



**Skatteministeriet**

3. oktober 2023  
J.nr. 2022 - 13403

Til Folketinget – Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder.

Jeppe Bruus

/ Søren Schou

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p><i>A.P. Møller Fonden, Bitten &amp; Mads Clausens Fond, Carlsbergfondet, Egmont Fonden, Lauritzen Fonden, LEO Fondet, Lundbeckfonden, Poul Due Jensens Fond, William Demant Fonden</i></p>	<p>Fondene ønsker, at fleksibiliteten i direktivet udnyttes, så der tages et passende hensyn til den danske fondsmodel. De pågældende fonde finder det vigtigt at sikre ligebehandling mellem fonde ved implementeringen, hvilket skal understøtte, at den fremtidige administration af regelsættet fører til både rimelige og forudsigelige resultater.</p> <p>Fondene er bekymrede for, at implementeringen af direktivet risikerer 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.</p> <p>Fondene støtter overordnet den tilgang, som er angivet i lovforslaget, herunder:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- at en dansk almenvelgørende erhvervsdrivende fond kan anses som en nonprofitorganisation, såfremt den foretager uddelinger, der medfører, at den de facto ikke betaler indkomstskat.</li> <li>- at formueforvaltning, der udgør investeringer i eksempelvis porteføljeaktier, obligationer mv. eller passiv deltagelse i transparente enheder, der investerer i eksempelvis ejendomme, infrastrukturprojekter, vindmøller eller lignende, er tilladte supplerende</li> </ul>	<p>Der er i direktivet meget begrænset mulighed for at tage særlige hensyn til de danske fonde. De vil dog være undtaget fra reglerne, hvis de efter direktivet kan anses for en nonprofitorganisation. Ved udformningen af bemærkningerne til lovforslaget er det i videst muligt omfang søgt uddybet, hvilke aktiviteter mv. fondene kan have og samtidig opfylde betingelserne for at blive anset som en nonprofitorganisation. Fondene har individuelle forhold og må på den baggrund vurdere, om de opfylder betingelserne, og/eller om der er behov for at justere fondens aktiviteter, fundats mv.</p> <p>Det bemærkes, at investeringer i transparente enheder, der er selvstændige juridiske personer, fx P/S'er og K/S'er, i forhold til minimumsbeskatningsloven skal anses for selvstændige enheder, som skal bedømmes selvstændigt. Disse enheder kan evt. være undtagne enheder efter lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7 eller 8. Lovforslagets bemærkninger er justeret i overensstemmelse hermed.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>aktiviteter for en nonprofitorganisation.</p> <p>Fondene foreslår, at følgende tydeliggøres:</p> <p>§ 3, nr. 11, litra a, og tilhørende bemærkninger formulerer et krav om, at enheden udelukkende drives for at opfylde de i bestemmelsen oplistede 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.</p> <p>Fondene mener, at det bør præciseres, at den danske vurdering og praksis omkring begrebet almennyttige/almenvælgørende formål kan indeholdes i lovforslagets ordlyd.</p>	<p>Det fremgår af bestemmelsen, at fonden skal være etableret og drives udelukkende til opfyldelse af de velgørende formål. Der er således tale om et dobbelt krav. Det er således ikke tilstrækkeligt, at fonden faktisk udelukkende uddeler til almenvelgørende formål.</p> <p>Den skal også være etableret således, at den udelukkende kan uddele til almenvelgørende formål. Dette vil ikke være tilfældet, hvis fundatsen muliggør uddelinger til ikke-velgørende formål.</p> <p>Begrebet almenvelgørende i reglerne om minimumsbeskatning er ikke nødvendigvis fuldstændig sammenfaldende med begrebet almenvelgørende og almennyttige formål i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, men det vurderes, at der vil være et meget betydeligt overlap mellem de to begreber. Hvis der er fradrag for uddelingen efter fondsbeskatningsloven, vil der derfor som hovedregel også være tale om et velgørende</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Fondene vurderer derudover, at ordlyden ”udelukkende” er i modstrid med de øvrige krav for at opfylde undtagelsen og dermed misvisende som betingelse. De pågældende fonde anbefaler derfor at nedtone dette krav eller præcisere, at det i litra d angivne om erhvervmæssig 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.</p> <p>Fondene mener, at det herunder bør præciseres, at fondes vedtægtsmæssige uddelinger ikke vil diskvalificere fra undtagelsen af, at litra b er opfyldt.</p> <p>Fondene mener, at det ligeledes bør præciseres, at positiv skattepligtig indkomst med henblik på at opnå credit-lempelse for udenlandske kildeskatter mv. vedrørende visse finansielle indtægter fra udlandet heller ikke er diskvalificerende for, om fonden anses som en nonprofitorganisation, og at det således rummes inden for</p>	<p>formål efter minimumsbeskatningsreglerne.</p> <p>Det, der skal vurderes i lovforslagets § 4, nr. 11, litra a (tidligere § 3, nr. 11, litra a), er, om enheden er etableret og drives udelukkende til opfyldelse af de velgørende formål. Der kan ikke ændres på, at uddelingsformålet udelukkende skal være velgørende. Dette forhindrer dog ikke, at fonden kan have et aktivitetsformål, som angiver, at det skal eje en underliggende koncern. I forbindelse med ejerskabet vil fonden kunne varetage almindelige aktionærinteresser. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til FSR – danske revisors bemærkninger.</p> <p>Ved vurderingen af betingelsen i lovforslagets § 4, nr. 11, litra b (tidligere § 3, nr. 11, litra b) vurderes, om næsten hele indkomsten er fritaget for indkomstskat. Hvis vedtægtsmæssige uddelinger ikke er fradragsberettigede efter fondsbeskatningsloven, vil det efter omstændighederne kunne medføre, at betingelsen i litra b ikke er opfyldt.</p> <p>Betingelsen i litra b medfører, at fonden skal være skattefritaget af næsten hele indkomsten i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende. Udenlandske kildeskatter indgår derfor ikke i den vurdering. Hvis fonden har positiv skattepligtig indkomst med henblik på at opnå creditlempelse for de udenlandske kildeskatter, vil det ikke i sig selv være</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>at fonden de facto ikke er skattebetalende.</p> <p>Fondene mener, at 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 hinder for, at en fond ved den almindelige skattemæssige ligningskontrol får statureret, at fonden har foretaget en uddeling, som ikke anses for almennyttig eller almenvælgørende efter skattepraksis, så længe fonden de facto ikke er skattebetalende.</p> <p>Fondene bemærker, at der ved aktivitetstesten i relation til forslaget § 2 om formueforvaltning anføres, at aktiviteterne ikke må være aktive investeringer, hvor nonprofitorganisationen eksempelvis deltager i ledelsesbeslutninger eller den løbende drift af investeringssubjektet. De pågældende fonde mener, at det bør præciseres, at dette ikke omfatter eksempelvis bestyrelsesrepræsentation i en enhed eller organisation, som</p>	<p>diskvalificerende. Overstiger den danske beskatning af indkomsten beskatningen i udlandet, således at der betales skat i Danmark, vil denne skattebetaling indgå i vurderingen af, om næsten hele indkomsten er skattefritaget.</p> <p>Det er en betingelse i litra a, at fonden er etableret og drives udelukkende til opfyldelse af velgørende formål. Efter lovforslagets § 4, nr. 11, litra d (tidligere § 3, nr. 11, litra d) kan der alene uddeles til privatpersoner og ikke-velgørende enheder, hvis det er som led i udøvelsen af fondens velgørende aktiviteter. Det er derfor en forudsætning, at uddelingen går til et af de i litra a op-listede formål.</p> <p>Det bemærkes, at der ikke nødvendigvis er sammenfald mellem de velgørende formål i litra a og almennyttige og almenvælgørende formål i fondsbeskatningsloven.</p> <p>Fonde og deres underliggende udtagne datterselskaber vil kunne varetage almindelige aktionærinteresser, herunder ved deltagelse i bestyrelserne i de underliggende selskaber.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>fonden har placeret en del af sin porteføljeinvestering i.</p> <p>Fondene bemærker, at hvis fondsbeskatningen, herunder fondenes fradrag for uddelinger, forringes, vil der være færre midler til uddelinger og dermed reduceres uddelingsniveauet.</p>	<p>Der er opmærksomhed på sammenhængen mellem fondenes beskatning og uddelingsniveauet.</p>
<p><i>Dansk Erhverv (DE)</i></p>	<p>DE udtrykker sympati for lovforslagets bagvedliggende ambition om at ensrette det globale skattesystem og skabe ens regler og vilkår for virksomheder globalt set. DE er positiv overfor, at det fremgår direkte af lovforslaget, at der sigtes mod en ensartet implementering på tværs af EU-medlemsstaterne, da det ifølge DE vil skabe mindst mulig forstyrrelse på EU's indre marked.</p> <p>DE er skeptisk overfor, at EU har valgt at implementere OECD's regler i form af et direktiv, inden OECD er færdig med at udforme reglerne. DE mener, at dette risikerer at medføre lovgivningsmæssige uklarheder og potentielle handels- og skattesager med ikke-EU-lande, der ikke er enige i EU's foreløbige fortolkninger af intentionerne i OECD-aftalen.</p> <p>DE finder, at den danske implementering af EU-direktivet desværre tilfører et yderligere lag af komplikationer i lovgivningen uden samtidig at sikre den oprydning i nationale regler, som vil</p>	<p>OECD-aftalen om indførelse af en effektiv minimumsbeskatning på mindst 15 pct. for store multinationale koncerner blev indgået i oktober 2021 og forudsættes at have virkning fra 2023. Af hensyn til den korte implementeringstid og med henblik på at sikre en ensartet og konsistent implementering i EU var det nødvendigt hurtigt at følge op på aftalen med vedtagelsen af EU-direktivet.</p> <p>EU-direktivet følger nøje OECD's modelregler, idet EU-direktivet dog af hensyn til EU-retten også omfatter store nationale koncerner.</p> <p>Lovforslaget har til formål at implementere EU-direktivet om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen. De foreslåede regler sikrer, at alle store</p>

## Organisation

## Bemærkninger

kunne retfærdiggøre projektet om fælles regler.

DE bemærker, at organisationen gennem hele forløbet har henstillet til, at direktivet implementeres på en sådan måde i dansk ret, at erhvervslivet ikke pålægges yderligere eller strengere administrative og økonomiske konsekvenser, end hvad der fremgår af direktivet.

DE finder det positivt, at direktivet er søgt implementeret så tekstnært som muligt. DE finder det desuden positivt, at der lægges op til at anvende fælles fortolkningsbidrag. DE bemærker i den forbindelse, 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. I den forbindelse beder DE om, at det uddybes, 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.

## Kommentarer

multinationale og nationale koncerner betaler en skat på mindst 15 pct. Der er ikke eksisterende nationale regler, der har det samme sigte.

Det er tilstræbt ved implementeringen af direktivet, at der ikke pålægges erhvervslivet yderligere eller strengere administrative eller økonomiske konsekvenser, end hvad der er påkrævet efter direktivet.

Efter gældende praksis fungerer kommentarerne til OECD's modeloverenskomst og OECD's transfer pricing guidelines som fortolkningsbidrag til henholdsvis indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster og armslængdeprincippet i dansk ret. Efterfølgende opdateringer af kommentarerne til modeloverenskomsten og OECD's transfer pricing guidelines udgør tilsvarende et fortolkningsbidrag.

Det samme princip vil gøre sig gældende i forhold til fortolkningen af minimumsbeskatningsloven. OECD's kommentarer til Søjle II-reglerne vil således fungere som et fortolkningsbidrag ved fortolkningen af loven, og det samme vil gælde for efterfølgende opdateringer af kommentarerne.

Det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt væsentlige ændringer af den vedtagne

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DE bemærker, at paragrafnøglen giver et fint overblik over sammenhængen mellem de internationale regelsæt og den danske foreslåede minimumsbeskatningslov. DE understreger, at de endnu ikke fastlagte regler, eksempelvis safe harbour-reglerne, ligeledes indføres så tekstnært som muligt, når disse er endeligt fastlagt af OECD. DE anmoder om, at det oplyses, hvordan disse regler indføres, og om der i denne forbindelse også vil være mulighed for høring.</p> <p>DE ønsker uddybet, hvorledes ”forsknings- og udviklingsudgifter” efter den foreslåede minimumsbeskatningslovs § 33, stk. 7, skal defineres, og om det vil være regnskabsstandarden, der er udslagsgivende.</p> <p>DE bemærker, at ifølge DE’s medlemsvirksomheder vil der som oftest opstå et udskudt skattepassiv på grund af forskellen i afskrivningstidspunkterne mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige behandling af forsknings- og udviklingsudgifter. DE vil i den forbindelse høre, om udskudte skattepassiver som opstår på grund af forskellen mellem afskrivningslovens § 41 og de regnskabsmæssige standarder vil kvalificere som en ”udskudt</p>	<p>minimumsbeskatningslov vil nødvendiggøre justeringer af lovteksten.</p> <p>Det fremsatte lovforslag indeholder en række safe harbour-regler. Reglerne er baseret på de regler, der er endeligt fastlagt af OECD, herunder de seneste guidelines fra juli 2023. De forenkede beregningsregler, der skal anvendes i forbindelse med opgørelsen af den ene safe harbour-regel, er dog endnu ikke fastsat. Lovforslaget indeholder derfor en bemyndigelse for skatteministeren til at kunne fastsætte regler om disse forenkede beregningsregler. Kommende regler, der udmønter bemyndigelsen, vil blive sendt i høring på normal vis.</p> <p>Det vil være den regnskabsmæssige forståelse af enhedens egne forsknings- og udviklingsomkostninger, som finder anvendelse i forhold til lovforslagets § 23, stk. 7, nr. 3 (tidligere § 33, stk. 7, nr. 3).</p> <p>Det fremgår af OECD’s kommentarer til 4.4.5., litra c, at formålet med bestemmelsen er at tage højde for, at mange jurisdiktioner generelt giver fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger. Det vil derfor give u hensigtsmæssige resultater, hvis regnskabsprincippet om kapitalisering af forsknings- og udviklingsomkostninger skulle følges.</p> <p>Det er således forudsætningsvist de forsknings- og udviklingsomkostninger, der ville kunne kapitaliseres, som kan omfattes af bestemmelsen.</p>



## Organisation

## Bemærkninger

skatteforpligtelse, der er en efterbeskattet undtagelse efter periodiseringsprincippet”, hvis udgiften regnskabsmæssigt er kvalificeret som en forskning- og udviklingsudgift. DE mener, at dette vil give mening, idet DE bemærker, at man efter OECD-kommentarerne ikke har til hensigt at begrænse fradraget for sådanne slags udgifter grundet periodisering ud fra virksomhedernes fortolkning af OECD-kommentarerne.

### *Administrativ byrde for virksomheder*

DE mener, at man tillægger virksomhederne en uforholdsmæssig stor del af byrden i forbindelse med at indberette relevante data.

DE mener, at 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.

### *Byrderne rammer virksomhederne uforholdsmæssigt hårdt*

DE mener, at virksomheder i uforholdsmæssig grad bliver pålagt byrder i forbindelse med indgivelse af oplysninger som følge af loven.

DE stiller sig desuden kritisk overfor, at faste driftssteder som følge af loven vil skulle udarbejde

## Kommentarer

Der vil derfor efter Skatteministeriets forståelse være tale om enhedens egne omkostninger, og ikke udgifter til erhvervelse af immaterielle aktiver.

Afskrivningslovens § 41 vedrører straksafskrivning på udgifter til erhvervelse af knowhow eller patentrettigheder. Udskudte skatteforpligtelser som følge af straksafskrivningerne efter § 41 vil derfor være omfattet af hovedreglen i lovforslagets § 23, stk. 6 (tidligere § 33, stk. 6), om efterbeskatning efter 5 år, hvis den udskudte skatteforpligtelse ikke er tilbageført eller betalt.

Det er tilstræbt ikke at pålægge virksomhederne yderligere byrder end påkrævet efter direktivet.

Lovforslagets bestemmelser om indgivelse af oplysninger implementerer direktivets tilsvarende regler. Oplysningspligterne vurderes dermed ikke at være uforholdsmæssigt byrdefulde i forhold til direktivet.

