)* for hvorledes man kan beregne simplificeret omfattede skatter. Ifølge rapporten bør man kunne anvende: 1) *Income Tax expenses before adjusting for uncertain tax positions*, eller 2) *Income Tax Accrued plus deferred tax expenses*, da disse ifølge OECD bør være matematisk identiske, jf. rapportens afsnit 22, samt dertilhørende fodnote.

Det er FSRs opfattelse, at denne slutning ikke nødvendigvis er korrekt, da det forventes, at der kan være scenarier, hvor dette ikke er tilfældet. FSR foreslår derfor at anvende metode nr. 1 ovenfor, da denne tager højde for forrige års justeringer, hvorfor den må formodes at give det mest retvisende udtryk. Herudover opfordrer vi Skatteministeriet til at udarbejde et regneeksempel til illustration af opgørelsen af simplificeret omfattede skatter. Samtidig beder FSR om, at det afklares, hvorvidt reguleringer vedr. tidligere års skatter (såkaldte "prior year adjustments") skal medregnes eller om der kun kan medregnes bogførte skatteomkostninger vedr. indkomståret, herunder bogførte udskudte skatter.

Afslutningsvis opfordrer FSR til, at der i lovforslaget redegøres for at definitionen til enhver tid bringes i overensstemmelse med OECDs definition, såfremt der skulle komme nyere retningslinjer på området fra OECD på et senere tidspunkt, således at konsistensen på tværs af landene sikres.

Overgangssatsen, jf. lovforslagets § 17, stk. 7

I § 71, stk. 7, sidste pkt. bør "...17 pct. for regnskabsår der begynder i 2025" ændres til "17 pct. for regnskabsår der begynder i 2026".

Ansættelsen af den effektive skattesats ved overførsel af aktiver mellem koncernenheder, jf. lovforslagets § 74, stk. 3

Lovforslagets § 74 vedrører ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion, samt indregningen af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser i et overgangså, hvor en koncernenhed overgår til at være omfattet af det foreslåede regelsæt.

Af lovforslagets § 74, stk. 3, fremgår det, at ved overførsel af aktiver mellem koncernenheder efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af et overgangså baseres grundlaget for de overtagne aktiver, bortset fra lagerbeholdningen, på den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overdragede aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Ifølge lovforslagets bemærkninger til bestemmelsen, begrænser lovforslagets § 74, stk. 3 indregningen af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser i et overgangså ved ansættelsen af den effektive skattesats efter lovforslagets § 74, stk. 1, for så vidt angår koncerninterne overførsler af aktiver, til koncernforbundne parter, der ville have været anset som en koncernenhed efter minimumsbeskatningslovens regler, såfremt de havde været omfattet på tidspunktet for overdragelsen.

Skatteministeriet bedes redegøre for – gerne med et regneeksempel – hvorledes justeringen af den kvalificerede indkomst og omfattede skatter skal foretages under denne bestemmelse.

Ændringer i anden lovgivning

Årsregnskabsloven: Midlertidig undtagelse til indregning af udskudt skat i årsregnsket

Virksomheder, revisorer og rådgivere har vanskeligt ved at indregne udskudt skat i årsregnskabet på grund af de foreslåede regler i minimumsbeskatningsloven.

Hvis ikke der lovgives om en midlertidig undtagelse, er der stor risiko for, at der udvikles forskellige fortolkninger af den regnskabsmæssige standard (IAS 12). En midlertidig undtagelse vil desuden give en berettiget tid til at vurdere hvordan minimumsskatten håndteres i praksis, herunder påvirker den udskudte skat. Der skal som udgangspunkt altid indregnes udskudt skat (forskellen mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige værdi) i årsregnskabet.

I de internationale regnskabsmæssige standarder (IAS) er der indarbejdet en midlertidig undtagelse til reglerne om at indregne og offentliggøre udskudt skat i forbindelse med Pillar II indkomstskatter.

International Accounting Standard Board (IASB) har i den forbindelse tilkendegivet, at de mener den midlertidige undtagelse til at indregne og offentliggøre udskudt skat bør være et obligatorisk krav i alle Pillar 2 aftalelande med henblik på at sikre sammenlignelighed og eliminere risikoen for at enheder utilsigtet udvikler regnskabspraksis, der ikke er i overensstemmelse med principperne og kravene i den regnskabsmæssige standard (IAS12).

For yderligere se bl.a. appendix A, punkt 2, side 15: [ap12a-pillar-two-temporary-exception.pdf \(ifrs.org\)](#)

FSR foreslår, at der indarbejdes en midlertidig undtagelse i årsregnskabsloven til at indregne og offentliggøre oplysninger om udskudt skat grundet implementering af Pillar II direktivet (minimumsbeskatningsloven).

Selv om årsregnskabsloven ligger i Erhvervsministeriets ressort, vil det lovgivningsmæssigt være oplagt – og fagligt korrekt – at indarbejde ændringen i nærværende lovforslag.

Skatteministeriet er altid velkomne til at kontakte os for yderligere bidrag og drøftelser vedrørende nærværende forslag.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for skatteudvalget

Maria Eun Elkjær
Fagchef for skattepolitik

HØRINGSINPUT

J.nr. 2022-13403

Att: Selskab, Aktionær og Erhverv [SAE]

Hermed sendes input til *Høring over udkast til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernheder (minimumsbeskatningsloven)* fra KPMG Acor Tax.

Der er tale om et omfattende regelsæt, hvor der i OECD-reglerne og direktivet også er en række uklarheder. Lovforslaget i høring har også en række uklarheder, hvoraf en række af disse er berørt i indeværende høringssvar. I det omfang Skatteministeriet ikke har en klar opfattelse af reglernes fortolkning, anbefales det, at der søges afklaring med OECD, da der er et behov for ensartet fortolkning blandt de implementerende jurisdiktioner. Skatteministeriet bedes indikere opfattelsen baseret på det til dato tilgængelige materiale.

Med venlig hilsen

Kristoffer Kowalski
Partner

Peter Rose Bjare
Partner

1 KAN EN UNDTAGET ENHED UDGØRE EN KONCERNENHED?

- 1.1 Kan Skatteministeriet bekræfte, at minimumsbeskatningsloven skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelregler, fsva. at en undtaget enhed ikke kan udgøre en koncernenhed?
- 1.2 Der synes at være uoverensstemmelse mellem OECD's modelregler art. 1.3.3 og Rådets direktiv 2022/2523 art. 3(2). Af modelreglerne fremgår, at en koncernenhed ikke omfatter en undtagen enhed, mens denne bestemmelse er udeladt i direktivet. Dette bliver særligt relevant, fsva. transparente enheder, hvis indkomst i henhold til OECD reglerne 3.5.1.(b) allokeres til Constituent Entity-owners svarende til § 28, stk. 4 om allokering til koncernenhedsejere. Kan en undtagen enhed efter Skatteministeriets opfattelse udgøre en koncernenhedsejer?
- 1.3 Af hensyn til at direktivet i præambelteksten skriver, at det er reglerne, som de er udformet i OECD, der skal implementeres, er det formentlig hensigten, at en undtaget enhed ikke kan udgøre en koncernenhed. Det samme fremgår af Rådets offentlige dokumenter som en del af direktivets tilblivelseshistorie.
- 1.4 Er Skatteministeriet af den opfattelse, at indkomst ikke kan allokeres fra gennemløbsenheder til undtagne enheder, der er koncernforbundne med gennemløbsenheden? I så fald anbefales det ,at dette tydeliggøres.