Som det også fremgår af indledningsafsnittet til det offentliggjorte

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>et regnskab til brug for de beregninger, som hver enkel koncernenhed ifølge loven skal foretage.</p> <p>DE påpeger i forlængelse heraf, at det ifølge virksomhederne vil medføre betydelige økonomiske og administrative omkostninger, hvis det forbliver en del af loven, at skemaet med oplysninger om ekstraskat ("GloBE Information Return") skal indeholde det, der er lagt op til i loven.</p> <p><i>Myndighedernes overblik over de indsamlede data</i></p> <p>DE foreslår, at det løbende undersøges, om alle oplysninger, der skal angives i skemaet med</p>	<p>dokument, der indeholder det af OECD udarbejdede oplysnings-skema med oplysninger om ekstraskat (<i>GloBE Information Return</i>), er det tilstræbt at finde en balance mellem på den ene side at sikre alle de nødvendige oplysninger til skattemyndighederne, og på den anden side at begrænse omkostningerne for virksomhederne.</p> <p>Det er vurderingen, at det ikke vil være muligt at gennemføre en korrekt implementering af direktivet, hvis oplysningspligterne, herunder kravene til skemaet med oplysninger om ekstraskat, begrænses til at omfatte færre oplysninger, end hvad der følger af direktivet.</p> <p>I forhold til faste driftssteder fremgår det af loven, at et fast driftssted vil udgøre en koncernenhed, der omfattes af regelsættet, hvis hovedenheden indgår i en multinational koncern. Dette indebærer, at et fast driftssted også vil skulle opgøre en kvalificeret indkomst efter regelsættet. Hvis det faste driftssted ikke i forvejen udarbejder et separat regnskab, vil der som følge af den foreslåede minimumsbeskatningslov skulle udarbejdes et sådant separat regnskab til brug for de beregninger, der skal foretages som følge af minimumsbeskatningsloven, jf. de almindelige bemærkninger pkt. 3.1.3.5.</p> <p>Det følger af indledningsafsnittet til OECD's skema med oplysninger om ekstraskat (<i>GloBE Information</i></p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>oplysninger om ekstraskat, er relevante til brug for skattemyndighedernes dokumentations- og kontrolarbejde.</p> <p>DE ønsker at høre, om skattemyndighederne er gearret til at håndtere implementeringen af reglerne i deres it-system.</p> <p>DE mener, at det forventede tidsforbrug på 10 minutter, når en koncernenhed skal notificere skattemyndighederne om, at det ultimative moderselskab udarbejder og indberetter skemaet med oplysninger om ekstraskat på koncernenhedens vegne, er for optimistisk.</p> <p>DE anfører, at der vil være betydelige administrative byrder for koncerner, hvor det ultimative moderselskab er dansk, da en væsentlig del af de data, der skal anvendes til udfyldelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat, vil skulle indhentes hos de enkelte datterselskaber.</p>	<p><i>Return</i>), at det løbende vil blive vurderet, om det på baggrund af myndighedernes erfaringer med reglerne efter lovforslaget er nødvendigt at ændre i fx oplysningspligterne.</p> <p>Skatteforvaltningen er forberedt på at skulle håndtere implementeringen af minimumsbeskatningsloven.</p> <p>Vurderingen af de administrative konsekvenser for dansk erhvervsliv er udarbejdet af Erhvervsstyrelsens Område for bedre Regulering (OBR) på baggrund af informationer fra Skatteministeriet og data tilvejebragt af et udsnit af de omfattede danske koncerner.</p> <p>De nævnte 10 minutter vedrører kun selve notifikationen til skattemyndighederne om, at moderselskabet foretager indberetning på vegne af datterselskabet.</p> <p>Der er af hensyn til bl.a. de administrative byrder i forbindelse med udarbejdelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat fastsat en oplysningsfrist på 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. I det rapporteringsår, en virksomhed første gang bliver omfattet af reglerne i lovforslaget, vil der kunne være et særligt behov for at sikre tilstrækkelig tid til at udfylde skemaet med oplysninger om ekstraskat. I dette overgangså er oplysningsfristen derfor 18 måneder.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DE oplyser, at flere af DEs medlemmer har udtrykt ønske om, at man fremover, ved etablering af ny skattelovgivning, etablerer en direkte kontakt til de relevante styrelser, så der allerede under lovgivningens tilblivelse etableres en fælles forståelse for, hvordan og hvilke datapunkter der er relevante både for virksomhederne og myndighederne.</p> <p>DE mener, at en sådan proces potentielt kunne 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 indrappingsfejl fra virksomhederne, hvis de allerede under opbygningen af deres systemer har mulighed for at kontakte de relevante myndigheder. Derfor håber DE, at man også løbende i forbindelse med udrulningen af den nye lovgivning vil gå proaktivt til værks, når det kommer til byrdelettelser.</p> <p><i>Provenuberegning fremstår optimistisk</i> DE bemærker, at 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.</p>	<p>Herudover er de administrative byrder søgt begrænset gennem lovforslagets "safe harbour"-regler.</p> <p>Skatteforvaltningen ønsker altid at sikre en god implementering af ny lovgivning – herunder i dialog med de berørte virksomheder.</p> <p>Regneprincipperne, der ligger til grund for skønnet over en ekstraskat for visse koncernenheder, fremgår af lovforslagets almindelige bemærkninger. Regneprincipperne følger de almindeligvis anvendte i</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>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.</p> <p>DE stiller sig kritisk overfor argumentationen for provenuberegningen og finder, at beregningerne overvurderer det potentielle merprovenu.</p> <p>DE bemærker, at Skatteministeriets 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 Skatteministeriet selv at bruge omkring 160 mio. kr. på registrering og IT i den samme periode. DE mener, at der er 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. DE mener at som følge af de høje udgifter til administration og det lille merprovenu, bør det overvejes at lette andre skattebyrder til fordel for både myndigheder og virksomheder.</p>	<p>ministerierne ved ændringer i selskabsskatten, herunder investeringsadfærd og virkning på overskudsflytning ved ændringer i beskatningen, og vil som altid være forbundet med en vis usikkerhed men alligevel være udtryk for en middelret vurdering.</p> <p>Implementering af minimumsbeskatningsloven indebærer i sagens natur en del administrative omkostninger både hos Skatteforvaltningen og de berørte virksomheder. Der forslås ikke i denne sammenhæng kompenserende initiativer.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

### *CFC-reglerne bliver overflødiggjort*

DE bemærker, at 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.

DE mener, at de nuværende CFC-regler bør udfases, 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.

DE bemærker, at CFC-beskatningen indebærer, 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. DE finder, at det altså kræver 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-

Lovforslaget har til formål at imødegå den skadelige skattekonkurrence mellem landene og sikre, at de største og mest profitable koncerner betaler en skat på minimum 15 pct.

Det er et andet sigte end CFC-reglerne, som har til formål specifikt at sikre, at mobil indkomst ikke vilkårligt kan flyttes til beskatning i andre lande, herunder lande med en lavere skatteprocent end i Danmark.

De danske regler om CFC-beskatning udgør desuden en implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, jf. Rådets direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016.

Skatteministeriet er ikke bekendt med, at Tyskland i forbindelse med sin implementering af minimumsbeskatningsdirektivet skulle have tilkendegivet en intention om helt at afskaffe CFC-reglerne.

## Organisation

## Bemærkninger

reglerne, så man undgår disse tvivlsituationer. DE bemærker, at Tyskland allerede har meddelt, at de agter at gøre dette.

DE henstiller derfor til, at følgende formulering på side 106 ændres/fjernes:

”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.”

DE bemærker, at denne formulering strider med det princip Skatteministeriet arbejder ud fra, der betyder at minimumsbeskatningsloven skal fungere uafhængigt af den øvrige danske skattelovgivning. 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,

## Kommentarer

Det er ved implementeringen af minimumsbeskatningsdirektivet tilstræbt, at reglerne fastsættes i en særskilt lov, der som udgangspunkt skal fungere uafhængigt af skattelovgivningen i øvrigt.

I visse situationer vil dette dog kunne medføre en ulempe for de omfattede koncerner. Forslaget om at nedsætte den danske CFC-beskatning med en eventuel ekstraskat, som er betalt i medfør af en kvalificeret regel om en indenlandsk ekstraskat i datterselskabsjurisdiktionen, skal på den baggrund sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning af datterselskabets indkomst.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>uden at begrænse skattebasen og det danske skatteprovenu.</p> <p><i>Mulighed for bindende svar</i></p> <p>DE henviser til s. 106 i lovforslagets almindelige bemærkninger, hvor det omtales, at det er foreslået, at et bindende svar om fortolkningen af minimumsskatteloven ikke vil være bindende for skattemyndighederne, hvis skattemyndigheder i et andet land måtte lægge en anden fortolkning af problemstillingen til grund. I tilknytning hertil nævnes det, 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.</p> <p>DE finder, at dette potentielt kan sætte virksomhederne i en penibel retssikkerhedsmæssig situation, hvor danske virksomheder kan stå alene i tvivlsituationer over for udenlandske myndigheder. Det burde ifølge DE indskræpes i lovgivningen, at de danske myndigheder også bør spille en rolle i at sikre, at danske virksomheders udenlandske dattervirksomheder behandles efter OECD-reglerne.</p> <p>DE ønsker derfor at advokere for adgangen til bindende svar ved minimumsbeskatningsloven, herunder ved at skattemyndighederne i højere grad samarbejder</p>	<p>Det har været ønsket, at danske koncernenheder skulle have mulighed for at anmode om bindende svar. Da et bindende svar ikke vil være bindende for andre landes skattemyndigheder, er det imidlertid nødvendigt at begrænse den bindende virkning, så det ikke vil være bindende, såfremt et andet lands skattemyndigheder er uenige.</p> <p>Som også anført i lovforslagets bemærkninger er det dog forventningen, at der fremadrettet vil blive indgået internationale aftaler om, hvordan fortolkningsproblemer skal løses, hvor der er uenighed mellem flere landes skattemyndigheder om, hvordan regelsættet skal fortolkes.</p> <p>Det forventes, at sådanne aftaler også vil indebære, at Skatteforvaltningen vil få en aktiv rolle i løsningen af eventuelle uenigheder om fortolkningen, fx når danske koncerner her i landet har indgivet oplysninger om ekstraskat vedrørende udenlandske datterselskaber.</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>globalt med at sikre retssikkerhed for skatteyderne.</p> <p><i>Skattekontoen som indkrævningskonto</i></p> <p>DE 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 DE også ganske problematisk, at det netop er denne konto, der skal stå for betalingen af den såkaldte ekstraskat som minimumsbeskatningen medfører. DE mener, at der som minimum burde indføres et nyt system således, at virksomheder straks får information, når der findes et udestående på kontoen.</p> <p>DE finder det problematisk, at den høje forrentning på kontoen opbygger et incitament til, at virksomhederne betaler et udestående, selv om de ikke er enige i det beløb, som opkræves. Disse</p>	<p>Skattestyrelsen har til brug for udarbejdelsen af kommentarerne til høringssvaret oplyst følgende:</p> <p>Skattekontoens overordnede formål er, at virksomhederne skal kunne se alle virksomhedsrettede skatter og afgifter under én saldo i ét samlet system med dækning efter et First in-First out-princip og tilhørende forrentning af kontoens saldo. Virksomhederne har et ansvar for løbende at orientere sig om saldoen på deres skattekonto for at se, at der ikke er skyldige krav. For de fleste skatter og afgifter gælder derudover, at virksomhederne selv angiver grundlaget for skatter og afgifter, som skal betales inden for de frister, der gælder i afgiftsperioden, og som Skattestyrelsen m.fl. løbende kommunikerer, blandt andet på skat.dk.</p> <p>Skattestyrelsen tager DEs bemærkning til efterretning, og styrelsen vil i forbindelse med kommende opdateringer af skattekontoen undersøge, om og i så fald hvordan en sådan ændring kan implementeres, og yderligere løbende kommunikation til virksomhederne kan understøttes.</p> <p>De generelle regler om forrentning på skattekontoen falder uden for dette lovforslags emneområde.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>problemer bør straks tages til efterretning og udbedres således, at skattekontoen kan leve op til de retssikkerhedsidealer, der findes indenfor dansk retspraksis.</p> <p>DE anser det for positivt og betryggende, at lovforslaget som følge af dets kompleksitet indeholder en overgangsperiode for de sanktioner, der følger af lovforslaget.</p>	<p>Lovforslagets overgangsbestemmelse vedrørende sanktioner er baseret på OECD's dokument <i>Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)</i> af 20. december 2022.</p>
<p><i>Danske Advokater</i></p>	<p><i>Dobbeltregulering</i></p> <p>Danske Advokater anbefaler, at der nedsættes et ekspertudvalg med det kommissorium at fremkomme med anbefalinger til, hvilke lovbestemmelser, der hensigtsmæssigt kan ophæves eller ændres som følge af forslaget om global minimumsskat. Danske Advokater finder, at når flere lovbestemmelser regulerer samme forhold, skaber det uforudsigelighed og påfører skatteyderne unødvendige complianceomkostninger.</p> <p><i>Uklare regler</i></p> <p>Danske Advokater finder, at lovforslaget og direktivet indeholder nye og uklare regler. Danske Advokater forstår, at der af samme grund er nedsat et forum mellem medlemsstaterne til drøftelse af, hvorledes reglerne skal fortolkes. Danske Advokater finder det hensigtsmæssigt, hvis Skatteministeriet vil være transparente om disse drøftelsers indhold, således</p>	<p>Der kan henvises til kommentaren til høringssvaret fra DE.</p> <p>Det forventes, at der vil være en løbende drøftelse af behovet for udbygning/præcisering af OECD's retningslinjer, herunder på baggrund af input fra de berørte lande og brancheorganisationer.</p> <p>Skatteministeriet vil vurdere grundlaget for i retssager at forelægge præjudicielle spørgsmål for EU-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>virksomhederne bedst muligt kan overholde reglerne i lovforslaget.</p> <p>Danske Advokater opfordrer til, at Skatteministeriet ikke vil søge at forhindre eventuelle forelæggelser for EU-Domstolen, således at der i tilfælde af uenighed om fortolkning skabes vished for, at Skatteministeriets fortolkning deles af EU-Domstolen.</p>	<p>Domstolen efter samme retningslinjer, som gælder i forhold til andre regler.</p>
<p><i>Danske Rederier</i></p>	<p><i>Generelle bemærkninger</i></p> <p>Danske Rederier kvitterer for muligheden for at blive hørt og støtter en politisk hensigt om at værne mod skatteundgåelse og konkurrence om at tilbyde favorable selskabsskattesatser. Danske Rederier stiller sig dog skeptiske over for, hvorvidt de administrative byrder ved lovforslaget er proportionelle i forhold til denne hensigt.</p> <p>Danske Rederier anfører desuden, at den globale aftale låser det danske lovforslag, og at lovforslagets implementering byder på flere problemer, eksempelvis i samspillet med EU's indre marked. Men da det danske lovforslag er bundet op på OECD's modelregler, finder Danske Rederier ikke, at det er meningsfuldt af kommentere på bestemmelsernes grundlæggende indhold.</p> <p>Danske Rederier finder det problematisk, at den danske implementering er så fremskreden, når der stadig er mange uafklarede forhold, og når der stadig er</p>	<p>Direktivet om minimumsbeskatning er baseret på det sæt af modelregler om minimumsbeskatning, som er udarbejdet som en del af OECD-aftalens spor 2. Der er i OECD-regi udarbejdet omfattende kommentarer til modelreglerne. Der er også udarbejdet en eksempelsamling samt yderligere administrativ vejledning. Det er i direktivet eksplicit angivet, at direktivet bør fortolkes i lyset af de retningslinjer, der kommer fra OECD.</p> <p>Dermed vil både de eksisterende OECD-kommentarer mv. og efterfølgende justeringer heraf udgøre et fortolkningsbidrag i forhold til minimumsbeskatningsloven.</p> <p>Det svarer i den henseende til, hvad der gælder i relation til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst og OECD's transfer pricing guidelines. Her anvendes kommentarerne og efterfølgende opdateringer heraf også som fortolkningsbidrag til henholdsvis indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster og armslængdeprincippet i dansk ret.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

igangværende drøftelser i OECD-regi – herunder i forhold til shippingaktiviteter - som vil kunne få betydning for reglerne og fortolkningen heraf.

Danske Rederier oplyser, at man på den baggrund har valgt, i samarbejde med den øvrige globale shippingbranche, at sende bemærkninger om den tekniske fortolkning direkte til OECD's sekretariat.

### *Indkomst fra internationale skibsfartsaktiviteter*

Danske Rederier takker for, at der aktivt tages stilling til et potentielt samspil mellem lovforslaget og eksisterende danske skatteregler for shippingbranchen ved at implementere direktivet gennem en særskilt lov.