2 ER ET FAST DRIFTSSTED OMFATTET AF MODERENHEDENS KVALIFIKATION SOM 'UNDTAGET ENHED'?

- 2.1 Kan et fast driftssted efter Skatteministeriets opfattelse aflede kvalifikationen som 'undtaget enhed' direkte fra moderenheden?
- 2.2 Hverken OECD's modelregler eller Rådets direktiv 2022/2523 tager eksplicit stilling til, hvorledes et fast driftssted af en undtaget enhed skal vurderes. Det fremgår alene af en administrativ vejledning fra OECD fra februar 2023, hvorledes faste driftssteder af *afledte* undtagne enheder (omfattet af lovforslagets § 2, stk.1, nr. 7) skal behandles; aktiviteten i det faste driftssted tages her i betragtning ved vurderingen af hovedenheden kan kvalificeres som afledt undtaget enhed. Tilsvarende bør gøre sig gældende for undtagne enheder generelt. Såfremt Skatteministeriet ikke mener, at et fast driftssted afleder sin kvalifikation fra hovedenheden, kan et fast driftssted så efter Skatteministeriets opfattelse være en undtagen enhed? Et fast driftssted er ikke en "enhed" (Entity), men alene en koncernenhed (Constituent Entity).
- 2.3 Som følge af almindelige nationale og internationale skatteregler er et fast driftssted en 'forgrening' af hovedenheden, hvorfor aktiviteten i det faste driftssted også i udgangspunktet bør betragtes som en del af hovedenheden.
- 2.4 Det kan ikke være hensigten, at et fast driftssted ikke kan undtages fra minimumsbeskatning, hvis den tilsvarende aktivitet drevet i et selskab kan undtages. Vi forstår, at det i blandt andet

det tyske lovforslag er opfattelsen, at faste driftssteder af undtagne enheder omfattes af hovedenhedens undtagelse. Et andet resultat vil antageligt også være i strid med de grundlæggende EU frihedsrettigheder.

3 AKTIVITET I SKATTEMÆSSIGT TRANSPARENTE ENHEDER

- 3.1 Er skatteministeriet enig i, at aktivitet udført af andre koncernenheder, herunder skattemæssigt transparente koncernenheder, ikke skal inddrages ved vurderingen af, om en anden koncernenhed udgør en undtagen enhed, men at aktiviteten i hver enkelt koncernenhed skal vurderes særskilt ift. om disse opfylder kriterierne for at være undtagne enheder.
- 3.2 Er Skatteministeriet enig i, at aktivitet udført i minoritetsjede transparente investeringsenheder, som typisk har karakter af porteføljeinvesteringer, ej heller skal inddrages ved vurderingen af, om ejeren udgør en undtagen enhed?

4 HVORDAN SKAL EN MODERFOND BEHANDLES EFTER MINIMUMSBESKATNINGSLOVEN, HVIS DEN EFTER NATIONAL RET IKKE ER MEDTAGET I KONSOLIDERINGEN?

- 4.1 Er Skatteministeriet enig i, at hvis en moderfond opfylder betingelserne for at kunne fritages for koncernregnskabspligt efter ÅRL § 111 (hvor moderfonden kun har ét datterselskab, og fonden kun har begrænset erhvervsmæssig aktivitet), og moderfonden overlader koncernregnskabsforpligtigelsen til sit datterselskab, er moderfonden ikke omfattet af 'deemed consolidation test' i lovforslagets § 3, stk.1, nr. 6, litra d, da der ikke foreligger en situation, hvor moderfonden skulle udarbejde koncernregnskab efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller efter en anden regnskabsstandard, forudsat at sådanne regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger. Deemed consolidation test er uddybet i den administrative vejledning fra OECD fra februar 2023.

5 RETSKILDEVÆRDIEN AF DE ADMINISTRATIVE VEJLEDNINGER FRA OECD

- 5.1 Kan Skatteministeriet bekræfte, at de administrative vejledninger fra OECD har samme retskildeværdi som Modelreglerne fra OECD – det vil sige samme retskildeværdi som kommentarer og illustrative vejledninger? I hvilket omfang gør tilsvarende sig gældende for efterfølgende opdateringer til vejledningen? Skal sådanne altid lægges til grund som præciseringer af det gældende, så længe at selve reglernes ordlyd ikke ændres? Hvis en efterfølgende justering af vejledningen fra OECD anlægger en anden fortolkning end det som angives i bemærkningerne til lovforslaget om minimumsbeskatningsloven, skal OECD's efterfølgende opdateringer til kommentarerne da anses som at have forrang over de danske lovforarbejder? Vi bemærker, at kommentarerne allerede i dag strækker sig langt ift. ordlyden af modelreglerne.
- 5.2 Af præambelteksten til direktiv 2022/2523, særligt præambel 11 og 24, fremgår, at direktivet skal fortolkes i lyset af den politiske ramme, som er formet i OECD. Det samme fremgår af de offentlige 'forarbejder' til direktivet, som er udarbejdet af Rådet.

- 5.3 Af præambel 11 fremgår: "...For så vidt angår omfattede skatter bør dette direktiv fortolkes i lyset af eventuelle yderligere retningslinjer fra OECD, som medlemsstaterne bør tage hensyn til for at sikre en ensartet fastlæggelse af de omfattede skatter i alle medlemsstater og tredjelandsjurisdiktioner". Dette understøtter retskildeværdien af den administrative vejledning.

6 'DEEMED DISTRIBUTION'-REGIMET I MINIMUMSBESKATNINGSLOVEN § 35, STK. 5

- 6.1 Det fremgår af OECD modelreglerne artikel 4.3, hvornår skatter fra en koncernenhed skal allokeres til en anden koncernenhed. Hovedprincippet som beskrevet i OECD modelkommentarernes punkt 42 til artikel 4.3 er, at skatter skal allokeres til den enhed, som har den korrespondende indkomst. Ellers risikeres det, at den kvalificerende indkomst er i en jurisdiktion, imens den kvalificerende skat er i en anden jurisdiktion.
- 6.2 Det fremgår af minimumsbeskatningsloven § 35, stk. 5, at der til 'omfattede skatter' medregnes et beløb som er påløbet en udlodning hos modtageren. Bestemmelsen omfatter situationen hvor beskatning foretages på aktionærniveau, uanset om aktionæren er hjemmehørende i samme jurisdiktion som den udloddende enhed.
- 6.3 Uagtet ordlyden i § 35, stk.5, om udlodning i løbet af regnskabsåret, fremgår det af kommentarerne til OECD's modelregler, som uddybes i den administrative vejledning fra OECD (Februar 2023, s. 48): "*60.2 Paragraph (e) also applies to Covered Taxes incurred by a Constituent Entity-owner in respect of deemed distributions where the underlying interest is treated as an equity interest for tax purposes in the jurisdiction imposing the tax and for financial accounting purposes. Covered Taxes incurred in respect of deemed distributions include taxes (other than CFC taxes) that a jurisdiction imposes on a shareholder in connection with undistributed earnings or capital of an Entity in which it holds an Ownership Interest, such as consent dividends.*" (vores fremhævelse)
- 6.4 En række koncerner, der omfattes af minimumsbeskatningsloven kontrollerer investeringselskaber omfattet af ABL § 19. Sådanne ABL § 19 enheder, der ejes i koncerner vil ikke udgøre Investeringsenheder efter § 3, stk.1, nr.30. Selve ABL § 19-selskaberne er skattefritagne efter SEL § 3, stk.1, nr. 19, hvor koncernaktionæren imidlertid beskattes af markedsværdiudviklingen af ABL § 19-selskabet. Dette svarer ofte i realiteten til en årlig beskatning af resultatet i investeringselskabet hos aktionæren uanset om resultatet udloddes. Kan princippet i MBL § 35, stk. 5, også omfatte en koncernenhedsejers beskatning af aktierne i et koncernselskab omfattet af ABL § 19, således at skatten betalt af en koncernenhedsejer allokeres til ABL § 19-selskabet efter minimumsbeskatningsloven? Hvis ikke dette er tilfældet, er Skatteministeriet så af den opfattelse, at skatten ej heller kan indregnes hos koncernenhedsejeren, da der vil være tale om kapitalgevinstbeskatning af aktiebesiddelser på mere end 10%, og at skatten i så fald ikke kan medregnes nogetsteds uagtet at indkomsten medregnes som kvalificeret indkomst i ABL § 19-selskabet?
- 6.5 Et andet eksempel er beskatningssystemet i Kuwait. Kuwait forventes ikke at indføre en kvalificerende indenlandsk ekstraskat. I Kuwait er lokale selskaber ikke underlagt skattepligt i det

omfang de fuldt ud ejes af lokale aktionærer. I sådan tilfælde betaler lokale aktionærer Zakat. I det omfang udenlandske investorer driver virksomhed i Kuwait direkte eller via et lokalt selskab beskattes den udenlandske aktionær med en skat på 15% i Kuwait. Skatten betales årligt, uafhængigt om der udloddes udbytte eller ej i tilfælde af et selskab. Deklareret udbytte pålægges ikke selvstændig kildebeskatning. Skattegrundlaget for aktionæren beregnes på baggrund af årets regnskabsmæssige resultat af selskabet eller virksomheden i Kuwait forholdsmæssigt til aktionærens ejerandel. Regnskabsmæssigt figurerer skatten i aktionærens regnskab, da det er aktionæren, der pålignes skat af det Kuwaitiske datterselskabs indkomst. Skatten vedrører imidlertid indkomsten i selskabet i Kuwait, og det grundlæggende princip bør derfor indebære, at skatten allokeres til selskabet i Kuwait, da skatten i realiteten vedrører selskabets indkomst. Dette svarer til allokeringen af skatten i hovedenhedens regnskab, hvis aktiviteten var drevet i et fast driftssted jf. § 35, stk. 1. Er Skatteministeriet enig i, at en sådan skat er en reguleret omfattet skat for selskabet i Kuwait?

7 DEN DANSKE REGEL OM INDENLANDSK EKSTRASKAT GÆLDER IFØLGE ORDLYDEN IKKE FOR RENT DANSKE KONCERNER – MINIMUMSBESKATNINGSLOVENS § 11

- 7.1 Den danske minimumsbeskatningslov § 11 er formuleret således: *"Indgår en dansk lavt beskattet koncernenhed i en multinational koncern, skal der betales indenlandsk ekstraskat af koncernenhedens overskydende danske overskud."*
- 7.2 Af formuleringen fremgår, at indenlandsk ekstraskat alene pålægges enheder som indgår i en multinational koncern – og ikke enheder, som indgår i en stor national koncern. Der er formentligt tale om en fejl, og ordlyden skal udvides således at den også dækker en stor national koncern.
- 7.3 Af forarbejderne til minimumsbeskatningsloven § 11 fremgår: *"Det foreslås med bestemmelsen at indføre en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i de danske regler (...) Forslaget til § 11 implementerer direktivets artikel 11, stk. 1, 1. del."*
- 7.4 Af direktivets art. 11 (1) fremgår: *"(...) Hvis en medlemsstat, hvori koncernenheder i en multinational koncern eller i en stor national koncern er hjemmehørende, beslutter at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, pålægges alle lavt beskattede koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern i den pågældende medlemsstat denne indenlandske ekstraskat for regnskabsåret."*
- 7.5 Er Skatteministeriet af den opfattelse, at minimumsbeskatningslovens kapitel 5 også opfylder kravene i OECD kommentarerne fra juli 2023 kapitel 5 om 'QDMTT Safe Harbour'? Det bør tilstræbes, at den danske kvalificerede indenlandske ekstraskat opfylder kravene til 'QDMTT Safe Harbour'.

8 IMPLEMENTERINGEN AF OVERGANGSREGLERNE I MINIMUMSBESKATNINGSLOVEN §§ 40 OG 71

- 8.1 Kan Skatteministeriet bekræfte at det er den for kalenderåret relevante sats der skal anvendes hhv. 9,8% og 7,8% for regnskabsår, der påbegyndes 1. januar 2024, som skal anvendes i forbindelse med safe harbour-beregningerne i overgangsreglerne i minimumsbeskatningsloven § 71, stk. 1, nr. 3?
- 8.2 OECD modelreglerne i artikel 9.2 følger kalenderåret, således at satsen for 2023 er for regnskabsår, som påbegyndes i 2023. Minimumsbeskatningsloven indfører imidlertid en forskudt periode, således at satsen for 2023 er anvendelig for regnskabsår, som påbegyndes i perioden 31/12/2023 – 30/12/2024, hvilket fremgår af forarbejderne til minimumsbeskatningsloven § 40.
- 8.3 Direktivet indeholder ikke eksplicitte regler om, hvorvidt 2023 skal forstås som et kalenderår, eller kan være en defineret periode, der afviger fra perioden 1/1/2023 – 31/12/2023. Fortolkning må derfor ske i overensstemmelse med modelreglerne.
- 8.4 Det afgørende for den danske implementering er, at reglerne om den substansbaserede indkomstudelukkelse skal være 'kvalificerede'. Hvis ikke den danske implementering er konsistent med OECD's modelregler – som er den mest tydelige fortolkningskilde – vil det betyde, at den danske implementering divergerer fra den politiske aftale i OECD, og fra implementeringen i de øvrige medlemsstater.
- 8.5 Såfremt Skatteministeriet er enig i ovenstående, bør forarbejderne til minimumsbeskatningsloven § 40 justeres, således at det fremgår, at regnskabsår som påbegyndes i kalenderåret 2024, herunder regnskabsår, der påbegyndes 1. januar 2024, benytter satsen for substansbaseret indkomstudelukkelse, som er angivet for kalenderåret 2024 i artikel 9.2. i OECD reglerne. Det samme gør sig gældende for de efterfølgende indkomstår.