Danske Rederier pointerer i den forbindelse, at definitionen af "international shipping income" er af afgørende betydning for Danske Rederiers medlemmer, og at det er uhensigtsmæssigt, at definitionen i lovforslaget ikke til fulde følger artikel 8 i OECD's modeloverenskomst og global praksis herom. Derfor er det ifølge Danske Rederier afgørende, at der i den danske implementering ikke skabes yderligere tvivl om definitionen.

## Kommentarer

Reglerne om minimumsbeskatning er et nyt internationalt regelsæt, hvor en række forhold ikke er detaljeret omtalt i de fortolkningsbidrag, som OECD har udarbejdet. Det gælder særligt, når de generelle regler skal overføres på de enkelte landes særegne virksomhedsstrukturer.

Det forventes, at der vil være en løbende drøftelse af behovet for udbygning/præcisering af OECD's retningslinjer. Det er både naturligt og hensigtsmæssigt, at de berørte lande og brancheorganisationer giver input hertil.

I direktivets artikel 17, stk. 1, litra a og b, defineres den indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, der er omfattet af undtagelsen vedrørende indkomst ved internationale skibsfartsaktiviteter.

Direktivet danner rammen for implementeringen, og lovforslagets § 14 (tidligere § 24) indeholder derfor en afgrænsning, der svarer til direktivets artikel 17.

Lovforslaget er på dette punkt justeret, således at der i § 14, stk. 5 (tidligere § 24, stk. 5), om allokering af omkostninger, som direkte kan henføres til koncernenhedens indkomst fra internationale skibsfartsaktiviteter og fra anerkendte accessoriske internationale skibsfartsaktiviteter, er indsat en henvisning til de

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Danske Rederier henviser til formuleringen af lovforslagets bestemmelse om undtagelse vedrørende international skibsfart - lovforslagets § 24.</p> <p>Ifølge Danske Rederier bør formuleringen af bestemmelsen gøres klarere ved konsekvent at anvende begrebet ”internationale skibsfartsaktiviteter”, eller alternativt at der i bestemmelsens stk. 5 og 6 om allokering af omkostninger i forbindelse med beregning af nettoindkomsten henvises til bestemmelsens stk. 1.</p> <p>Danske Rederier henviser i den forbindelse til tilgangen i OECD’s modelregler.</p> <p><i>Dokumentationskrav i relation til overgangsbestemmelserne</i></p> <p>Danske Rederier bemærker, at der med lovforslaget lægges op til, at Skatteforvaltningen kan fastsætte yderligere dokumentationskrav i forhold til permanente safe harbours samt overgangsbestemmelser, herunder de såkaldte midlertidige safe harbours. Danske Rederier bemærker, 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, og at der derfor er en formodning om, hvad de yderligere dokumentationskrav vil bestå i. Danske Rederier foretrækker, at Skatteforvaltningen hurtigst muligt skaber</p>	<p>skibsfartsaktiviteter, der fremgår af bestemmelsens stk. 2 og 3, jf. også bestemmelsen i direktivets artikel 17, stk. 5, hvor der tilsvarende henvises til artikel 17, stk. 1, litra a og b.</p> <p>Der er ikke på nuværende tidspunkt taget endelig stilling til indholdet af den dokumentation, som skal afgives til Skatteforvaltningen. Der er forståelse for ønsket om hurtigst muligt at få kendskab til eventuelle dokumentationskrav.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

vished om de endelige dokumentationskrav.

### *Danske administrativ håndtering*

Danske Rederier er enig i, 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. Danske Rederier finder, at der dog består en udfordring i, at det vil medføre megen kompleksitet for både skatteydere og skatteadministrationen. Danske Rederier er bekymret for, at der stadig vil forekomme parallelle fortolkninger i Danmark og i udlandet henset til reglernes stadig meget overordnede karakter, også selv hvis administrative retningslinjer tages i betragtning.

### *Kontrol og ligningsaktivitet*

Danske Rederier bemærker, at der med lovforslaget foreslås en forlænget ligningsfrist i lighed med hvad der gælder efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, i transfer pricing sager, og at ligningsfristen hermed forlænges fra

## Kommentarer

Det er OECD's retningslinjer, der globalt danner fundamentet for fortolkningen af regelsættet. Det fremgår således også af direktivets præambel, at direktivet af alle medlemsstater bør fortolkes i lyset af de retningslinjer, der kommer fra OECD.

Dette bør i udgangspunktet medføre, at der globalt anvendes den samme fortolkning.

Det kan dog ikke helt afvises, at der vil kunne forekomme forskellige fortolkninger landene imellem. Bl.a. for at tage højde for dette, indgår det i lovforslaget, at et bindende svar om fortolkningen af minimumsskatteoven ikke vil være bindende for skattemyndighederne, hvis skattemyndigheder i et andet land måtte lægge en anden fortolkning af problemstillingen til grund.

Der er tale om samme tilgang som ved fortolkningen af OECD's modeloverenskomst og de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der indgås på basis heraf.

Baggrunden for forslaget er, ligesom det er tilfældet med sager omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at sager om ansættelse af ekstraskat ofte vil være komplicerede, tidskrævende og forudsætter udveksling af oplysninger fra udlandet. Der vil

## Organisation

## Bemærkninger

fire til seks år. Danske Rederier bemærker, at erfaring fra transfer pricing området tilsiger, at Skatteforvaltningens eventuelle kontroller og spørgsmål dermed blot bliver udskudt to år til stor ulempe for skatteyder.

Danske Rederier antager, at der vil være mangeartede fortolknings spørgsmål vedrørende lovforslagets indhold og ikke mindst den globale fortolkning. Danske Rederier foreslår derfor, 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 uden for Danmark kan korrigeres med afledt konsekvens i den danske indrapportering.

### *Forventning om yderligere ressourcer til Skatteforvaltningen*

Danske Rederier vurderer, at 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. Danske Rederier anser det som en berettiget forventning hos sine medlemmer, at Skatteforvaltningen opruster med de ressourcer og kompetencer, der fra det offentlige side skal til for at håndtere den omfattende administrative øvelse, som lovforslaget medfører.

## Kommentarer

således ofte være tale om sager, som på grund af deres karakter i praksis kræver længere tid at behandle.

Der er også for Skatteforvaltningen tale om et nyt og omfattende regelsæt, som vil kræve ressourcer og særlige kompetencer. Det vil der blive taget hensyn til ved tilrettelæggelsen af Skatteforvaltningens samlede opgaver.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Værnsregler</i></p> <p>Danske Rederier foreslår - i overensstemmelse med OECD's anbefalinger - at Skatteministeriet aktivt i nationalt og EU-regi, bør arbejde for en "oprydning" af eksisterende og fremsatte værnsregler på skatteområdet. Danske Rederier nævner som eksempel, at lovforslaget kompliceres markant som følge af CFC-reglerne og en evt. omallokering af beskatningen, der følger af heraf.</p> <p><i>Politisk og lovgivningsmæssig proces</i></p> <p>Danske Rederier finder, at den forudgående politiske proces har været uhensigtsmæssig og byrdefuld samt i strid med de danske demokratiske lovgivningsprocesser, idet OECD's sekretariat i forbindelse med OECD-forhandlingerne sendte modelreglerne i høring i brudstykker og uden den nødvendige klarhed over reglerens sammenspil. Danske Rederier anbefaler, at Skatteministeriet i fremtidige internationale forhandlinger, som kan ende med at binde dansk lovgivning, kommunikerer sådanne tiltag og efterspørger høringssvar fra relevante danske skatteydere som led i den globale proces (ligesom for EU-samarbejdet).</p>	<p>Der henvises til kommentaren til høringssvaret fra DE.</p> <p>Arbejdet med udarbejdelse af regelsættet om minimumsbeskatning er foregået i et særligt internationalt samarbejde, som i vidt omfang er sket i OECD-regi. Det har været en medvirkende faktor til, at 139 lande pt. har tilsluttet sig aftalen. I forbindelse med arbejdet i OECD har også en række internationale interesseorganisationer haft mulighed for at give input – også direkte til OECD.</p> <p>Skatteministeriet har i forløbet søgt at række ud til en række interesseorganisationer, som i et eller andet omfang bliver berørt af regelsættet. Skatteministeriet vil også fortsat have fokus på inddragelse af relevante skatteydere i forbindelse med det internationale arbejde.</p>
<p><i>Datatilsynet</i></p>	<p>Datatilsynet bemærker, at databeskyttelsesreglerne, herunder oplysningspligten, finder anvendelse, når der sker behandling af</p>	<p>Det er uddybet i bemærkningerne, at behandling af personoplysninger vil skulle ske under iagttagelse af databeskyttelsesreglerne, herunder</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>personoplysninger. Datatilsynet foreslår på denne baggrund, at det i bemærkningerne til lovforslaget tydeliggøres, at der i forbindelse med behandling af personoplysninger kan være situationer, hvor spørgsmålet om oplysningspligten må overvejes.</p> <p>Datatilsynet forudsætter, at databeskyttelsesreglerne iagttages i forbindelse med behandling af personoplysninger foranlediget af loven.</p>	<p>databeskyttelsesforordningens artikel 14 om oplysningspligt og databeskyttelseslovens § 22.</p> <p>Databeskyttelsesreglerne, herunder databeskyttelsesforordningen og databeskyttelsesloven, vil skulle iagttages i forbindelse med behandling af personoplysninger foranlediget af loven.</p>
<p>DI</p>	<p>DI er positiv overfor, at udkastet til lovforslaget generelt implementerer direktivet uden national overimplementering. DI bemærker, at mange detaljer vedrørende anvendelsen af reglerne fortsat udestår og fastlægges i forhandlinger mellem landene.</p> <p>DI kritiserer, at høringen har været i sommerferieperioden, særligt henset til hvor omfattende, teknisk og komplekst materialet er, og at reglerne vil få væsentlige konsekvenser for de berørte virksomheder.</p> <p>DI er bekymret for, hvordan de bagvedliggende internationale regler kommer til at fungere i praksis. DI finder det vigtigt, at Danmark arbejder for en fælles</p>	<p>Hovedprioriteten er at få lavet et regelsæt, der anerkendes som kvalificeret og opfylder direktivets krav. Der foreligger et detaljeret regelsæt, som kan implementeres, men der forventes løbende drøftelser om udbygning/præcisering af OECD's retningslinjer, herunder på baggrund af input fra de berørte lande og brancheorganisationer.</p> <p>Lovforslaget har været sendt i høring i seks uger. Skatteministeriet indgår fortsat gerne i dialog med rådgivere og brancheorganisationer om reglernes udformning.</p> <p>Danmark vil som hidtil deltage i de relevante fora i EU og OECD, hvor reglerne drøftes.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

fortolkning af reglerne og mere effektive procedurer til at forebygge landes forskellige anvendelse af reglerne.

DI bemærker, at den praktiske udformning af reglerne må forventes at skabe betydelige udfordringer for danske virksomheder og de danske skattemyndigheder. DI bemærker, at en af Danmarks største handelspartnere, USA, politisk ikke har den fornødne opbakning til at gennemføre reglerne. DI bemærker, at 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 bemærker, at Erhvervsstyrelsens Område for Bedre Regulering (OBR) har opgjort, at udkastet til lovforslaget vil medføre 462 mio. kr. i løbende administrative byrder årligt og ca. 185 mio. kr. i administrative omstillingsomkostninger for erhvervslivet. DI er kritisk overfor, at danske virksomheder pålægges så betydelige nye administrative byrder og opfordrer derfor til, at eksisterende danske skatteregler forenkles og tilpasses international standard med henblik på, at de samlede administrative omkostninger ikke stiger. DI bemærker, at OECD lægger op til, at landene foretager et eftersyn af eksisterende regler

## Kommentarer

Skatteministeriet følger naturligvis med i, om og hvordan reglerne indføres – både i USA og andre lande. Det bemærkes, at USA har været med til at udvikle reglerne i OECD og sammen med mere end 135 lande har tilsluttet sig OECD-aftalen om beskatning af den digitale økonomi.

Der henvises til kommentaren til høringssvaret fra DE.

## Organisation

## Bemærkninger

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.

DI bemærker, at implementeringen af minimumsbeskatningen 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 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 der sker en ensartet behandling på dette område uanset den anvendte regulering.

### *Udskudte skatter*

DI bemærker, at de midlertidige safe harbour-regler (lovforslagets § 71, stk. 2) ved opgørelsen af den simplificerede effektive

## Kommentarer

Der er opmærksomhed på sammenhængen til de regnskabsmæssige regler.

Det bemærkes, at der i det fremsatte lovforslag foreslås en række ændringer af årsregnskabsloven, der medfører, at virksomhederne ved opgørelsen af regnskabet vil skulle undlade at indregne udskudte skatteaktiver vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler. Reglerne skal sikre, at årsregnskabsloven fortsat er i tråd med de internationale regnskabsregler.

Det kan bekræftes. Der kan henvises til de specielle bemærkninger til bestemmelsen i § 72, stk. 4 (tidl. § 71, stk. 2), hvoraf det fremgår, at