9 DANSKE SKATTEKREDITTER

- 9.1 Kan Skatteministeriet oplyse, om der findes skattegodtgørelser i dansk skattelovgivning, der efter Skatteministeriets opfattelse skal betragtes som en 'kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse' efter minimumsbeskatningsloven § 3, nr. 38 og 39 og i givet fald hvilke?
- 9.2 LL § 8 X medfører som udgangspunkt alene en likviditetsfordel for modtageren ved at skatteværdien for underskud, der kan henføres til forsøgs- og forskningsaktiviteter udbetales i underskudsåret. Der sker således ikke nogen godtgørelse af skatter, hvorfor bestemmelsen efter vores opfattelse ikke udgør en 'refunderbar skattegodtgørelse'. Dette understøttes også af den regnskabsmæssige behandling af skattecredit efter LL § 8X, hvor skattecredit ikke indregnes som en indkomst.
- 9.3 LL § 8 B, stk. 4 indeholder et forhøjet skattefradrag for omkostninger afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter. I 2023 er fradraget på 108%. Ekstrafradraget udgør en skattegodtgørelse,

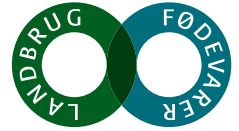
idet der sker udbetaling af ekstrafradraget i form af en nedsættelse af skyldig skat. Ekstrafradraget er dog ikke refunderbart, da det forudsættes, at skatteyder har betalbar skat.

- 9.4 Såfremt Skatteministeriet deler vores opfattelse af, at bestemmelserne i LL §§ 8 B ikke udgør en refunderbar skattegodtgørelse vil vi opfordre til, at det overvejes om ordningerne kan indrettes på en sådan måde, at den opfylder betingelserne, således at det for virksomheder omfattet af Minimumsbeskatningsloven ikke risikerer at blive udvandet/miste sin værdi. Andre jurisdiktioner har påbegyndt tilpasning af deres skatteincitament i overensstemmelse med de af OECD angivne principper/guidelines for incitamentsordninger, der ikke får en negativ behandling efter GLOBE reglerne.

10 A/B-AKTIEKLASSER

- 10.1 Kan Skatteministeriet uddybe dets forståelse for aktieklasser, hvor der alene er forskel i stemmerettigheder i henhold til minimumsbeskatningslovens § 3, nr. 23?
- 10.2 Af forarbejderne til minimumsbeskatningsloven § 3, nr. 23, fremgår, at en *"ejerandel defineres som en egenkapitalandel, som indebærer rettigheder i forhold til en enheds eller et fast driftssted overskud, kapital eller reserver."*
- 10.3 Yderligere fremgår fra forarbejderne: *"Hvis en regel i lovforslaget ikke specifikt angiver, hvilken rettighed der har forrang i forhold til ejerandelsvurderingen, vil en rettighed til overskud, kapital eller en reserve skulle tælle lige meget ved vurderingen af, hvilken koncernenhed der har en ejerandel i en anden koncernenhed. Det vil bero på en konkret vurdering, hvordan en specifik rettighed skal kvalificeres i forhold til, om det er en ret til overskud, kapital eller en reserve."*
- 10.4 Mange danske koncerner, der er ejet af erhvervsdrivende almenevelgørende fonde, har udstedt A- og B-aktier, hvor den eneste forskel mellem klasserne er, at den ene klasse bærer flere stemmerettigheder end den anden. De økonomiske rettigheder er de samme. Kan det bekræftes, at sådanne A- og B-aktieklasser skal anses som én aktieklasser i forhold til vurderingen af ejerandel?
- 10.5 Følgende eksempel illustrerer spørgsmålet: I et selskab er der udstedt 10 A-aktier med 10 stemmer hver, og 90 B-aktier med 1 stemme hver. Den almenevelgørende erhvervsdrivende fond ejer 10 A-aktier og 10 B-aktier. Skal den erhvervsdrivende Fond anses som at eje 20% af aktierne ved vurderingen af, om den underliggende koncern udgør en minoritetsejet koncern jf. minimumsbeskatningsloven § 43? Eller skal aktieklasserne anses som to forskellige klasser, hvor der ejes 100% af den ene klasse og 1/9 af den anden klasse, hvorved der ejes mere end 50% ift. vurderingen af, om den underliggende koncern udgør en minoritetsejet koncern jf. minimumsbeskatningslovens § 43?

- 11 PÅ HVILKET TIDSPUNKT I LØBET AF ÅRET SKAL DET VURDERES OM EN ENHED KVALIFICERES SOM EN MINORITETSEJET KONCERNENHED EFTER MINIMUMSBESKATNINGSLovens § 43?**
- 11.1 Kan Skatteministeriet bekræfte, at tidspunktet hvor det skal vurderes, om en enhed er en minoritetsejet koncernenhed efter minimumsbekskatningslovens § 43, stk. 3, nr. 1, det vil sige en enhed i hvilken den ultimative moderenhed har en direkte eller indirekte ejerandel på 30 % eller mindre, foretages ved udgangen af regnskabsåret? Dette vil umiddelbart give mening i og med balancedatoen for selskabet, og opgørelsen af ejerandelen i regnskabet foretages ved udgangen af regnskabsåret, og reglerne ikke ses at tage nærmere højde for ændringer i ejerandele i løbet af regnskabsåret. Hvis ikke det er ved udgangen af regnskabsåret, hvornår mener Skatteministeriet, så at ejerandelen skal fastlægges?



Skatteministeriet
Nicolai Eigtsveds Gade 28
DK 1402 – København
Att: Margrete Kiil

Landbrug & Fødevarer F.m.b.A.

Axelborg, Axeltorv 3
DK 1609 København V
T +45 3339 4000
E info@lf.dk
W www.lf.dk
CVR DK 25 52 95 29

Høringssvar er sendt til lovgivningoekonomi@skm.dk med kopi til lbn@skm.dk,
mak@skm.dk og kln1@skm.dk

Høring over forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven), j.nr. 2022 - 13403

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven) som er sendt i høring den 23. juni 2023.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor.

Generelle bemærkninger

I OECD/G20's Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting blev der den 8. oktober 2021 indgået aftale om international minimumsbeskatning. EU har hurtigt fulgt op på OECD-aftalen, idet Rådet for den Europæiske Union den 14. december 2022 vedtog et direktiv om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen (Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af den 14. december 2022). Det fremsendte lovforslag har til formål at implementere EU-direktivet i en ny særskilt lov – Minimumsbeskatningsloven.

Landbrug & Fødevarer er positive overfor, at implementering af direktivet sker i en særskilt lov.

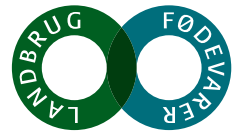
Konkret har lovforslaget til formål at implementere, at der fra 2024 skal være en global effektiv minimumsbeskatning på 15 pct. for multinationale koncerner, hvor den årlige omsætning udgør 750 mio. euro eller mere. Formålet er fælles skatteneutrale principper for opgørelse af indkomst.

Landbrug & Fødevarer bakker op om de fælles skatteneutrale principper, men er grundlæggende bekymret på vegne af de danske andelsselskaber.

Minimumsbeskatningsmodellen, som er foreslået, er ikke i direkte harmoni med beskatningsmodellen i de danske andelsselskaber, hvor skattebyrden i langt overvejende grad ligger hos andelshaverne. Landbrug & Fødevarer er dog positive overfor, at der i bemærkningerne til lovforslaget er indarbejdet visse hensyn til andelsselskaberne.

Desuden påpeger Landbrug & Fødevarer, at den foreslåede lovgivning medfører meget store administrative byrder for de omfattede selskaber.

Endeligt havde Landbrug & Fødevarer gerne set at der havde været længere høringsfrist, henset til lovforslagets kompleksitet og til at høringsperioden stort set har været sammenfaldende med sommerferieperioden. Det er ikke befordrende for kvaliteten af lovgivningsarbejdet.



Specielle bemærkninger

Definitionen af andelsselskaber

I lovforslagets § 30, stk. 6, nr. 3 er et kooperativ defineret som *"En enhed, der kollektivt markeds fører eller erhverver varer eller tjenesteydelser på vegne af sine medlemmer, og som i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, er omfattet af en skatteordning, der sikrer skatteneutralitet i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der sælges eller erhverves af enhedens medlemmer gennem kooperativet."*

Yderligere er følgende anført i bemærkningerne til lovforslaget (afsnit 3.1.3.5.1.3 Andelsselskaber mv.), *"Ved fradragsberettiget udbytte forstås bl.a. dividende til medlemmer af et kooperativ, hvorved bl.a. forstås en enhed, der erhverver varer fra dets medlemmer, og som er omfattet af en skatteordning, der sikrer skatteneutralitet i forbindelse med varer, der sælges gennem kooperativet."*

Definitionen af "Kooperativ" læses som indskrænkende i forhold til definitionen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 (*"...fælles erhvervsmæssig interesse gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde.."*) samt i Juridisk Vejledning, afsnit C.D. 1.1.8.1.1, hvoraf det fremgår *"Endvidere kan produktions- og salgsforeninger omfattet af bestemmelsen. Det er kooperative foreningen som bearbejder, forædler eller sælger medlemmernes produkter eller tjenesteydelser."*

Usikkerheden om, hvilke andelsselskaber der kan anvende reglerne i lovforslagets § 30 understøttes af formuleringen i bemærkninger til lovforslaget (afsnit 3.1.3.5.1.3 Andelsselskaber mv.), hvoraf det fremgår at, *"Den foreslåede regel vil **umiddelbart** kunne være relevant for enheder, der er omfattet af de danske regler om andelsbeskatning."* (vores fremhævning).

Landbrug & Fødevarer opfordrer til, at Skatteministeriet er mere konkrete og vil opfordre til at der i bemærkningerne f.eks. anføres, at *"Den foreslåede regel vil være relevant for enheder, der er omfattet af de danske regler om andelsbeskatning jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3). "*

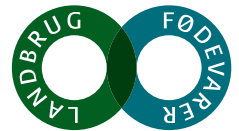
Fradrag for udbytte 12 måneders-reglen, § 30

Udbyttebegrebet

Landbrug & Fødevarer er positive overfor det hensyn til andelsselskaberne, der er taget i de almindelige bemærkninger afsnit 3.1.3.5.1.3 og i bemærkningerne til lovforslaget § 30 s. 247- 252 i lovforslaget, hvoraf det fremgår, at andelsselskaber er omfattet af muligheden for at fradrage udbytte indenfor 12 måneder efter regnskabsårets udløb.

I udkastet til lovforslaget bliver begrebet "udbytte" og "dividende" anvendt. Det er Landbrug & Fødevarer opfattelse at dette er en forkert oversættelse og Skatteministeriet bør ændre det til "udlodning".

Landbrug & Fødevarer lægger til grund at enhver udbetaling fra et andelsselskab til Andelshaver/andelejer vil blive anset som en betaling for leverancer eller som en rabat på solgte varer og dermed ikke som udbytte, vi henviser til SKM 2006.597 SR og SKM 2011.227 SR, af sidstnævnte fremgår, at *"det afgørende er, hvad medlemmet eventuelt får udbetalt. Det skal præciseres, at der alene er tale om udbetalinger af driftskapital, som er opsparet på baggrund af leverancerne, idet "forrentningen" udbetales løbende."*



Hvis der er tale om udbytte, som omfattet af LL §§ 16A og 16B, så vil udbytte være begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 6, eller SEL § 2, stk. 1, litra c.

Skatteministeriet er af den opfattelse, at eventuel udbetaling af driftskapital, som er en omsætningsbestemt henlæggelse, er en udbetaling, som har karakter af betaling for leverancer, og derfor ikke at anse som udbytte, som nævnt i LL §§ 16A og 16 B.”

Dette gælder, uanset om udbetalingen fra andelsselskabet først finder sted flere år efter de faktiske leverancer/salg. Dette er også den formulering Skattestyrelsen bruger i den Juridiske Vejledning om samme.

Omfattet af § 30

Andelsselskaber har en særegen beskatningsmodel, hvor andelsselskabernes skattepligtige indkomst opgøres som en procentdel af formuen og skattesatsen er lavere end ved andre selskabsformer, da skattebyrden i langt overvejende grad ligger hos andelshaverne. Her bliver udlodninger og efterbetalinger til andelshaveren beskattet som personlig indkomst (ca. 50 pct) eller selskabsbeskattes (22 pct), alt efter hvordan andelshaveren/andelsejeren her organiseret sig skattemæssigt.

Landbrug & Fødevarer beder Skatteministeriet bekræfte og tydeliggøre i lovbemærkningerne, at både efterbetalinger og udlodninger, som har fundet sted i det pågældende år, er omfattet af lovforslagets § 30. Det vil sige, at den kvalificerede indkomst kan nedbringes med både efterbetalinger vedrørende regnskabsårets leverancer til/fra andelsselskabet, udlodninger i form af udbetalinger fra f.eks. individualiseret egenkapital (medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti, der er en andel af et andelsselskabs egenkapital, som er individualiseret til en konkret andelshaver/andelssejer, og først udbetales til andelshaver/andelssejer efter flere år eller ved ophør som andelshaver/andelssejer), samt forrentning af medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti.

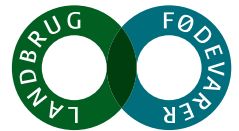
Desuden bedes Skatteministeriet bekræfte, at overførsler til den individualiserede egenkapital (overførsler til medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti) også er omfattet af § 30 og kan nedbringe den kvalificerede indkomst, i det det bemærkes, at overførsler fra den individualiserede egenkapital vedtages og udbetales på samme tidspunkt som udbytte/udlodninger (dividende) fra andelsselskab.

Ifølge § 30, stk. 1, nr. 1 og bemærkningerne til lovforslaget side 247, fremgår det *”udbyttet beskattes hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, med en nominal sats svarende til eller over minimumsskattesatsen”.*

Skatteministeriet bedes bekræfte, at også udlodninger/udbytte der udbetales til en modtager med forskudt indkomstår i forhold til det udloddende selskab kan fradrages efter § 30, stk.1, nr. 1. For så vidt angår nystiftede selskaber eller ved omlægning af regnskabsår, kan der opstå en beskatningsperiode på op til henholdsvis 18-23 måneder. Landbrug & Fødevarer skal bede bekræfte, at udlodninger til disse enheder også kan fradrages hos andelsselskabet efter § 30, stk. 1, og mener, at dette eventuel kan konkretiseres med følgende eksempler:

Eksempel 1

Andelsselskabets regnskabsperiode: 1/10-2025 til 30/9-2026.