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>skattesats alene synes at inkludere betalte skatter. DI anfører, at også udskudte skatter skal inkluderes.</p> <p><i>Oversættelse af loven og OECD-materiale</i></p> <p>DI bemærker, at 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.</p> <p>DI foreslår, at de engelske begreber/oversættelser indarbejdes i loven - enten i de enkelte lovbestemmelser eller som et tillæg til loven.</p>	<p>anvendelsen af de aktuelle skatteudgifter til brug for beregningen af den forenkede effektive skattesats vil betyde, at også udskudte skatter vil komme til at indgå i beregningen</p> <p>Dansk lovgivning skal (naturligvis) være udformet på dansk, og lovforslaget implementerer i øvrigt EU-direktivet, som findes i en dansk udgave. Det bemærkes dog i den forbindelse, at lovforslaget i forhold til høringsudkastet indeholder en række ændringer af de anvendte udtryk. Det har sammenhæng med, at det er vurderet, at den danske udgave af direktivet ikke er baseret på en korrekt begrebsanvendelse.</p> <p>Derudover bemærkes, at det følger af EU-Domstolens praksis, at der ved fortolkningen af direktivbestemmelser også vil skulle lægges vægt på, hvordan bestemmelserne er formuleret i de øvrige sprogversioner.</p> <p>Hvad angår OECD's modelregler indeholder lovforslagets bilag 2 en henvisning til de bestemmelser i modelreglerne, som modsvarer lovforslagets enkeltbestemmelser. Oplysninger herom fremgår ligeledes af de specielle bemærkninger til forslagens bestemmelser. Hvor der måtte være tvivl om forståelsen af udtryk anvendt i lovforslaget, er det således muligt at sammenligne med de tilsvarende bestemmelser i modelreglerne.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DI bemærker som eksempel på sådanne uoverensstemmelser lovforslagets § 32, hvor et anerkendt regnskabsbegreb "Current Tax" er blevet oversat til et ny fuldstændig ukendt begreb "løbende skatteudgift".</p> <p>DI bemærker også, at lovforslagets § 33, stk. 7, nr. 1 oversætter "cost recovery allowances on tangible assets" i modelreglernes 4.4.5 / direktivets artikel 21(8)(a) til "Godtgørelse af omkostninger i forbindelse med materielle aktiver". DI bemærker, at 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. DI foreslår, at reglen kan formuleres således: "Skattemæssige afskrivninger på materielle aktiver".</p> <p><i>Danske fonde</i></p> <p>DI finder det helt centralt, 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):</p> <p>DI bemærker, at lovteksten anvender formuleringen "udelukkende ... formål". DI bemærker, at bemærkningerne anfører, at det er et krav, at fonden udelukkende</p>	<p>I lovforslagets § 22, stk. 3 (tidligere § 32, stk. 3), er "løbende skatteudgift" rettet til "aktuelle skatteforpligtelse".</p> <p>Det er rettet i lovforslagets § 23, stk. 7, nr. 1 (tidligere § 33, stk. 7, nr. 1), så der anvendes den af DI foreslåede formulering.</p> <p>Bemærkningerne er uddybet på dette punkt. Erhvervsdrivende fonde vil – ligesom underliggende undtagne enheder – kunne drive virksomhed med henblik på</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>drives for at opfylde disse almenvelgørende formål, men afskærer samtidig ikke, at en erhvervsdrivende fond kan anses for en non-profitorganisation. DI mener, at det kunne være hensigtsmæssigt, at lovforslagets bemærkninger tydeligere forholder sig til erhvervsdrivende fonde.</p> <p>DI bemærker, at bemærkningerne i princippet ”definerer” ”fritaget for indkomstskat” som værende ingen indkomst til beskatning i 4 ud af 5 indkomstår. DI spørger dertil, om det vil betyde, at en given fond kan have forskellig status (nonprofit/ ikke nonprofit) fra år til år baseret på seneste 5 års skatteforhold, og om det første år (2024) er baseret på historiske skattebetalinger.</p> <p>DI bemærker, at ifølge bemærkningerne til § 2, stk. 1, nr. 7 (minimum 95 pct. ejet datterselskab) er det en betingelse, at aktiviteterne i datterselskabet ikke er aktive investeringer ved eksempelvis deltagelse i ledelsesbeslutninger eller løbende drift. DI mener, at det kunne være nyttigt, hvis det præciseres, om en fond eksempelvis kan have en bestyrelsespost i minoritetsinvesteringer, uden at enheden derved anses for at deltage i den løbende drift.</p>	<p>besiddelse af aktiver og investeringer, herunder have som formål at eje en underliggende koncern. I den forbindelse vil fonden kunne varetage almindelige aktionærinteresser, herunder ved deltagelse i bestyrelserne i de underliggende selskaber.</p> <p>Fonden skal være næsten helt fritaget for indkomstskat. Der vil være tale om en konkret vurdering. Det gælder også for det første år. Vurderingen kan foretages over flere regnskabsår netop for at undgå, at enkeltstående skattebetalinger i et enkelt regnskabsår medfører statusskifte fra det ene år til det andet år. Det er også en konkret vurdering, om den relevante periode er fem år, men den vil ofte være naturlig, idet hensættelsesperioden i fondsbeskatningsloven er fem år.</p> <p>Fonde og deres underliggende udtagne datterselskaber vil kunne varetage almindelige aktionærinteresser, herunder ved deltagelse i bestyrelserne i de underliggende selskaber.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Andelsbeskatning</i></p> <p>DI opfordrer til, at bemærkningerne til den definition af ”Kooperativ”, der er indeholdt i lovforslagets § 30, stk. 6, nr. 3, gøres mere konkret ved udtrykkeligt at anføre, at den foreslåede regel vil være relevant for enheder, der er omfattet af de danske regler om andelsbeskatning, jf. selskabsskatelovens § 1, stk. 1, nr. 3.</p> <p><i>Fradrag for udbytte 12 måneders-reglen</i></p> <p>DI ønsker i forhold til bestemmelsen i lovforslagets § 30 om en ordning med fradragsberettigede udbytteudlodninger at få bekræftet og tydeliggjort i bemærkningerne, at bestemmelsen både omfatter efterbetalinger og udlodninger, og dermed at den kvalificerede indkomst kan nedsættes med både efterbetalinger vedr. regnskabsårets leverancer til/fra andelsselskabet, udlodninger i form af udbetalinger fra eksempelvis individualiseret egenkapital (medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti, der er en del af andelsselskabets egenkapital, som er individualiseret til en konkret andelshaver/andelsejer, og først udbetales til andelshaver/andelsejer efter flere år eller ved ophør) og forrentningen af medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti.</p> <p>DI ønsker yderligere bekræftet, at overførsler til den individualiserede egenkapital (overførsler til</p>	<p>Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p>Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p>Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti) også kan nedbringe den kvalificerede indkomst, idet det bemærkes, at overførsler til den individualiserede egenkapital vedtages og udbetales på samme tidspunkt som udbytte (dividende) fra et andelselskab.</p> <p>Desuden ønsker DI at få bekræftet, at også udbytte, der udbetales til en modtager med forskudt indkomstår i forhold til det udloddende selskab, kan fradrages, og dermed at nedsættelse af den kvalificerede indkomst ikke vil være begrænset til de udlodninger, som medregnes i en indkomstopgørelse for indkomstår, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af det udloddende selskabs regnskabsår. Dette er illustreret med to eksempler. I begge eksempler er andelsselskabets regnskabsperiode 1. okt. 2025 til 30. sept. 2026. I eksempel 1 træffes beslutning om udbytte den 15. dec. 2026, og modtagerens regnskabsperiode er kalenderåret 2026. I eksempel 2 træffes beslutning om udbytte den 15. jan. 2027, og modtagerens regnskabsperiode er kalenderåret 2027.</p> <p>DI undrer sig over udformningen af reglen i lovforslagets § 72, stk. 2. For det første fordi der ikke ved anvendelse af overgangsbestemmelserne er en begrænsning i forhold til udlodningen senest 12 måneder efter udgangen af</p>	<p>kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p>Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p>Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p>



## Organisation

## Bemærkninger

regnskabsåret. For det andet fordi nedbringelse af resultat før skat er begrænset til juridiske personer, da andelsejere også kan være fysiske personer. Det bemærkes, at den danske oversættelse ikke synes at være korrekt, da OECD's modelregler ikke begrænser anvendelsen til juridiske personer.

*Andelselskabers dokumentationspligt*  
DI mener at anvendelsen af ordene "betales af modtageren" i lovforslagets § 30, stk. 1, nr. 2, og de tilknyttede bemærkninger er en ukorrekt oversættelse af EU-direktivets artikel 39, stk. 2, litra a, da "subject to tax" i selve lovteksten bør oversættes til "beregnes for modtageren" og i bemærkningerne ændres til "skattepligtigt hos modtageren".

DI mener ikke, at det kan være rimeligt at pålægge andelsselskaberne den administrative byrde at sikre dokumentation for den faktiske betaling af en minimumsskat på andelsejerniveau (hos modtageren). Det anføres, at det vil være en meget omfattende opgave for et andelsselskab at dokumentere, at modtageren af udbyttet faktisk beskattes med en nominel sats, der mindst svarer til minimumsskattesatsen. Et andelsselskab vil som udgangspunkt ikke have viden om de skattemæssige forhold hos ejerne, da dette er afhængigt af beskatningsform og ikke mindst af de

## Kommentarer

Høringssvaret fra Landbrug & Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug & Fødevarer.

Kravet efter lovforslagets § 20, stk. 1, nr. 1, er alene, at modtageren vil blive beskattet af den modtagne udlodning med en nominel sats på mindst 15 pct. De relevante oplysninger vil dermed alene være, hvilken indkomstart udlodningen henføres til i det pågældende land, og hvad den nominelle skattesats er for denne indkomstart. Alene hvor det pågældende land har et skattesystem med flere nominelle skattesatser for den relevante indkomstart, hvoraf en eller flere ligger under minimumsskattesatsen på 15 pct., vil der kunne opstå et behov for en nærmere undersøgelse.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p data-bbox="509 365 874 432">konkrete skattemæssige forhold hos den enkelte ejer.</p> <p data-bbox="509 512 895 766">DI opfordrer derfor Skatteministeriet til at bekræfte, at den nominelle skattesats for modtagere af udbytte fra andelsselskaber omfattet af dansk beskatning svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen.</p> <p data-bbox="509 846 900 1176">DI opfordrer endvidere Skatteministeriet til at udarbejde en positivliste med de lande, hvor det med rimelighed kan forventes, at udbetalinger vil blive beskattet med 15 pct., således at andelsselskaberne ikke skal godtgøre beskatningen hos hver enkelt andelsejer.</p> <p data-bbox="509 1256 890 1323"><i>Andelsselskabernes anvendelse af overgangsbestemmelserne (safe harbour)</i></p> <p data-bbox="509 1332 895 1736">DI bemærker, at det af lovforslagets § 71 fremgår, at overgangsbestemmelserne (safe harbour testen) er baseret på den kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret, idet der ved en kvalificeret land for land-rapport bl.a. forstås en land for land-rapport, der er indberettet i overensstemmelse med skattekontrollovens §§ 47-52.</p> <p data-bbox="509 1780 890 1993">DI spørger i den forbindelse, om der er risiko for, at en efter skattekontrollovens §§ 47-52 indberettet land for land-rapport kan blive underlagt kontrol/revision, som fører til en tilsidesættelse,</p>	<p data-bbox="989 512 1390 694">Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p data-bbox="989 846 1390 1028">Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p data-bbox="989 1332 1390 1514">Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>som igen vil medføre, at land for land-rapporten ikke kan anvendes til safe harbour testen.</p> <p>DI bemærker, at det af lovforslagets § 72, stk. 2, fremgår, at i den situation hvor det ultimative moderselskab er et andelselskab (omfattet af lovforslagets § 30), vil det ultimative moderselskab kunne anvende overgangsreglerne i lovforslagets § 71. Imidlertid fremgår det af lovforslagets § 72, stk. 3, at reglerne i § 71 ikke finder anvendelse for jurisdiktioner med koncernenheder, der har valgt af være omfattet lovforslagets § 30. Dette modsiger, at et ultimativt moderselskab, der er et andelselskab (omfattet af lovforslagets § 30) kan anvende reglerne i § 71.</p> <p>DI anfører med en henvisning til OECD's modelregler, herunder artikel 7.3, at det ser ud til, at artikel 7.3 ikke er blevet implementeret i lovforslaget, og at der fejlagtigt i lovforslagets § 72, stk. 3, nr. 3, er henvist til lovforslagets § 30. DI påpeger, at dette skal rettes således at der ikke er tvivl om, at et ultimativt moderselskab, der er et andelselskab (omfattet af lovforslagets § 30), kan anvende reglerne i lovforslagets § 71.</p> <p><i>Regulering af omfattede skatter for andelselskaber</i></p> <p>DI ønsker at få bekræftet, at lovforslagets § 30, stk. 3 skal forstås</p>	<p>Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p>Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p>Høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer indeholder den samme</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>således, at uagtet at den kvalificerede indkomst nedsættes med henholdsvis restbetaling til andelsejerne, forrentning af ejerkonti og udlodninger i form af udbetalinger fra eksempelvis individualiseret egenkapital, så skal omfattede skatter efter lovforslagets kapitel 8 ikke nedsættes forholdsmæssigt. Det anføres, at det ikke virker logisk at nedsætte skatten forholdsmæssigt, da formueskatten allerede efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2, er opgjort uden henholdsvis restbetaling til andelsejerne, forrentning af ejerkonti og udlodninger i form af udbetalinger fra eksempelvis individualiseret egenkapital.</p> <p><i>Søfart</i></p> <p>DI henviser til, at den globale aftale låser det danske lovforslag. DI finder det således 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 om undtagelse vedrørende international skibsfart bør rettes til OECD-sekretariatet på</p>	<p>bemærkning. Der henvises derfor til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p>Der henvises til kommentaren til Danske Rederier om fortolkning – og justering – af OECD-retningslinjerne.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

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"*

DI bemærker, at definitionen af "international shipping income" er af afgørende betydning. DI finder det overordnet uhensigtsmæssigt, at definitionen ikke til fulde følger artikel 8 i OECD's modeloverenskomst og global praksis herom. Derfor er det ifølge DI også afgørende, at der i den danske implementering ikke skabes yderligere tvivl om definitionen.

DI bemærker, at der i lovforslagets § 24, dels henvises til "indkomst fra international skibsfart", mens der andre steder i bestemmelsen henvises til "indkomst fra internationale skibsfartsaktiviteter".

DI er af den klare overbevisning, at der i lovforslaget juridisk menes den samme type aktiviteter, men at der fra et praktisk perspektiv kan opstå forvirring. DI anbefaler derfor en konsekvent anvendelse af begrebet "internationale skibsfartsaktiviteter" eller alternativt en direkte henvisning i § 24, stk. 5 og 6 til § 24, stk. 1, jf. tilgangen i OECD's modelregler.