Andelsselskabets beslutning om udbytte/udlodning til andelsejer/andelshaver: 15/12-2026

Andelsejers/andelshavers regnskabsperiode: 1/1 - 31/12 2026

I dette eksempel anses udbyttet/udlodningen til andelsejer/andelshaver for at blive beskattet hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Vi forstår, at udløbet senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret skal regnes fra 30/9-2026 (andelsselskabets regnskabsperiode), hvilket vil sige senest 1/10-2027. Da andelsejerens regnskabsperiode udløber 31/12-2026 er dette senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret og betingelserne i § 30 er dermed opfyldt.

Eksempel 2

Andelsselskabets regnskabsperiode: 1/10-2025 til 30/9-2026.

Beslutning om udbytte/udlodning til andelsejer/andelshaver: 15/1-2027

Andelsejers/andelshavers regnskabsperiode: 1/1 - 31/12 2027

I dette eksempel anses udbyttet/udlodningen til andelsejer/andelshavers ikke for at blive beskattet hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Vi forstår, at udløbet senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret skal regnes fra 30/9-2026 (andelsselskabets regnskabsperiode), hvilket vil sige senest 1/10-2027. Da andelsejerens/andelshaverens regnskabsperiode først udløber 31/12-2027 er dette senere end 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret og betingelserne i § 30 er dermed ikke opfyldt.

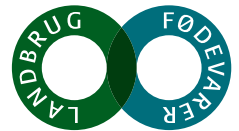
Vi gør i denne sammenhæng opmærksom på, at der i lovforslagets afsnit om gældende ret er anført, at *"Der er intet krav om, at udlodningen til medlemmerne skal ske inden for en bestemt frist"*. Dette taler ligeledes for, at nedsættelse af den kvalificerede indkomst ikke bør begrænses til de udlodninger som udloddes senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret.

Endeligt bemærkes det, er der i lovforslagets § 72, stk. 2 (Kapitel 18 om overgangsbestemmelser/Safe harbour) anføres *"...reduceres med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en juridisk person..."*. Det er bemærkelsesværdigt, at der ved anvendelse af overgangsbestemmelserne ikke er en begrænsning i forhold til udlodningen senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret.

Endvidere undrer det os, at nedbringelsen af resultat før skat ved anvendelse af overgangsbestemmelserne er begrænset til juridiske personer, da andelsejere/andelshavere også kan være fysiske personer.

Desuden bemærker vi, at oversættelsen i lovforslagets § 72, stk. 2 ikke at være korrekt ved sammenholdelse til OECD's Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two) fra 15. December 2022, side 13 under overskriften *"Treatment of Certain Entities and Groups"*, hvoraf følgende fremgår:

"...shall be reduced to the extent where such amount is attributable to or distributed as a result of an Ownership Interest held by a Qualified Person."



For purposes of paragraphs 2 and 3, a Qualified Person means:

- (a) in respect of a UPE that is a Flow-through Entity, a holder described in Article 7.1.1 (a) to (c) of the Model Rules; and (b) in respect of a UPE that is subject to Deductible Dividend Regime, a holder described in Article 7.2.1 (a) to (c) of the Model Rules"

Det bemærkes derfor, at OECD's "Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)" fra December 14, 2021, at artikel 7.2.1 (a) (i) og (ii) ikke begrænser til juridiske personer.

Desuden bedes reference i lovforslagets § 72, stk. 2 sidste led retligt være lovforslagets § 30, stk. 1.

Andelsselskabernes dokumentationspligt

Det ultimative moderselskab har dokumentationspligten for, at forudsætningen for anvendelse af § 30, stk. 1, er opfyldt, men der gives hverken i lovforslagets baggrund eller bemærkninger til lovforslaget yderligere vejledning om, hvorledes denne dokumentationspligt kan opfyldes. Skatteministeriet opfordres til at tydeliggøre dette i lovforslaget.

Til bemærkninger til lovforslagets § 30, stk. 1, fremgår det, at "*Hvorvidt testen er opfyldt, skal vurderes ud fra en konkret vurdering af de faktiske omstændigheder. Det er CONCERNEN, der bærer bevisbyrden for, at det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, **der betales af modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.***" (vores fremhævning)

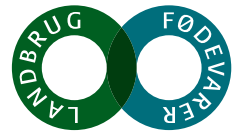
Vi finder, at der i stedet bør stå "*der er skattepligtigt hos modtageren*", da vi er af den opfattelse at, "*betales af*" er en ukorrekt oversættelse af EU Direktivets artikel 39, paragraf 2, litra a, som anfører "*the dividend is subject to tax in the hands of the recipient*".

I forhold til lovforslagets § 30, stk. 1 bemærkes det yderligere, at det er en meget omfattende opgave for et andelsselskab at dokumentere, at modtageren af udbyttet faktisk beskattes med en nominel sats svarende til eller over minimumssatsen.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at den nominelle skattesats for modtagere af udlodninger fra andelsselskaber omfattet af dansk beskatning svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen. Det skal være praktisk muligt for andelsselskaberne at godtgøre, at udbyttet beskattes hos medlemmerne uden endnu en ny og tung administrationsbyrde. Andelsselskaberne må ikke blive forpligtet til at beregne skattebetalingen på andelshaverniveau.

Yderligere fremgår det af § 30, stk. 1, nr. 2, og bemærkningerne side 248, at "*det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, **der betales af modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.***" (vores fremhævning) mener vi, at der i stedet bør stå "*der kan beregnes for modtageren*"

Landbrug & Fødevarer vil opfordre Skatteministeriet til at udarbejde en positivliste med de lande, hvor det med *rimelighed kan forventes*, at udbetalinger mindst vil blive beskattet



med 15 pct., hvortil andelsselskaberne ikke skal godtgøre beskatningen hos hver enkelt andelshaver.

Endeligt fremgår det på side 252 i bemærkningerne til § 30, at *"Dette betyder, at de krav der gælder i forhold til at være omfattet af andelsbeskatningen, ikke nødvendigvis indebærer, at minimumsbeskatningslovens krav også er opfyldt."* Landbrug & Fødevarer finder modsat, at såfremt den danske andelsbeskatningsmodel finder anvendelse vil kravene i minimumsbeskatningsloven altid være opfyldt, i det den endelig beskatning hos andelsselskab/andelshaver/andelsejer, i langt de fleste tilfælde vil være langt højere end minimumsbeskatningen på 15 pct. Skatteministeriet bedes derfor uddybe hvad der menes med denne kommentar.

Regulering af omfattede skatter for andelsselskaber

Af lovforslagets § 30, stk. 3 fremgår det, at *"Et ultimativt moderselskabs omfattede skatter, bort set fra de skatter, for hvilke der er øvet fradrag for udbytte, nedsættes forholdsmæssigt med det nedsatte beløb for den kvalificerede indkomst, jf. stk. 1 og 2."*

Vi skal bede Skatteministeriet bekræfte, at uagtet at den kvalificerede indkomst nedsættes med henholdsvis restbetaling til andelsejerne, forrentning af ejerkonti samt udlodninger i form af udbetalinger fra f.eks. individualiseret egenkapital, så skal omfattede skatter efter kapitel 8 ikke nedsættes forholdsmæssigt. Det virker ikke logisk at nedsætte skatten forholdsmæssigt, da formueskatten allerede efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2 er opgjort uden henholdsvis restbetaling til andelsejerne, forrentning af ejerkonti samt udlodninger i form af udbetalinger fra f.eks. individualiseret egenkapital.