## Kommentarer

Lovforslaget er på dette punkt justeret. Der henvises til kommentaren til høringssvaret fra Danske Rederier.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Dokumentationskrav i relation til overgangsbestemmelserne</i></p> <p>DI påpeger, at Skatteforvaltningen efter lovforslagets § 53, stk. 6, 3. pkt., kan fastsætte dokumentationskrav til en koncernenheds anvendelse af en 'safe harbour' ifølge lovforslagets §§ 44 eller 71. For at skabe de bedste forudsætninger for koncernenheder omfattet af lovforslaget ønsker DI, at Skatteforvaltningen hurtigst muligt udsteder dokumentationskravene.</p> <p><i>Udskudt skat i overgangsåret</i></p> <p>DI bemærker, at af lovforslagets § 74 fremgår regler omkring opgørelse af udskudt skat i overgangsåret, hvor koncernen for første gang anvender reglerne om global minimumsbeskatning.</p> <p>DI bemærker, at der skal indregnes alle udskudte skatteaktiver og -forpligtelser, som er afspejlet eller medtaget i alle koncernenhedernes regnskaber. DI bemærker bl.a., at udskudt skat i et årsregnskab som udgangspunkt alene vil være kvalificerede estimater på tidspunktet for aflæggelsen af regnskabet, og at regnskabet er baseret på skøn som kan afvige fra år til år.</p> <p>DI anmoder om at få bekræftet, at reguleringer i efterfølgende år til de opgjorte udskudte skattebalancer ved overgangsåret, kan medregnes/reguleres i minimumsskatteopgørelsen i</p>	<p>Der er forståelse for ønsket om hurtigst muligt at få kendskab til de dokumentationskrav, Skatteforvaltningen måtte udstede. Kravene vil blive udstedt, i takt med at de er endeligt udarbejdet.</p> <p>Lovforslagets § 26 (tidligere § 36) omhandler situationer, hvor en koncernenhed foretager en regulering af sine omfattede skatter for et tidligere regnskabsår. Dette omfatter også omfattede skatter i overgangsåret omfattet af lovforslagets § 51 (tidligere § 74).</p> <p>Det kan derfor bekræftes, at reguleringer i efterfølgende år til de opgjorte udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser ved overgangsåret, skal foretages efter bestemmelserne i lovforslagets § 26.</p> <p>Det bemærkes, at det følger af lovforslagets § 23, stk. 4, nr. 3, og § 51, stk. 1, at der ikke skal reguleres for regnskabsmæssige værdireguleringer af et udskudt skatteaktiv.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>efterfølgende år (i henhold til reglerne i lovforslagets § 36), uanset at disse udskudte skattebalancer ikke har været ”afspejlet eller medtaget i koncernenhedernes regnskaber” (da informationen ikke har været kendt på tidspunktet for aflæggelsen af åbningsbalancerne).</p> <p><i>Aktiebaseret vederlæggelse</i></p> <p>DI bemærker, at 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.</p> <p>DI anmoder om at få bekræftet, at en sådan opskrivning af det udskudte skatteaktiv over egenkapitalen relateret til aktiebaseret vederlæggelse ikke skal medregnes i opgørelsen af Regulerede Omfattede Skatter.</p> <p>DI bemærker, at i situationer hvor selskabets aktiekurs er faldende i løbet af optjeningsperioden, kan det forventede skattemæssige fradrag være lavere end den regnskabsmæssige</p>	<p>Det kan bekræftes, at den del af opskrivningen vedrørende aktiebaseret aflønning, som reguleres over egenkapitalen, ikke skal medregnes i opgørelsen af regulerede omfattede skatter.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>omkostning og der skal foretages nedskrivning af det udskudte skatteaktiv via resultatopgørelsen.</p> <p>DI anmoder om at få bekræftet, 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.</p> <p><i>Creditlempelse for kildeskatter</i> DI anmoder om at få bekræftet, at creditlempelse for kildeskatter (som vil være indregnet i selskabets skatteomkostning i det omfang der forventes creditlempelse og dermed have reduceret skatteomkostningen) skal behandles som værende en ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse i henhold til reglerne om global minimumsbeskatning.</p> <p><i>Justeringer for pensionsomkostninger</i> DI anmoder om at få bekræftet, 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.</p>	<p>Det kan bekræftes, at en nedskrivning vedrørende aktiebaseret aflønning (og evt. senere opskrivning) skal holdes ude af opgørelsen af regulerede omfattede skatter, jf. lovforslagets § 23, stk. 4, nr. 3 (tidligere § 33, stk. 4, nr. 3), som angiver, at værdireguleringer af udskudt skat skal holdes ude af opgørelsen af regulerede omfattede skatter.</p> <p>Fremførselsberettigede creditlempelser for kildeskatter er en skattegodtgørelse, som ikke opfylder definitionen på en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse.</p> <p>Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat omfatter ikke genereringen og anvendelsen af skattegodtgørelse såsom creditlempelser, jf. lovforslagets § 23, stk. 4, nr. 5.</p> <p>De særlige regler i lovforslagets § 15, stk. 11 (tidligere § 25, stk. 11), vedrører alene ydelsesbaserede pensionsordninger, hvor selskabet som arbejdsgiver vil være retligt forpligtet til at yde pensionsudbetalingerne og bærer den aktuarmæssige risiko og investeringsrisikoen ved pensionsordningen.</p> <p>Selskabet kan helt eller delvist afdække forpligtelsen ved at indbetale til en pensionsfond til sikkerhed for,</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Koncerninterne finansieringsordninger (Intra Group Financing arrangements)</i></p> <p>DI anmoder om at få bekræftet, 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 den danske concerns rentefradragsbegrænsning blot reduceres.</p>	<p>at der vil være midler til rådighed til at dække forpligtelsen. Efter de fleste landes skatteregler opnås fradragretten på tidspunktet for indbetalingerne til fonden.</p> <p>Forpligtelsen til at yde pensionen skal indregnes i regnskabet (fx som en omkostning i resultatopgørelsen).</p> <p>Formålet med lovforslagets § 15, stk. 11, er at fjerne denne permanente forskel mellem regnskabet og skattereglerne, således at der opnås fradrag i takt med pensionsindbetalingerne til fonden.</p> <p>Det vurderes, at bestemmelsen ikke har betydning ved bidragsbaserede pensionsordninger, hvor selskabets forpligtelse alene består i at indbetale til pensionsinstituttet.</p> <p>Det kan ikke bekræftes. Det afgørende vil være, om det medfører en stigning i den skattepligtige indkomst hos modparten.</p> <p>Rentefradragsbegrænsningsreglerne i selskabsskattelovens §§ 11 B og 11 C opgøres på sambeskatningsniveau, mens tynd kapitaliseringsreglen i selskabsskattelovens § 11 opgøres samlet for de danske koncernforbundne selskaber, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.</p> <p>Det skal derfor vurderes, om kreditgiveren har udsigt til, at det med rimelighed kan forventes, at den koncerninterne finansieringsordning i</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Skattemæssige saldi udover normale driftsmæssige skattemæssige underskud efter selskabsskattelovens § 12</i></p> <p>DI bemærker, at dansk skattelovgivning via en lang række forskellige regler har krav om opgørelse af særlige skattemæssige saldi, som kan have indflydelse på danske selskabers indkomstopgørelse i givne situationer – eksempler herpå:</p> <p>Selskabsskattelovens § 11 B, stk. 10, § 11 B, stk. 1, § 31 A og ejendomsavancebeskatningslovens § 6.</p> <p>DI bemærker, at disse særlige skattemæssige saldi ikke nødvendigvis er indregnet i selskabets udskudte skat, grundet at det ikke forventes, at tabssaldiene vil blive udnyttet inden for en overskuelig fremtid, eller det ikke forventes, at forbruget/reduktionen af genbeskatningssaldi vil medføre en betalbar skat (baseret på regnskabsmæssige skøn).</p> <p>DI anmoder om at få bekræftet, at disse saldi skal indgå i selskabets opgørelse af udskudt skat i overgangsåret og i efterfølgende år, uanset at der i regnskabet ikke</p>	<p>løbet af ordningens forventede varighed vil øge den højt beskattede modparts skattepligtige indkomst, hvilket ikke vil være tilfældet, hvis indkomsten fx blot modregnes i koncernens beskårne nettofinansieringsudgifter efter selskabsskattelovens § 11 B</p> <p>I minimumsbeskatningen baseres de omfattede skatter som udgangspunkt på den regnskabsmæssige opgørelse af alle aktuelle omfattede skatter, der vedrører regnskabsåret. Denne opgørelse indeholder betalte skatter samt udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, der er medtaget i regnskabet.</p> <p>Udskudte skatteaktiver skal imidlertid medtages i det regnskabsår, hvor underskuddet mv. lides. Det fremgår derfor af lovforslagets § 23, stk. 3 og stk. 4, nr. 3 (tidligere § 33, stk. 3 og stk. 4, nr. 3), at udskudte skatteaktiver skal indregnes i tabsåret og at der ikke skal ske efterfølgende værdireguleringer på udskudte skatteaktiver. I det regnskabsår, hvor det udskudte skatteaktiv opstår, vil det udskudte skatteaktiv således skulle medregnes i de omfattede skatter, selv om det ikke medtages i regnskabet som følge af, at skatteaktivet ikke vil blive udnyttet inden for en overskuelig fremtid, og efterfølgende værdireguleringer medregnes ikke. Der foretages heller ikke værdireguleringer ved opgørelsen af</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>er indregnet et udskudt skatteaktiv eller en udskudt skatteforpligtelse på disse saldi, i henhold til lovforslagets § 33, stk. 4, (regnskabsmæssige værdireguleringer på udskudt skat) og § 74 (opgørelse af primo udskudt skat i overgangsåret).</p> <p>DI bemærker, at ikke beskærne nettokurstab efter selskabsskattelovens § 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.</p> <p>DI bemærker, at den mulige modregning i fremtidige år kan medføre, at selskabet indregner en udskudt skatteforpligtelse i sin finansielle rapportering. Det kan forekomme at det ej beskærne nettokurstab efter</p>	<p>udskudte skatteaktiver i overgangsåret, jf. § 51 (tidligere § 74).</p> <p>Bestemmelsen gælder dog ikke udskudte skatteforpligtelser, som skal indregnes, i det omfang skatteforpligtelsen bogføres.</p> <p>De saldi, der udgør udskudte skatteaktiver, fx selskabsskattelovens § 31, stk. 10, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, skal således indregnes i tabsåret uanset den regnskabsmæssige værdi.</p> <p>De saldi, der udgør udskudte skatteforpligtelser, fx nettokurstab efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 1, og genbeskatningssaldi efter selskabsskattelovens § 31 A, skal indregnes, i det omfang de bogføres regnskabsmæssigt.</p> <p>Saldoen over ikke beskærne nettokurstab efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 1, vil være en udskudt skatteforpligtelse. Der er tale om en forpligtelse til at fremføre ikke beskærne nettokurstab på fordringer til modregning i skattepligtige nettogevinster på fordringer og nettorenteindtægter ved opgørelse af nettofinansieringsudgifterne efter selskabsskattelovens § 11 B i efterfølgende indkomstår.</p> <p>Da der er tale om en udskudt skatteforpligtelse, vil den skulle medregnes i omfattede skatter, hvis den bogføres regnskabsmæssigt.</p> <p>Hvis den udskudte skatteforpligtelse bogføres, men koncernen ikke</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>selskabsskattelovens § 11 B, stk. 1, ikke vil blive genbeskattet indenfor de efterfølgende 5 år.</p> <p>DI anmoder om at få bekræftet, at såfremt der ikke er forekommet genbeskatning af saldoen indenfor 5 år, skal der ikke foretages efterbeskatning af den udskudte skatteforpligtelse, såfremt selskabet har valgt at behandle udskudt skatreguleringen som en uudnyttet periodisering i henhold til lovforslagets § 33, stk. 8 (uudnyttet periodisering).</p> <p>DI anmoder om også at få bekræftet, at der ikke skal ske genbeskatning af en udskudt skatteforpligtelse relateret til ej beskårne nettokurstab efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 1, som er indregnet før overgangen til reglerne om global minimumsbeskatning.</p> <p>DI bemærker, at i Skatteministeriets kommentarer til § 33, stk. 6, er der angivet et eksempel, som angiver, at hvis en koncernenhed i år 0 (forståeligvis overgangsåret) har indregnet en udskudt skatteforpligtelse, og denne ikke er tilbageført i år 5, vil der forekomme efterbeskatning.</p> <p>DI anmoder om at få redegjort for, hvordan selskaber skal forholde sig til forbrug af ej beskårne nettokurstab på fordringer efter selskabsskattelovens § 11 B, stk.</p>	<p>forventer, at den udskudte skatteforpligtelse betales inden for de fem efterfølgende regnskabsår, kan koncernen vælge ikke at udnytte periodiseringen efter lovforslagets § 23, stk. 8 (tidligere § 33, stk. 8). Hvis dette er valgt, vil der ikke kunne ske efterbeskatning efter lovforslagets § 23, stk. 6, da den udskudte skatteforpligtelse ikke er medregnet.</p> <p>Det er Skatteministeriets opfattelse, at der ikke skal ske genbeskatning af udskudte skatteforpligtelser, når genbeskatningen vil vedrøre et regnskabsår, der ligger forud for overgangen til reglerne om minimumsbeskatning.</p> <p>Det er ikke en korrekt læsning af eksemplet. År 0 er blot det år, hvor aktivet anskaffes, og er valgt med henblik på, at tidsfristen udløber i år 5. År 0 er ikke udtryk for overgangsåret.</p> <p>Det er Skatteministeriets opfattelse, at tilbageføringen eller betalingen af udskudte skatteforpligtelser som udgangspunkt vil ske efter et FIFO-princip, således at den ældste del</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>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.</p> <p><i>Substansbaseret indkomstudelukkelse</i> DI henviser til, at det i den af OECD offentliggjorte vejledning i juli 2023 er angivet, at indregning af personaleomkostninger i grundlaget for den substansbaserede indkomstudelukkelse er afhængig af hvorvidt medarbejderen arbejder mere eller mindre end 50 pct. i arbejdsgiverlandet eller uden for arbejdsgiverlandet.</p> <p>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 den substansbaserede indkomstudelukkelse.</p> <p>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</p>	<p>anvendes først. Genbeskatningen efter lovforslagets § 22, stk. 6, vil imidlertid kun vedrøre udskudte skatteforpligtelser, der opstår efter overgangen til minimumsbeskatning. Genbeskatningsreglerne udformes således, at tilbageføringen i første omgang vedrører udskudte skatteforpligtelser opstået efter overgangen.</p> <p>Det fremgår af bestemmelsen om den substansbaserede indkomstudelukkelse i direktivets artikel 28, der er baseret på OECD's modelregler artikel 5.3., at "Undtagelser for lønomkostninger for en koncernenhed svarer til 5 pct. af dens berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte, der udøver aktiviteter for den multinationale koncern eller den store nationale koncern i den pågældende jurisdiktion, jf. lovforslagets § 30, stk. 2, 1. pkt. (tidligere § 40, stk. 2, 1. pkt.).</p> <p>Undtagelsen for lønomkostninger forudsætter, at de berettigede ansatte udøver aktiviteter i den jurisdiktion, hvor den pågældende koncern er hjemmehørende, og at der ikke vil være adgang til undtagelse for lønomkostninger i forhold til medarbejdere, der ikke udfører arbejde i koncernenhedens jurisdiktion. Baggrunden for den substansbaserede indkomstudelukkelse er således en</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>ikke arbejder i arbejdsgiverlandet, kan ikke indregnes i grundlaget for den substansbaserede indkomstudelukkelse.</p> <p>DI påpeger, at Danmark allerede har 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).</p> <p>DI henviser til, at i globale virksomheder er det ikke usædvanligt, at en medarbejder er juridisk ansat i sit hjemsteds-/opholdsland, men at 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.</p> <p>Reglerne om allokering af personaleomkostninger ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse forekommer derfor efter DI's opfattelse ikke at være i overensstemmelse med transfer pricing regler om allokering af omkostninger.</p>	<p>anerkendelse af, at reel aktivitet i et land kan baseres på omfanget af ansatte og materielle aktiver i landet. Reglerne har således et andet sigte end transfer pricing reglerne.</p> <p>Som nævnt af DI har OECD i juli 2023 offentliggjort en revideret kommentar, hvor der tages stilling til den situation, hvor medarbejderen både udfører arbejde i koncernenhedens jurisdiktion og i andre jurisdiktioner, hvor koncernen har aktiviteter.</p> <p>I den forbindelse fremgår det af OECD's kommentarer, at hvis mere end 50 pct. af medarbejderens arbejde udføres i den jurisdiktion, hvor den koncernenhed, som medarbejderen arbejder for, er hjemmehørende, da vil koncernenheden være berettiget til den fulde undtagelse for lønomkostninger i forhold til denne medarbejder.</p> <p>Hvis derimod 50 pct. eller mindre af medarbejderens arbejde udføres i koncernenhedens jurisdiktion, vil koncernenheden kun være berettiget til en forholdsmæssig del af undtagelsen for lønomkostninger i forhold til medarbejderen.</p> <p>OECD's kommentarer danner grundlag for fortolkningen af regelsættet i de lande, der har implementeret regelsættet. Det er derfor opfattelsen, at disse kommentarer også skaber rammerne for den danske implementering og fortolkningen heraf.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DI anmoder på det grundlag Skatteministeriet om at bekræfte, at 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 den substansbaserede indkomstudelukkelse for koncernselskabet i Land Y, grundet at medarbejderen ikke har udført sit arbejde i Land Y.</p> <p>DI spørger endvidere, om Skatteministeriet mener, at medarbejderens omkostninger kan indregnes i grundlaget for den substansbaserede indkomstudelukkelse i Land X, uanset at medarbejderens faktiske arbejde ikke er relateret til aktiviteten i Land X.</p> <p>Derudover anmoder DI om, at Skatteministeriet bekræfter, at såfremt personaleomkostninger er allokateret mellem koncernselskaber i henhold til transfer pricing regler, da kan en sådan fordeling ikke lægges til grund ved opgørelsen af grundlaget for den substansbaserede indkomstudelukkelse grundet de principper, som OECD har fremlagt, og dermed at opgørelsen af grundlaget for substansbaseret</p>	<p>I forhold til det af DI skitserede eksempel er der tale om, at alt arbejdet udføres i Land X. Dvs. at det er koncernselskabet i Land X, der efter den af OECD fremlagte fortolkning af reglerne er berettiget til at kunne medregne de fulde lønomkostninger ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse.</p> <p>Koncernselskabet i Land X har dog ikke afholdt nogle lønomkostninger, der kan medregnes, og arbejdet udføres heller ikke for koncernselskabet i Land X.</p> <p>Koncernselskabet i Land Y har afholdt alle lønomkostningerne, men medarbejderen har ikke udført arbejde i Land Y, og koncernselskabet i Land Y kan derfor heller ikke medregne lønomkostningerne ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse.</p> <p>Det lægges til grund, at der med spørgsmålet sigtes til fx en situation, hvor koncernselskab X lejer en ansat fra koncernselskab Y, og hvor den ansatte udfører arbejde for X. Hvis betingelserne for, at det vil være muligt for X at medregne lønudgifterne til den ansatte ved opgørelsen af grundlaget for den substansbaserede indkomstudelukkelse, i øvrigt er opfyldt, vil X i en sådan situation kun kunne medregne en andel af de lønudgifter, som Y afholder, når de</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>indkomstudelukkelse vil være i modstrid med transfer pricing regler og princippet om rette omkostningsbærer.</p> <p><i>Senere fortolkning af reglerne</i></p> <p>DI bemærker, at 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.</p> <p>Der vil med sikkerhed opstå tvivlsspørgsmål om, hvordan reglerne skal fortolkes, herunder spørgsmål som eksterne skatterådgivere ej heller vil kunne give et klart og definitivt svar på. Sådanne spørgsmål vil både kunne vedrøre danske og udenlandske koncernenheder.</p> <p>DI bemærker, at i Danmark er det muligt at anmode Skatterådet om bindende svar, men anmoder om, at det oplyses, hvordan det</p>	<p>modsvares den løn, som faktisk udbetales til den ansatte, jf. fx pkt. 34 i OECD's kommentarer til artikel 5.3.3. i modelreglerne. Et overhead til Y, der er betalt i medfør af almindelige transfer pricing principper, vil X således ikke kunne medregne i grundlaget for den substansbaserede indkomstudelukkelse.</p> <p>Det kan således bekræftes, at det beløb, der er betalt ved udlån af ansatte mellem koncernselskaber, ikke uden videre kan anvendes ved opgørelsen, selv om beløbet er fastsat efter almindelige transfer pricing-principper.</p> <p>OECD har allerede udsendt omfangsrige kommentarer og administrative retningslinjer om fortolkningen af de bagvedliggende modelregler, og der kan forventes udsendt yderligere fortolkningsbidrag af denne karakter i takt med, at der viser sig at være tvivl om fortolkningen af regelsættet.</p> <p>Som DI bemærker, vil der i Danmark desuden være mulighed for at anmode om bindende svar, ligesom Skatteforvaltningen i overensstemmelse med sin sædvanlige vejledningspraksis vil søge at vejlede selskaberne og deres rådgivere, hvor der er i tvivl om reglernes fortolkning.</p> <p>Det bemærkes, at der er tale om et regelsæt, der overordnet vil skulle fortolkes i overensstemmelse med EU-direktivet og de bagvedliggende OECD-regler, men at</p>



## Organisation

## Bemærkninger

derudover forventes at være muligt for skatteydere at få bekræftet fortolkningen af reglerne om global minimumsbeskatning hos skattemyndighederne.

DI bemærker, at der med lovforslaget foreslås en forlænget ligningsfrist, i lighed med hvad der gælder efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, i transfer pricing sager, og at ligningsfristen hermed forlænges fra fire til seks år. DI bemærker, at erfaring fra transfer pricing området tilsiger, at Skatteforvaltningens eventuelle kontroller og spørgsmål dermed blot bliver udskudt to år til stor ulempe for skatteyder.

DI antager, at der vil være mangeartede fortolkningsspørgsmål vedrørende lovforslagets indhold og ikke mindst den globale fortolkning. DI foreslår derfor, 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 uden for Danmark kan korrigeres med afledt konsekvens i den danske indrapportering.

## Kommentarer

Skatteforvaltningen ikke kan binde skattemyndighederne i andre lande i relation til fortolkningen af direktivet og OECD-reglerne, jf. også den foreslåede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 25, stk. 3, 2. pkt., hvorefter et bindende svar om fortolkningen af loven ikke vil være bindende, hvis en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Om baggrunden for den foreslåede bestemmelse henvises overordnet til lovforslagets bemærkninger. Som det fremgår heraf, er der en lang række hensyn, der begrundet behovet for en forlænget ligningsfrist vedrørende sager om ansættelse af ekstraskatter efter minimumsbeskatningsloven.

Udover de hensyn, der også gør sig gældende for transfer pricing-sager, er der den yderligere begrundelse for den forlængede ligningsfrist på dette område, at indberetningen først vil ske 15 (eller 18) måneder efter regnskabsårets udløb, og at oplysningerne kan være indberettet i et andet land og således først senere (efter udveksling) vil være tilgængelige for Skatteforvaltningen.

Der vurderes derfor ikke at være grundlag for at indrette reglerne som foreslået af DI.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Ny vejledning/ regler fra OECD</i></p> <p>DI bemærker, at reglerne om global minimumsbeskatning endnu ikke fuldt ud er 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 førend at reglerne om global minimumsbeskatning forventes offentliggjort i deres endelige form.</p> <p>DI finder det centralt, at disse tilføjelser også implementeres i dansk ret.</p> <p>DI anmoder om, at det oplyses, hvordan der i dansk lovgivning vil blive taget hensyn til yderligere materiale fra OECD, som fremkommer efter lovforslagets fremsættelse og eventuel vedtagelse af det danske lovforslag.</p>	<p>Der henvises til kommentaren til høringssvaret fra DE.</p>
<p><i>Finans Danmark</i></p>	<p>Finans Danmark bemærker, at de ikke har haft mulighed for at sikre grundlag for et detaljeret hørings-svar givet terminen for høringsperioden. Finans Danmark håber på en efterfølgende proces med udvekslinger angående bemærkninger til lovforslaget.</p> <p>Finans Danmark bemærker, at den specifikke udformning af safe harbour-reglerne afventer drøftelser i OECD og derfor endnu ikke er endeligt fastlagt. Finans</p>	<p>Lovforslaget har været sendt i høring i seks uger. Skatteministeriet indgår fortsat gerne i dialog med rådgivere og brancheorganisationer om reglerens udformning.</p> <p>Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af EU-direktivet, at reglerne om minimumsbeskatning skal finde anvendelse for regnskabsår, der begynder den 31. december 2023.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

Danmark mener, at det således er 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 koncernheder i kildelande, hvor den formelle selskabsskattesats overstiger 15 procent. Finans Danmark er i den sammenhæng bekymret for, at udkastet til lovforslaget indeholder en ikrafttræden allerede fra og med den 1. januar 2024.

Finans Danmark bemærker, at den foreslåede beregning af effektive skattesatser i visse koncernheder medfører betydelige administrative byrder for erhvervslivet. Finans Danmark bemærker, at det kan gælde, uanset at de beregnede skattesatser viser, at koncernheder tydeligt efterlever

## Kommentarer

Herudover bemærkes, at det fremsatte lovforslag indeholder de safe harbour-regler, som der er opnået enighed om i OECD. Dels nogle permanente safe harbours, dels nogle midlertidige safe harbours.

Særligt den permanente safe harbour-regel i lovforslagets § 34 (tidligere § 44) vil indebære, at ekstraskatten vil kunne fastsættes til nul, hvis en række tests er opfyldt. Disse tests er baseret på nogle forenkede beregningsregler.

De forenkede beregningsregler er endnu ikke fastsat. Lovforslaget indeholder på den baggrund en bestemmelse, hvorefter skatteministeren bemyndiges til at fastsætte forenkede beregningsregler til brug for anvendelsen af "safe harbour"-reglen. Denne bemyndigelse vil give skatteministeren mulighed for ved bekendtgørelse at fastsætte regler, der er i overensstemmelse med de forenkede beregninger, der er indgået international aftale om at fastsætte.

Der er af hensyn til bl.a. de administrative byrder i forbindelse med udarbejdelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat fastsat en oplysningsfrist på 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. I det rapporteringsår, en virksomhed første gang bliver omfattet af reglerne i lovforslaget, vil der kunne være et særligt behov for at sikre

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>krav om en minimumsbeskatning på 15 procent.</p> <p>Finans Danmark bemærker, at den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber i selskabsskatteoven, jf. § 17 A overses i udkastet til lovforslaget.</p> <p>Finans Danmark anbefaler, at Skattestyrelsen udarbejder en vejledning til fortolkning af og praktisk anvendelse af reglerne, samt gennemtænker organisering af en mulig løbende vejledningsenhed, eksempelvis et særskilt kontor eller specifik bemanning.</p>	<p>tilstrækkelig tid til at udfylde skemaet med oplysninger om ekstraskat. I dette overgangså er oplysningsfristen derfor 18 måneder.</p> <p>Herudover er de administrative byrder søgt begrænset gennem lovforslagets "safe harbour"-regler.</p> <p>Der er indsat et afsnit i lovforslagets almindelige bemærkninger, hvor samfundsbidraget fra de finansielle selskaber er omtalt.</p> <p>OECD's kommentarer til Søjle II-reglerne vil udgøre et fortolkningsbidrag til regelsættet. Det samme vil gælde for efterfølgende opdateringer af kommentarerne, jf. også kommentarerne til høringssvaret fra DE.</p>
<p><i>Forsikring &amp; Pension (F&amp;P)</i></p>	<p>F&amp;P bakker op om de politiske målsætninger med direktivet om indførelse af global minimumsbeskatning.</p> <p>F&amp;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</p>	<p>Lovforslaget er blevet justeret og uddybet - bl.a. på baggrund af de modtagne høringssvar og de retningslinjer, som OECD har offentliggjort i juli 2023.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

muligt for de omfattede danske selskaber.

F&P finder det herudover helt afgørende at få sikkerhed for, at alle danske pensionsinstitutter (pensionskasser, livsforsikringsselskaber mv.), er ”undtagne enheder”, der ikke er omfattet af reglerne om minimumsbeskatning, og at undtagelserne i regelsættet også omfatter pensionsinstitutternes faste driftssteder 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.

### *Vedrørende opgørelse af tærskelværdien (§ 1)*

F&P finder, at det ikke fremgår tydeligt, 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

## Kommentarer

Der er i OECD’s modelregler indført særregler for pensionsinstitutter og deres pensionsserviceenheder, som undtager disse fra regelsættet.

Livsforsikringsselskaber, som er etableret og driver virksomhed i udelukkende eller næsten udelukkende med henblik på at forvalte eller udbyde pensionsydelser og accessoriske eller supplerende ydelser til fysiske personer, kan være omfattet af undtagelsen. Hvis livsforsikringsselskabet som led i et pensionsprodukt også tilbyder et livsforsikrings-element, vil livsforsikrings-elementet kunne være en accessorisk ydelse til pensionsydelsen.

Efter § 161 i bekendtgørelse om finansielle rapporter for forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser skal modervirksomheder udarbejde en land for land-rapport om indkomstskatteoplysninger i regnskabet, hvis koncernens samlede bruttopræmier i to på hinanden

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>ikke opstår usikkerhed om, hvorvidt omsætningsgrænsen i minimumsbeskatningsloven for pensionsinstitutter skal opgøres på baggrund af bruttopræmier, årets volatile investeringsafkast mv.</p> <p><i>Vedrørende definitionen på undtagne enheder, der ikke er omfattet af reglerne om minimumsbeskatning</i></p> <p>F&amp;P bemærker, at definitionen på et undtaget pensionsinstitut i lovforslagets § 3, nr. 33, litra a, i alt væsentligt svarer 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 livsforsikrings-selskaber.</p> <p>F&amp;P vil opfordre til, at livsforsikrings-selskaber 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.</p>	<p>følgende regnskabsår overskrider 5,6 mia. kr. (svarende til 750 mio. euro).</p> <p>Omsætningsgrænsen for pensionsinstitutter i minimumsbeskatningsloven skal ligeledes opgøres på baggrund af bruttopræmier.</p> <p>Det er korrekt, at anerkendte pensionsinstitutter i OECD’s modeloverenskomst omfatter både pensionskasser og livsforsikrings-selskaber, og at det også gælder i relation til den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig.</p> <p>Det fremgår implicit af kommentarer til OECD-modelreglerne, at selskaber, der sælger livsforsikring som produkt vil være omfattet af regelsættet, se f.eks. kommentarerne til pkt. 4.4.5(g). Et selskab, der driver virksomhed med salg af livsforsikringer, kan således ikke være omfattet af undtagelsen fra reglerne.</p> <p>Efter Skatteministeriets opfattelse bør der ved vurderingen, af om et livsforsikrings-selskab kan omfattes af undtagelsen, ses på aktiviteten i selskabet – og ikke på, om det betegnes som et livsforsikrings-selskab.</p> <p>Et livsforsikrings-selskab, som er etableret og driver virksomhed i Danmark udelukkende eller næsten udelukkende med henblik på at forvalte eller udbyde pensionsydelse og accessoriske eller supplerende ydelser til fysiske personer, bør</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>En pensionserviceenhed (§ 3, nr. 33, litra b)</i></p> <p>F&amp;P bemærker, at 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.</p>	<p>derfor kunne være omfattet af undtagelsen i minimumsbeskatningsloven. Ligesom de kan anses for omfattet af begrebet pensionsinstitutter i modeloverenskomsten.</p> <p>Det vil være en forudsætning, at livsforsikringsselskabet udelukkende eller næsten udelukkende udbyder pensionsydelse. Hvis selskabet også udbyder livsforsikring eller andre lignende forsikringsprodukter i et omfang, der ikke er ubetydeligt, vil selskabet ikke kunne være omfattet af undtagelsen, medmindre forsikringsydelse er accessoriske ydelser til pensionsproduktet. Selskabet kan i givet fald ikke anses for næsten udelukkende at udbyde pensionsydelse.</p> <p>Bestemmelserne i lovforslagets § 4, nr. 34, litra b (tidligere § 3, nr. 34, litra b), og § 2, stk. 1, nr. 7, litra b, er begrundet i, at der er tale om accessorisk aktivitet, som pensionsinstituttet selv kunne udøve, men som af kommercielle eller regulatoriske årsager placeres i en selvstændig enhed.</p> <p>Kravene til ejerskab er lempeligere for pensionserviceenheder i lovforslagets § 4, nr. 34, litra b (tidligere § 3, nr. 34, litra b), da enheden blot skal være en del af koncernen, mens § 2, stk. 1, nr. 7, litra b, kræver 95 pct. ejerskab. Pensionserviceenheden skal også blot næsten udelukkende drive accessorisk virksomhed i modsætning til udelukkende for enheder i § 2, stk. 1, nr. 7, litra b.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

F&P finder, at det 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.

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

## Kommentarer

Det synes oplagt at søge inspiration i den finansielle lovgivning, hvor 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.

Definitionen af en accessorisk servicevirksomhed fremgår af artikel 1, nr. 53, i Kommissionens delegerede forordning 2015/35/EU af 10. oktober 2014 om supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138/EF om adgang til og udøvelse af forsikrings- og genforsikringsvirksomhed (Solvens II), hvorefter accessorisk servicevirksomhed er et ikkereguleret selskab, hvis hovedaktivitet består i besiddelse og forvaltning af fast ejendom, administrering af databehandlings-tjenester, sundheds- og plejeydelser eller enhver anden lignende aktivitet af accessorisk karakter i forhold til et eller flere forsikrings- eller genforsikringsselskabers hovedaktivitet.

Hvis enhedens virksomhed er besiddelse af aktiver eller investering af midler, vil enheden skulle opfylde lovforslagets § 4, nr. 34, litra a (tidligere § 3, nr. 34, litra a), eller § 2, stk. 1, nr. 7, litra a, for at kunne være en undtagen enhed.



## Organisation

## Bemærkninger

*berunder selskabsskattelovens § 3 A selskaber*

F&P antager, 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 eksempelvis 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, 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 eksempelvis ejendomme, infrastrukturprojekter, vindmøller eller lignende er at sammenligne med investeringer

## Kommentarer

En enhed, der ejer fast ejendom, vindmøller eller lignende, og som er ejet af et pensionsinstitut, kan være en undtagen enhed efter enten lovforslagets § 4, nr. 33, litra b (tidligere § 3, nr. 33, litra b), (pensionsserviceenheder) eller § 2, stk. 1, nr. 7, litra a, når der er tale om passiv investering af midler, hvor driften er udliciteret til en ekstern administrator.

Dette gælder også for ejendomsselskaber, der som følge af selskabsskattelovens § 3 A skattemæssigt behandles som en transparent enhed ved den danske indkomstskatteopgørelse. Ejendomsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A er selskaber, der fuldt ud ejes af pensionsinstitutter, der er skattepligtige efter pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, og hvis aktiver for mindst 90 pct.'s vedkommende består af fast ejendom.

I den forbindelse bemærkes, at ejendomsselskabets investeringer i fx kommanditselskaber, der ejer fast ejendom, vindmøller eller lignende, i minimumsbeskatningslovens forstand anses for at være en investering i selve enheden (kommanditselskabet) og ikke i de underliggende aktiver. Dette er i modsætning til behandlingen i den almindelige indkomstbeskatning i Danmark, hvor det anses for at være en investering i en ideel andel af de underliggende aktiver.

Hvis investeringen i kommanditselskabet medfører, at kommanditselskabet bliver en del af

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>i porteføljeaktier eller obligationer.</p> <p>F&amp;P bemærker, at 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.</p> <p><i>85 pct. ejede enheder af undtagne enheder (§ 2, stk. 1, nr. 8)</i></p> <p>F&amp;P bemærker, at 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.</p> <p>Således er tre ud af de fire danske arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber ejet af et selskabsskattepligtigt holdingselskab, som er ejet af danske</p>	<p>pensionsinstituttets koncern, vil lovforslagets § 4, nr. 33, litra b, eller § 2, stk. 1, nr. 7, litra a, kunne finde særskilt anvendelse på kommanditselskabet.</p> <p>Hvis betingelserne i lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, eller § 4, nr. 33, litra b (tidligere § 3, nr. 33, litra b), ikke er opfyldt, vil § 3 A selskabet, som et ejendomsinvesteringsselskab, skulle behandles som transparent. Hvis selskabet er ultimativt moderselskab, når der ses bort fra undtagne enheder, vil lovforslagets § 19 (tidligere § 29) om nedsættelse af indkomsten finde anvendelse. Særreglerne i lovforslagets kapitel 11 om investeringsenheder, herunder reglerne om valg af skattemæssig transparens i § 41 (tidligere § 51), finder ikke anvendelse.</p> <p>Ifølge lovforslagets § 4, nr. 11 (tidligere § 3, nr. 11), kan faglige organisationer mv. være omfattet af definitionen på undtagne nonprofitorganisationer, hvis næsten hele indkomsten er fritaget for indkomstskat, og en række andre betingelser er opfyldt.</p> <p>Nonprofitorganisationers datterenheder kan være undtagne enheder, hvis de opfylder betingelserne i lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7 eller 8.</p> <p>Ifølge lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 8, er en enhed undtaget fra minimumsbeskatningsreglerne, hvis mindst 85</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>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).</p> <p>Det følger af lov om finansiel virksomhed § 307, stk. 1, nr. 3/lov om forsikringsvirksomhed § 250, stk. 1, nr. 3, at arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringselskaber 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 livsforsikringselskab.</p> <p>Det er F&amp;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.</p> <p>Tilsvarende gælder eksempelvis for et stort livsforsikringselskab, der er ejet af et holdingselskab, der i al væsentlighed er ejet af arbejdsmarkedets parter. Holdingselskabet er ifølge dets vedtægter underlagt en uigenkaldelig</p>	<p>pct. af enhedens værdi er ejet af undtagne enheder og næsten hele indkomsten hidrører fra udbytte og egenkapitalgevinster/-tab, der er udeladt af beregningen af den kvalificerede indkomst/-tab, jf. lovforslagets § 15 (tidligere § 25).</p> <p>Hvis holdingselskabet ejer en andel af det pågældende livsforsikringselskab, der ikke er en porteføljeandel, vil udbytte og egenkapitalgevinsterne/-tabene være udelukket indkomst. Porteføljeandel er defineret som mindre end 10 pct. af den pågældende enheds overskud, kapital eller reserver eller stemmerettigheder.</p> <p>Hvis holdingselskabet fx. ejer mindst 10 pct. af stemmerettighederne i livsforsikringselskabet, vil afkast på aktierne være udelukket indkomst.</p> <p>Hvis holdingselskabet ikke har indkomst fra livsforsikringselskabet, eller denne indkomst ikke udgør næsten hele indkomsten for holdingselskabet, kan holdingselskabet i stedet være undtaget som følge af lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra b, om enheder, der udelukkende udfører aktiviteter i tilknytning til de aktiviteter, der udføres af ejerne.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

udbyttebegrænsning på 50.000 kr. årligt - ligesom det gælder for de arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringselskaber 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 pensionserviceenhed 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.