Fradrag for udbytte – opfyldte kriterier § 30, stk. 2

Landbrug & Fødevarer er af den opfattelse, at reglerne i lovforslagets § 30, stk. 1, er uafhængige af reglerne i § 30, stk. 2. Det vil sige, at når blot én af bestemmelserne er opfyldt, er udlodningen omfattet af fradragsretten. Skatteministeriet bedes bekræfte dette.

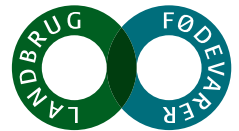
Til § 30, stk. 2, nr. 1 bemærker Landbrug & Fødevarer, at der fremgår følgende beskrivelse: *"...et kooperativ inden for forsyningsområdet"*. Vi er af den overbevisning, at dette er en direkte oversættelse fra direktivet, og at der i stedet bør stå *"Indkøbsforening"*. Såfremt Skatteministeriet ikke er enige i forslaget til ændring, bedes Skatteministeriet uddybe hvad der menes med *"...et kooperativ inden for forsyningsområdet"*.

Andelsselskabers anvendelse af overgangsbestemmelserne (safe harbour)

Anvendelse af safe harbour reglerne er indskrevet i udkast til lovforslagets § 44 med bemærkning om *"Endelig udformning afventer drøftelser i OECD"*. Det vanskeliggør en kommentering på udkastet til lovslag, at der ikke er taget stilling til udformningen af alle påtænkte regler i forbindelse med implementeringen.

Af udkast til lovforslagets § 71 fremgår det, at overgangsbestemmelserne (safe harbour test) er baseret på en 'kvalificeret land for land-rapport' for regnskabsåret. Af § 71, stk. 3 fremgår det, at *"Ved kvalificerede land for land-rapport forstås en land for land-rapportering, der er udarbejdet og indgivet på baggrund af kvalificerede regnskaber, eller er indberettet i overensstemmelse med skattekontrollovens §§ 47-52."*

Skatteministeriet bedes redegøre for muligheden for, at 'en land for land-rapport', der er indberettet efter skattekontrollovens §§ 47-52, kan blive underlagt kontrol/revision af



Skattestyrelsen og blive tilsidesat, og at denne tilsidesættelse vil medføre at land for land-rapporten ikke kan anvendes til safe harbour testen

Af lovforslagets § 72, stk. 2 fremgår det, at *"Hvis det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed eller er omfattet af § 30, skal resultatet før skat efter § 71 hos det ultimative moderselskab reduceres med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en juridisk person, som nævnt i stk. 1."*

Dette vil sige at hvor det ultimative moderselskab er et andelsselskab (omfattet af lovforslagets § 30), vil det kunne anvende safe harbour reglerne i lovforslagets § 71.

Af lovforslagets § 72, stk. 3 fremgår det, at *"§ 71 finder heller ikke anvendelse for følgende koncernenheder, multinationale koncerner eller jurisdiktioner:*

- 1) *Statsløse koncernenheder.*
- 2) *Multinationale koncerner med flere ultimative moderselskaber, hvor en enkelt kvalificeret land for land-rapport ikke inkluderer information for begge koncerner.*
- 3) **Jurisdiktioner med koncernenhed er som har valgt at være omfattet af § 30...."** (vores fremhævning).

Endvidere fremgår det af bemærkningerne s. 381 til lovforslagets § 72, stk. 3, at *"Safe harbour reglen kan heller ikke anvendes for jurisdiktioner, hvor der er en koncernenhed omfattet af lovforslagets § 30, om et ultimativt moderselskab der er omfattet en ordning om fradrag for udbytte jf. nr. 3"*.

Dette modsiger, at et ultimativt moderselskab, der er et andelsselskab (omfattet af lovforslagets § 30) kan anvende safe harbour reglerne i lovforslagets § 71.

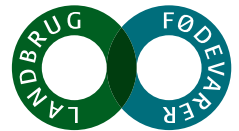
Ved at sammenholde det med OECD's *"Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two) - December 15, 2022"* hvor det fremgår af side 14 under overskriften *"Exclusions"*:

"The following Constituent Entities, MNE Groups or jurisdictions are excluded from the Transitional CbCR Safe Harbour:

- a) *Stateless Constituent Entities;*
- b) *Multi-parented MNE Groups where a single Qualified CbC Report does not include the information of the combined groups;*
- c) *jurisdictions with Constituent Entities that have elected to be subject to Eligible Distribution Tax Systems under **Article 7.3;**"* (vores fremhævning).

I OECD's *"Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) - December 14, 2021"*, fremgår følgende af Article 7.3: *"Article 7.3 Eligible Distribution Tax Systems A Filing Constituent Entity may make an annual election with respect to a Constituent Entity that is subject to an Eligible Distribution Tax System to add the amount of Deemed Distribution Tax determined under Article 7.3.2 to Adjusted Covered Taxes for the Fiscal Year. An election under this Article shall apply to all Constituent Entities located in the jurisdiction...."*

Det er vores opfattelse, at Article 7.3 ikke er blevet implementeret i udkastet til lovforslaget fra Skatteministeriet, og at der fejlagtigt i lovforslagets § 72, stk. 3, nr. 3 er henvist til lovforslagets § 30. Landbrug & Fødevarer beder derfor Skatteministeriet om at det rettes, således, at der ikke er tvivl om, at et ultimativt moderselskab, der er et



andelsselskab (omfattet af lovforslagets § 30) kan anvende safe harbour reglerne jf. lovforslagets § 71.

Dokumentation og indberetninger – overordnet

Det danske indberetningssystem i skattesystemet er ekstremt bebyrdende og tungt for de danske selskaber. Danske selskaber indberetter i dag en stor mængde data, som selskaberne bruger store mængder tid på at indsamle, oprette og indsende. Store dele af data er de samme, men skal indberettes forskellige steder og på forskellige måder.

Med denne lov er det Landbrug & Fødevarer opfattelse, at dokumentations- og indberetningsniveauet vil blive uforholdsmæssigt administrativt tungt og bebyrdende både for danske andelsselskaber og for dansk erhvervsliv som helhed. Dette skal også ses i forhold til provenuet fra skatten. De administrative omkostninger udgør fra 2025 og frem mellem 25-38 pct. af provenuet.

Landbrug & Fødevarer vil gerne overordnet set kraftigt opfordre Skatteministeriet til at se på den omkringliggende lovgivning og justere, så der så vidt muligt ikke er u hensigtsmæssigt mange krav til indberetninger og administration i skattesystemet. I den forbindelse er det også vores opfordring, at Skatteministeriet indgår i et tættere kontinuerligt samarbejde med Erhvervsministeriet om kravene til erhvervenes indrapporteringer.

GloBe Information Return

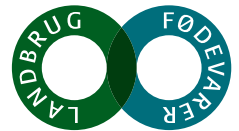
Det fremgår af lovforslagets § 53, at selskaber skal indsende et skema til skattemyndighederne med oplysninger om ekstraskat.

Ifølge § 53, stk. 4 fremgår det, at *”Skemaet med oplysninger om ekstraskat skal indgives i et standardskema. Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler om indgivelsen efter 1. pkt. og om indholdet af standardskemaet i overensstemmelse med artikel 44 i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen.”*

Det fremgår af bemærkningerne til § 53, stk. 4, s. 338, at standardskemaet forudsættes som udgangspunkt at være skemaet »GloBE Information Return« yderligere fremgår det, at det er skatteforvaltningen, som bemyndiges til at fastsætte regler om indgivelsen af skemaet og også omfatte adgang til at angive, hvilket skema til brug for indgivelsen af oplysninger om ekstraskat, der vil skulle anvendes.

Landbrug & Fødevarer finder, at det hverken i bestemmelsen eller i bemærkningerne tydeligt fremgår, hvad Skatteforvaltningen har besluttet at anvende som standardskema.

Landbrug & Fødevarer finder det utilstrækkeligt, at selskaberne ikke ved hvilke informationer skemaet skal indeholde, og hvorledes skemaet skal udfyldes og indberettes. Ligeledes finder Landbrug & Fødevarer af retssikkerhedsmæssige grunde betænkeligt, at de omfattede selskaber endnu ikke ved hvilke data, der skal indsendes for at leve op til reglerne i dette lovforslag. Selskaberne er allerede nu, uden sikker konkret viden, påbegyndt processen med systemændringer for forhåbentlig at kunne leve op til reglerne i loven.



Landbrug & Fødevarer beder derfor Skatteministeriet om hurtigst muligt at melde ud, hvornår det endelige standardskema kan forventes at foreligge, hvordan dette skema skal udfyldes, hvordan det skal indsendes til skatteforvaltningen, og vigtigst hvilke data skemaet skal indeholde.

Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Det fremgår af afsnit 5 i de almindelige bemærkninger, side 110, at implementeringen af minimumsbeskatning i Danmark vil medføre administrative byrder for over 450 mio. kr. årligt og omstillingsomkostninger for over 180 mio. kr. for de berørte selskaber. Det er meget markante administrative omkostninger. Særligt i lyset af, at regler kun omfatter 75 virksomheder.

I regeringsgrundlag fra 2022 fremgår det af afsnit 2.4 s. 10, at "Regeringen vil ikke gøre det dyrere at være dansker eller drive virksomhed". De administrative byrder som pålægges erhvervslivet med dette lovforslag understreger behovet for at styrke arbejdet om regelforenklning, så erhvervet samlet set ikke pålægges yderligere administrative byrder.

Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet og tilbageføring af provenu

Det skønnes med betydelig usikkerhed at indførelsen af minimumsbeskatningsloven udgør et provenu på ca. 1.880 mio. kr. efter adfærd.

Det fremgår af regeringsgrundlaget, at "I det omfang, at regeringen træffer beslutning om at hæve skatter eller afgifter, skal andre skatter eller afgifter tilsvarende reduceres, så der samlet set ikke opkræves mere i skat eller afgift."

I forslaget er det ikke beskrevet, hvordan provenuet skal tilbageføres.

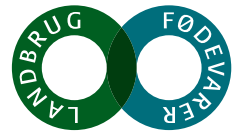
Den internationale skattekonkurrence er hård, og Danmark undgår ikke at skulle melde sig i konkurrencen om at tiltrække udenlandske investeringer og fremme væksten – det er en helt grundlæggende del af vores status som lille åben økonomi. Den danske selskabsskatteprocent ligger omkring gennemsnittet i EU, mens en række andre EU-lande har en lavere selskabsskatteprocent. Samtidig er det vigtigste for virksomhederne ikke den nominelle procent, men den effektive procent. Her ligger Danmark relativt højt.

Med indføring af den globale minimumsbeskatning i hele EU og i OECD finder Landbrug & Fødevarer det naturligt, at man overvejer, hvordan man kan nedbringe den danske selskabsskat yderligere. En lavere selskabsskat i et mere ens globalt skatteregime vil medføre større incitament til at drive virksomhed i og fra Danmark, samt større drivkraft for udenlandske virksomheder i at etablere selskaber i Danmark. Derudover begrænser den højere sats, som i dag betales i Danmark, konkurrenceevnen for danske selskaber.

Lavere selskabsskat vil øge investeringerne i både danske og udenlandske virksomheder, der igen vil resultere i højere produktivitet og højere lønninger.

Bindende svar/fortolkning

Det fremgår af afsnit 3.1.3.11, s. 106, at "Efter den foreslåede ændring vil et bindende svar om fortolkning af minimumsskatteloven ikke være bindende for skattemyndigheden, hvis skattemyndigheden i et andet land måtte lægge en anden fortolkning af problemstillingen til grund"



Landbrug & Fødevarer finder, at det af retssikkerhedsmæssige hensyn bør være danske skattemyndigheds fortolkning, som har forrang for et andet lands skattemyndigheds fortolkning, så længe der ikke fortolkningsmæssigt er fastslået andet ved EU-domstolen, eller der via dobbeltbeskatningsoverenskomster er besluttet andet.

Ydermere fremgår det af bemærkningerne til § 78 på side 391 andet afsnit, at der fortsat pågår drøftelser i OECD-regi om løsning af dobbeltbeskatningskonflikter eller indgåelse af bindende aftaler mellem forskellige landes skattemyndigheder osv. Det ser ud til at der mangler noget tekst i slutningen af afsnittet efter ”...*kan det medføre, at den foreslåede regel.*”

Desuden skal Landbrug & Fødevarer anmode om, at der hurtigst muligt findes en løsning på håndteringen af eventuelle dobbeltbeskatningskonflikter efter regelsættet i minimumsbeskatningsloven.

Slutteligt vil Landbrug & Fødevarer gerne opfordre til, at der udarbejdes et overblik over andres landes fortolkning af direktivet, så der så vidt muligt ikke i fremtiden opstår tvivl om, hvorvidt den danske skattemyndighed er bundet af deres fortolkning af minimumsbeskatningsloven.

Med venlig hilsen

Benedikte Boisen Rolighed
Chefkonsulent
Erhverv
M +45 2018 7689 | E bcbr@lf.dk

Jacob Østergaard
Senior Tax Manager
Skat
M +45 2018 7689 | E jaoe@lf.dk

Til: Lovgivning og Økonomi (lovgivningoekonomi@skm.dk)
Cc: Lise Bo Nielsen (lbn@skm.dk), Kenneth Lønnquist Nielsen (KLN1@skm.dk), Margrete Kiil (mak@skm.dk)
Fra: Jesper Kiholm Andersen (Jesper.Kiholm@SKTST.DK)
Titel: Høringssvar til udkast til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)
Sendt: 18-08-2023 10:24

Til Skatteministeriet

**Høringssvar til udkast til forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder
(minimumsbeskatningsloven), j.nr. 2022-13403**

Skatterevisorforeningen takker for det modtagne materiale og kan i den forbindelse meddele, at vi ikke har bemærkninger til det modtagne forslag.

Med venlig hilsen

Jesper Kiholm
Funktionsleder
Skatterevisor / Master i skat



Skatterevisorforeningen

Formand for Skatterevisorforeningens Skatteudvalg
Mail: jesper.kiholm@srf.dk
Mobiltelefon: 20487375