*Præcisering af "enhedens værdi" i § 2, stk. 1, nr. 7 og 8*

## Kommentarer

Se bemærkningerne ovenfor.

Når søsterselskaberne udelukkende udøver aktiviteter, der er accessoriske til pensionsaktiviteterne i form af tillægsydelse udelukkende til de arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskabers medlemmer, vil søsterselskaberne kunne anses for at være pensionserviceenheder, jf. lovforslagets § 4, nr. 33, litra b (tidligere § 3, nr. 33, litra b), og lovforslagets § 4, nr. 34, litra b (tidligere § 3, nr. 34, litra b).

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>F&amp;P bemærker, at 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&amp;P foreslår, at det i bemærkningerne præciseres, hvordan de 85 pct. hhv. 95 pct. opgøres.</p> <p><i>Faste driftssteder arver hovedvirksomhedens status</i></p> <p>F&amp;P bemærker, at det eksplicit fremgår af kommentarerne i den administrative vejledning fra OECD i februar 2023, at et fast driftssted af en enhed undtaget efter artikel 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. F&amp;P mener, at det samme så meget desto mere bør gælde for faste driftssteder af pensionsinstitutter mv., der er undtaget efter hovedbestemmelserne i lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 1-6.</p> <p>F&amp;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 driftssted af en undtagen enhed, eksempelvis et pensionsinstitut, også er omfattet af undtagelsen.</p>	<p>Dette er præciseret i lovforslagets bemærkninger.</p> <p>Det fremgår ikke eksplicit af OECD's kommentarer, at faste driftssteder til undtagne enheder omfattet af lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 1-6, indgår i vurderingen af, om enheden kan anses for at være en undtagen enhed og i givet fald anses for en del af den undtagne enhed. Dette vil dog være tilfældet, herunder for pensionsinstituttets faste driftssteder. Det er således hele pensionsinstituttet, der er en undtagen enhed.</p> <p>Dette er præciseret i lovforslagets bemærkninger.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Vedrørende regnskabsstandarder</i></p> <p>F&amp;P bemærker, at 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.</p> <p>F&amp;P mener, at det bør overvejes, om der også er behov for en særlig henvisning til bekendtgørelse om finansielle rapporter for forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser, da danske pensionsinstitutter og skadesforsikringsselskaber ikke aflægger regnskab på baggrund af årsregnskabsloven.</p> <p><i>Vedrørende overgangsbestemmelser</i></p> <p>F&amp;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.</p>	<p>Lovforslaget er ændret, så grundlaget for beregningen af den kvalificerede indenlandske ekstraskat altid vil skulle være den regnskabsstandard, der anvendes i det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.</p> <p>Ændringen er foretaget med henblik på, at den kvalificerede indenlandske ekstraskat vil kunne anerkendes efter safe harbour-reglen for kvalificerede indenlandske ekstraskatter.</p> <p>Betingelserne for udarbejdelse af land for land-rapporter og for at være omfattet af minimumsbeskatningsloven synes at være ens, medmindre der er tale om en ren dansk koncern. Der burde derfor kun være få tilfælde, hvor enheder, der omfattes af minimumsbeskatningsloven, ikke allerede udarbejder land for land-rapporter. I sådanne tilfælde kan overgangsbestemmelsen baseres på en land for land-rapport, som den skulle have været udarbejdet,</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p data-bbox="180 512 421 584"><i>FSR – danske revisorer (FSR)</i></p>	<p data-bbox="509 512 903 987">FSR bifalder tanken bag reglerne om, at det skal modvirkes, at internationale koncerner kan reducere deres globale skattebetalinger gennem anvendelse af skattely. FSR bemærker, at de nye regler kan sætte beskatningssystemer ud af kraft, hvilket kan få betydning for større danske virksomheder/koncerner, særligt i forhold til den særlige danske erhvervsstruktur med fondsejerskab og andelsselskaber.</p> <p data-bbox="509 1072 903 1435">FSR bemærker, at lovforslaget er et ganske omfattende lovudkast som på baggrund af OECD's arbejde og EU-direktivet indfører et helt nyt regelsæt for beskatning af selskaber. FSR forudser på den baggrund, at der vil opstå talrige fortolkningsspørgsmål i takt med, at reglerne skal finde deres praktiske anvendelse.</p> <p data-bbox="509 1744 903 1995">FSR bemærker, at der er visse sproglige uoverensstemmelser mellem den danske sprogudgave af direktivet og andre sprogudgaver, og at denne uoverensstemmelse kan give anledning til unødigt fortolkningstvivl. FSR</p>	<p data-bbox="991 360 1385 432">hvis koncernen var forpligtet til at udarbejde en rapport.</p> <p data-bbox="991 512 1401 656">Ved udformningen af lovforslaget har der været fokus på særlige danske regler for bl.a. fonde og andelsselskaber.</p> <p data-bbox="991 1072 1401 1288">Der er tale om et internationalt regelsæt, som er ved at blive implementeret i en lang række lande verden over. Det er derfor afgørende, at fortolkningen af regelsættet er konsistent imellem landene.</p> <p data-bbox="991 1337 1410 1664">OECD har derfor også i forbindelse med regelsættet udgivet en række kommentarer, som vil skulle finde anvendelse ved fortolkningen af minimumsbeskatningsloven i de lande, som har implementeret regelsættet. Også senere reviderede kommentarer vil kunne medvirke til at afklare evt. fortolkningsspørgsmål.</p> <p data-bbox="991 1744 1410 1995">Lovforslaget indeholder i forhold til høringsudkastet en række ændringer af de anvendte udtryk, der har sammenhæng med, at det er vurderet, at den danske udgave af direktivet ikke er baseret på en korrekt begrebsanvendelse. Derudover bemærkes, at</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>opfordrer 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. FSR opfordrer også til, at der i lovforslaget redegøres for, at definitionerne til enhver tid bringes i overensstemmelse med OECD's definition, såfremt der skulle komme nyere retningslinjer på området fra OECD på et senere tidspunkt, således at konsistensen på tværs af landene sikres.</p> <p>Direktivet er 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 finder det vigtigt, at der ved den fremtidige fortolkning af de danske lovregler bliver lagt vægt på fremtidige OECD-kommentarer.</p> <p>FSR bemærker, at der er tale om meget omfattende lovgivning, som bl.a. ikke er færdiggennemarbejdet i OECD.</p> <p>FSR opfordrer til, at der indarbejdes en evalueringsbestemmelse. FSR uddyber, at evalueringsgruppen blandt andet bør have fokus på de regnskabsmæssige regler, samt ændring af dansk lovgivning, eksempelvis i forhold til de danske CFC-regler og andre værnsregler.</p>	<p>det følger af EU-Domstolens praksis, at der ved fortolkningen af direktivbestemmelser også vil skulle lægges vægt på, hvordan bestemmelserne er formuleret i de øvrige sprogversioner.</p> <p>Hvad angår efterfølgende kommentarer til OECD's modelregler henvises til kommentarerne ovenfor.</p> <p>Der henvises til kommentarerne ovenfor.</p> <p>En evalueringsbestemmelse i forhold til den danske lov vurderes ikke at være relevant, da den implementerer et EU-direktiv og også bygger på OECD's modelregler. Der forventes at ske en løbende evaluering af regelsættene i både EU- og OECD-regi.</p> <p>Hvad angår bemærkningerne om ændring af de danske CFC-regler og andre værnsregler henvises til kommentarerne til høringssvaret fra DE.</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR opfordrer til, at nærværende EU-/OECD-lovgivning erstatter national særlovgivning med henblik på at reducere virksomheders og rådgiveres administrative byrder.</p> <p><i>Om beskatning af almennyttige, erhvervsdrivende fonde i lyset af minimumsbeskatningsloven</i></p> <p>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.</p> <p>FSR bemærker, at den kvalificerede indkomst opgøres med udgangspunkt i regnskabsreglerne. FSR bemærker, at efter disse regler behandles en fonds uddelinger som en disponering af overskud, mens skattemæssige hensættelser til senere uddeling ikke indregnes. FSR bemærker, at 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.</p> <p>FSR bemærker, at hvis en fond har uddelt eller hensat årets overskud til almennyttige formål, vil den skattepligtige indkomst</p>	<p>Der henvises til kommentaren til høringssvaret fra DE.</p> <p>Det er korrekt, at almennyttige erhvervsdrivende fonde vil kunne komme til at betale ekstraskat som følge af minimumsbeskatningsloven, hvis fondene ikke opfylder betingelserne for at være undtagne nonprofitorganisationer.</p> <p>Ekstraskattens størrelse vil dog bl.a. afhænge af de indtægter, som fondene har. Hvis fondenes indtægter fx primært er udelukkede udbytter, dvs. udbytte af datterselskabsudbytter og af porteføljeandele, der har været ejet i mere end et år, vil ekstraskatten være begrænset, da dette afkast ikke beskattes efter minimumsbeskatningsloven, jf. lovforslagets § 15, stk. 1, nr. 2 og stk. 3 (tidligere § 25, stk. 1, nr. 2, og stk. 3). Tilsvarende sker der ikke beskatning af udelukkede egenkapitalgevinster, dvs. gevinster på datterselskabsandele, jf. lovforslagets § 15, stk. 1, nr. 3 og stk. 4 (tidligere § 25, stk. 1, nr. 3, og stk. 4).</p> <p>Hvis fonden uddeler på baggrund af sådant overskud, medfører minimumsbeskatningsloven således ingen ekstraskat.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

(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”. FSR mener, at 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*

FSR mener, at 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 non-profitorganisationer 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 non-profitorganisationer.

FSR finder det ligeledes vigtigt, at lovforslaget nøje redegør for, hvorledes de nærmere betingelser for en undtagelse af non-profitorganisationer skal forstås og anvendes i forhold til almennyttige erhvervsdrivende fonde.

## Kommentarer

Bemærkningerne til lovforslagets § 4, nr. 11 (tidligere § 3, nr. 11), er udbygget i lyset af høringssvarene, så de i højre grad forholder sig til den danske fondsmodel.

Det bemærkes, at der er tale om et nyt internationalt regelsæt, hvor en række forhold ikke er detaljeret omtalt i de fortolkningsbidrag, som OECD har udarbejdet. Det gælder særligt, når de generelle regler skal overføres på de enkelte landes særegne virksomhedsstrukturer. Reglerne vil også skulle anvendes af andre landes skattemyndigheder, som kan have en anden fortolkning end Danmark.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Betingelsen vedrørende kvalificerende formål, jf. § 3, nr. 11, litra a</i></p> <p>FSR bemærker, at en almennyttig, erhvervsdrivende fond naturligt vil være stiftet med et todelt formål. FSR bemærker, at det således typisk vil fremgå af 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.</p> <p>FSR bemærker, at et sådant erhvervsmæssigt formål er ikke udtrykkeligt nævnt i opregningen af kvalificerende formål i § 3, nr. 11, litra a. FSR bemærker, at det i bemærkningerne til § 3, nr. 11, litra a, fremgår, at en almennyttig, erhvervsdrivende fonds ejerskab af en underliggende driftskoncern ikke udelukker, at fonden kan anses for en nonprofitorganisation. FSR bemærker, at noget tilsvarende følger af den nævnte OECD-kommentar.</p> <p>FSR anmoder Skatteministeriet om at bekræfte, at en positiv angivelse i en fundats af et todelt formål som ovenfor 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.</p> <p>FSR henviser til støtte herfor til, at lovforslagets § 3, nr. 11, litra f,</p>	<p>Det, der skal vurderes i lovforslagets § 4, nr. 11, litra a (tidligere § 3, nr. 11, litra a), er, om enheden er etableret og drives udelukkende til opfyldelse af de velgørende formål. I fonde med et todelt formål, bør der skelnes mellem 1) fondens aktivitetsformål, dvs. hvilken aktivitet kan udøves for at skabe overskud, og 2) uddelingsformålet, dvs. fondens anvendelse af overskud og reserver til opfyldelse af uddelingsformålet. Uddelingsformålet må anses for at være udtryk for, hvad der skal opfyldes med fondens aktivitet, og det er derfor det relevante formål i forhold til lovforslagets § 4, nr. 11, litra a.</p> <p>Ejerskabet af den underliggende koncern vil typisk være fondens aktivitetsformål, der skal tilvejebringe midlerne til opfyldelse af fondens uddelingsformål. Ejerskabet vil derfor ikke indebære, at betingelsen i lovforslagets § 4, nr. 11, litra a, ikke kan anses for opfyldt.</p> <p>Det fremgår i øvrigt – som nævnt af FSR – af OECD's kommentarer, at en nonprofitorganisation kan være ultimativ moderenhed til en multinational koncern.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

netop forudsætter, at en nonprofitorganisation selv kan udøve erhvervmæssig virksomhed. FSR mener, at bestemmelsen således fastsætter, 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.” FSR bemærker, at almennyttige, erhvervsdrivende fonde typisk ikke driver erhvervsvirksomhed i eget regi, idet virksomheden i stedet udøves gennem datterselskaber i en underliggende driftskoncern. FSR bemærker, at det dog forekommer, at en fond selv driver erhvervsvirksomhed.

FSR ønsker bekræftet, at 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), 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.

FSR henviser til støtte herfor til, at forslaget til § 3, nr. 11, litra f, som allerede nævnt netop forudsætter, at en nonprofitorganisation selv kan udøve erhvervmæssig virksomhed.

## Kommentarer

Det kan bekræftes, at en aktivitetsformålsbestemmelse om, at fonden kan drive erhvervsvirksomhed, ikke i sig selv vil udelukke fonden fra at være en nonprofitorganisation. Der henvises dog til besvarelsen nedenfor vedr. betingelsen i lovforslagets § 4, nr. 11, litra f (tidligere § 3, nr. 11, litra f), om i hvilket omfang, der kan drives erhvervsvirksomhed.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at det desuden kan være angivet i fundatsen for en almennyttig, erhvervsdrivende fond, at fonden har til formål at yde støtte til eksempelvis koncernens medarbejdere. FSR beder Skatteministeriet om at 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).</p> <p>FSR bemærker, at i dansk skatteret findes en omfattende praksis, der definerer, hvad der skal anses for almennyttige eller almenvelgørende formål. Det er FSRs opfattelse, at baseret på OECD-aftalen og direktivet er der 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.</p> <p>FSR spørger hertil, hvorvidt en dansk fond vil diskvalificeres som en non-profit-organisation, hvis fonden eksempelvis faktisk foretager en uddeling til understøttelse af medarbejdere.</p>	<p>Det fremgår af bestemmelsen, at fonden skal være etableret og drives udelukkende til opfyldelse af de velgørende formål. Der er således tale om et dobbelt krav. Det er således ikke tilstrækkeligt, at fonden udelukkende uddeler til almenvelgørende formål. Den skal også være etableret således, at den udelukkende kan uddele til almenvelgørende formål. Dette vil ikke være tilfældet, hvis fundatsen muliggør uddelinger til ikke-velgørende formål.</p> <p>De to definitioner er i stort omfang sammenfaldende, men de er ikke nødvendigvis ens. Definitionen af almenvelgørende og almennyttige formål i dansk skattepraksis er relativt bred. Det er ikke muligt at konkludere, om den ene eller den anden definition er den bredeste.</p> <p>Det vil diskvalificere fonden, hvis der kan foretages uddelinger til ikke-velgørende formål. Der kan efter lovforslagets § 4, nr. 11, litra d (tidligere § 3, nr. 11, litra d), alene ske uddelinger til privatpersoner, hvis det sker som led i udøvelsen af fondens velgørende aktiviteter. Fondens vil således være diskvalificeret, medmindre uddelingen kan anses for</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Betingelsen vedrørende fritagelse for indkomstskat, jf. § 3, nr. 11, litra b</i></p> <p>FSR mener, at det ikke fremgår tilstrækkeligt entydigt af bestemmelsen eller af bemærkningerne hertil, hvilke aktiviteter der skal være fritaget for indkomstskat.</p> <p>FSR bemærker, at 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. FSR bemærker, at 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.</p> <p>FSR mener, at det imidlertid ikke er oplagt, hvorledes sådanne uddelingsaktiviteter skulle generere indkomst til nonprofitorganisationen. FSR mener, at en sådan læsning samtidig vil indebære, at der ikke gælder en betingelse om, at indkomst fra eksempelvis erhvervsmæssig virksomhed – der ikke er blandt de kvalificerende formål, der er opregnet i litra a – skal være fritaget for indkomstskat.</p>	<p>velgørende – fx som følge af, at der er tale om en organisation, der udelukkende drives til fremme af social velfærd.</p> <p>Det er de aktiviteter, der tilvejebringer midlerne til opfyldelse af de velgørende formål, som skal være fritaget for indkomstskat. Det vil sige, at det er næsten hele indkomsten, der skal være fritaget for indkomstskat.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at 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 femårs periode. FSR mener, at 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. FSR beder Skatteministeriet om at beskrive, hvad der nærmere skal forstås ved ”en lille del” som nævnt ovenfor.</p> <p>FSR anmoder endvidere Skatteministeriet om at bekræfte, at en fritagelse for indkomstskat som nævnt også foreligger, når fritagelsen – som i Danmark – skyldes uddelinger eller hensættelser med fradragsadgang.</p> <p><i>Betingelsen vedrørende modtagere af udlodninger, jf. § 3, nr. 11, litra d</i></p> <p>FSR foreslår for at tydeliggøre, at der er tre (og ikke to) undtagelser til hovedreglen i litra d, at undtagelserne enten nummereres, eller at der efter ”hvad der følger af udøvelsen af enhedens velgørende aktiviteter” indsættes et komma. FSR foreslår, at dette</p>	<p>Det er ikke muligt at være meget mere præcis end ”en lille del”. Lovteksten angiver, at næsten hele indkomsten skal være indkomstskattefritaget (på engelsk – substantially all of the income).</p> <p>I OECD’s modelregler er udtrykket ”substantially all of” også anvendt i artikel 1.5.2 (b) svarende til lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 8. Det fremgår af kommentarerne, at det betyder hele eller næsten hele dets indkomst. I den forbindelse er den indsat med henblik på, at enheden kan være en undtagen enhed, selv om den modtager et mindre beløb i form af fx renter fra dets bankkonti. Det er en forudsætning, at der er tale om et ubetydeligt (insignificant) beløb i forhold til dets samlede indkomst.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det er korrekt, at der er tre undtagelser. Dette er tydeliggjort i både lovteksten og i bemærkningerne.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>gælder både i forslaget til lovteksten og i bemærkningerne hertil.</p> <p><i>Betingelsen vedrørende drift af erhvervmæssig virksomhed, jf. § 3, nr. 11, litra f</i></p> <p>FSR bemærker, at både i lovforslagets bemærkninger og i OECD-kommentaren er det 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. FSR vurderer, at eksemplerne med salg af t-shirts og drift af et konferencecenter afspejler, at man i OECD-kommentaren har haft fokus på ”almindelige” nonprofitorganisationer og – naturligt nok – ikke på danske almennyttige, erhvervsdrivende fonde.</p> <p>FSR mener, at det er 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.</p> <p>FSR henviser som eksempel til en almennyttig, erhvervsdrivende fond, der udøver en almennyttig forskningsaktivitet i eget regi. FSR anfører, at så længe forskningsaktiviteten ikke har</p>	<p>Det fremgår af OECD-kommentarerne til bestemmelsen, at en non-profitorganisation ikke må drive handelsmæssig eller erhvervmæssig virksomhed, som ikke er direkte forbundet med de formål, som den blev etableret for. Der nævnes her efter et eksempel, hvor en nonprofitorganisation sælger t-shirts med dets eget logo med henblik på at skaffe midler til uddeling. I dette tilfælde vil nonprofitorganisationen ikke blive diskvalificeret.</p> <p>I OECD-kommentarerne anføres videre, at en enhed, der udelukkende er dedikeret til at sælge produkter, vil blive diskvalificeret, selv om det uddeler sit overskud til gode formål.</p> <p>Det klare udgangspunkt er således, at fonden ikke selv kan drive erhvervsvirksomhed. Erhvervsvirksomheden skal drives i en selvstændig enhed, fx et datterselskab, som underlægges minimumsbeskatningen. Undtagelsen er begrænset til tilfælde, hvor der er en direkte forbindelse mellem erhvervsvirksomhedsaktiviteten (salg af t-shirt med eget logo) og det velgørende formål. Det er ikke tilstrækkeligt, at erhvervsvirksomheden finansierer uddelingsformålet.</p> <p>En fond, der udøver forskningsaktivitet med henblik på kommerciel</p>



## Organisation

## Bemærkninger

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. FSR mener, at hvis forskningsaktiviteten derimod på et tidspunkt kan udnyttes kommercielt, opstår spørgsmålet, om en erhvervmæssig aktivitet med eksempelvis produktion kan udøves i fondens eget regi og samtidig opfylde betingelsen om direkte at vedrøre de formål, som fonden blev oprettet til at varetage. FSR vurderer, at dette bør være tilfældet. FSR hører gerne Skatteministeriets kommentarer hertil.

Som et andet eksempel henviser FSR til en almennyttig, erhvervsdrivende fond, der besidder en fast ejendom, som dels anvendes af fonden selv, dels udlejes til datterselskaber og dels udlejes til tredjemand. Det er FSRs opfattelse, at også den erhvervmæssige aktivitet, der består i udlejning af dele af den faste ejendom, bør være acceptabel.

FSR mener, at 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 erhvervmæssig aktivitet bør kunne udøves, hvis blot fondens overskud ved aktiviteten alene kan anvendes til almennyttige uddelinger. FSR

## Kommentarer

udnyttelse i eget regi, kan ikke anses for en nonprofitorganisation.

Fonde kan – ligesom underliggende enheder omfattet af lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a – drive virksomhed med besiddelse af aktiver og investering af midler. Dette ses af, at det fremgår af begrundelsen for nr. 7 (og nr. 8), at der er tale om aktivitet, som fonden selv kunne udøve, men som af kommercielle eller regulatoriske årsager placeres i en selvstændig enhed. Fonde vil således kunne besidde passive investeringer i fast ejendom. Derimod vil aktiv virksomhed med udlejning af fast ejendom medføre, at fonden ikke kan anses for at være en nonprofitorganisation.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>anfører, at når en fond således har til formål at uddele til almennyttige formål, kan det umiddelbart være svært at se, at en erhvervs-mæssig 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”.</p> <p>FSR mener, at en sådan fortolkning desuden vil 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 erhvervmæssig virksomhed placeres i fonden selv eller i et underliggende datterselskab.</p> <p><i>Danske andelselskaber, jf. lovforslagets § 30 om ordninger med fradragsberettigede udbyttenlodninger</i></p> <p>FSR spørger, om beløb, der overføres til (konsolideres på) andelshaverkonti eller lign. (overførsel til andelshaverkonti vil være en del af andelsselskabets resultatdisponering og andelshaverkonti vil udgøre en del af selskabets egenkapital), vil blive anset som en ”kooperativ dividende”, jf. lovforslagets § 30, stk. 6, nr. 2, litra b.</p> <p>FSR anfører, at i bekræftende fald vil kravet efter lovforslagets § 30, stk. 1, om overførsel til og medregning i den skattepligtige indkomst på andelshaverniveau inden for 12 måneder efter</p>	<p>En overførsel til andelshaverkonti eller lignende indebærer ikke en udlodning til medlemmerne, og ej heller at medlemmerne har et aktuelt krav om udbetaling af indeståendet på kontiene. En sådan overførsel vil dermed ikke kunne anses for en kooperativ dividende som nævnt i lovforslagets § 20, stk. 6, nr. 2, litra b (tidligere § 30, stk. 6, nr. 2, litra b).</p> <p>En overførsel til andelshaverkonti eller lignende vil ikke kunne anses som en distribution til medlemmerne, jf. ovenfor. Beløb, der overføres til andelshaverkonti og lignende, vil dermed ikke berettige til</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>afslutningen af andelsselskabets regnskabsår meget sjældent blive opfyldt – et krav, der ikke gælder efter lovforslagets § 30, stk. 2, der til gengæld kun gælder for fysiske personer. FSR anmoder om en redegørelse for, om dette 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.</p> <p>FSR anfører, at et alternativ som stemmer overens med dansk praksis (SKM 2011.227 SR) er at anse udbetalinger fra andelshaverkonti som en – forsinket – betaling for medlemsleverancer. FSR beder i forlængelse heraf om at få bekræftet, at der i udbetalingsåret kan ske modregning af det beløb, der udbetales til andelshaverne i den kvalificerede indkomst.</p> <p>FSR påpeger, at lovforslagets § 30 er ét af eksemplerne på uheldigt ordvalg, I lovforslagets § 30, stk. 1, nr. 1 anvendes begrebet ”inden for forsyningsområdet”, mens der i den engelske version af EU-direktivet refereres til et ”supply cooperative”.</p> <p>FSR påpeger, at efter lovforslagets § 31, stk. 1, nr. 4, vil formueskatten, der påhviler andelsselskaber, kvalificeres som en ”omfattet skat”, og dermed vil en eventuel</p>	<p>en nedsættelse af det ultimative moderselskabs kvalificerede indkomst efter lovforslagets § 20, stk. 1 eller 2.</p> <p>Det kan bekræftes. Der kan i øvrigt henvises til kommentaren til høringssvaret fra Landbrug &amp; Fødevarer.</p> <p>Dette er ændret, således at der i lovforslagets § 20 (tidligere § 30) i stedet anvendes betegnelsen indkøbskooperativ.</p> <p>Lovforslaget implementerer EU-direktivet om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale og store nationale koncerner, idet direktivet repræsenterer en opfølgning</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>indenlandsk ekstraskat udgøre differencen mellem andelsskatten og grænsen op til minimumsskatten. FSR anfører, at da det derfor er sandsynligt, at andelsselskabet og dets medlemmer fremadrettet kommer til at betale en samlet højere skat end tilfældet er i dag, kan det overvejes at tage hensyn hertil gennem en nedsættelse af skatten på andelshaverniveau, 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.</p>	<p>på OECD-aftalen om international beskatning. Det overordnede formål er således at sikre, at indkomst oppebåret af enheder, der indgår i store koncerner, samlet set undergives en effektiv beskatning på mindst 15 pct.</p> <p>Det er anerkendt, at der kan være behov for regler, der tager hensyn til koncernenheder omfattet af en skattemæssig regulering, hvor beskatningen af enhedens resultat primært sker hos deltagerne, således som det fx er tilfældet med de danske regler om andelsbeskatning. Dette har udmøntet sig i direktivets artikel 39 og artikel 7.2 i OECD's modelregler. Bestemmelser som er udmøntet i lovforslagets § 20.</p> <p>Der indgår således med lovforslagets § 20 regler, der har til formål med respekt af kravet om en minimumsbeskatning på 15 pct. at imødegå at risikoen for en forøget beskatning. Dette sker i form af en adgang til at nedsætte enhedens kvalificerede indkomst med foretagne udlodninger til deltagerne. Det vil sige en nedsættelse af det beløb, som den effektive beskatning skal vurderes ud fra.</p> <p>Lempelsesadgangen er forbundet med betingelser, herunder at der kun kan ske nedsættelse med udlodninger, der er distribueret senest 12 måneder efter regnskabsårets afslutning. Beløb, der gives nedsættelse for, er således kun beløb, der er udgået af enhedens kapitalgrundlag.</p> <p>Det er opfattelsen, at der med bestemmelsen i lovforslagets § 20, er</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Den substansbaserede indkomstudelukkelse og safe harbour-reglen</i></p> <p>FSR henviser til det substansbaserede udelukkelsesbeløb, jf. lovforslagets § 30, der skal indgå ved opgørelsen af den midlertidige safe harbour regel i lovforslagets § 71, stk. 1, nr. 3.</p> <p>FSR anmoder om, at det bekræftes, 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 ifølge FSR ligeledes være tilfældet i forhold til det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb, jf. lovforslagets § 30.</p>	<p>taget fornødent hensyn til andelssektoren, og dermed at der ikke er grundlag for at lempe beskatningen af medlemmerne.</p> <p>Hvis en koncern beslutter at anvende den substansbaserede indkomstudelukkelse, vil den kvalificerede nettoindkomst, som opgøres for en jurisdiktion med henblik på opgørelse af evt. ekstraskat, skulle nedsættes med beløbet for den substansbaserede indkomstudelukkelse.</p> <p>Det fremgår desuden af overgangsbestemmelsen i lovforslagets § 72 (tidligere § 71) om en midlertidig safe harbour, at ekstraskatten skal fastsættes til nul, bl.a. hvis den multinationale eller store nationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb for koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen i henhold til land for land-rapporten, som beregnet efter reglerne i minimumsbeskatningsloven, jf. § 72, stk. 1, nr. 3 (tidligere § 71, stk. 1, nr. 3).</p> <p>Reglen om den substansbaserede indkomstudelukkelse er en særlig lempelsesregel, der skal sikre, at reglerne om minimumsbeskatning ikke finder anvendelse i de situationer, hvor koncernen må anses for at have en reel, væsentlig og konkret tilstedeværelse i jurisdiktionen – baseret på værdien af de materielle</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p data-bbox="507 1256 810 1290"><i>Simplificeret omfattede skatter</i></p> <p data-bbox="507 1294 903 1809">FSR bemærker, at det følger af bestemmelsen i lovforslagets § 71, stk. 2, 2. pkt., at der ved ”simplificeret omfattede skatter” forstås de ”betalte skatter” som rapporteret i den multinationale concerns eller den store nationale concerns kvalificerede regnskaber efter eliminering af enhver skat, som ikke er en omfattet skat og en usikker skatteposition, som rapporteret i den multinationale concerns eller den store nationale concerns kvalificerede regnskaber.</p> <p data-bbox="507 1854 903 1993">FSR anser dette for at være i strid med OECD’s definition af Simplified Covered Taxes i OECD’s rapport “Safe Harbours and</p>	<p data-bbox="986 365 1414 577">aktiver og lønomkostningerne i jurisdiktionen. Omfanget af ansatte og materielle aktiver i jurisdiktionen må således anses som udtryk for en reel aktivitet i den pågældende jurisdiktion.</p> <p data-bbox="986 627 1414 1176">Det er Skatteministeriets opfattelse, at det afgørende for medregningen af værdien af et aktiv bør være, om det pågældende aktiv efter den relevante regnskabsstandard skal indgå ved opgørelsen af den regnskabsmæssige værdi af virksomhedens aktiver. Hvis der er tale om et aktiv under opførelse, der opfylder betingelserne for at blive indregnet i den regnskabsmæssige værdi af virksomhedens materielle aktiver, kan det derfor bekræftes, at aktivet kan indgå ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse.</p> <p data-bbox="986 1294 1414 1507">Der er i lovforslagets § 72, stk. 4, nr. 1 (tidligere § 71, stk. 2, 2. pkt.), indsat en definition af ”forenklede omfattede skatter”, der svarer til OECD’s definition af begrebet ”simplified covered taxes”.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)". FSR finder, at lovforslagets § 71, stk. 2, 2. pkt., bør tilrettes, så den svarer til OECD's forståelse af begrebet.</p> <p>FSR anmoder desuden Skatteministeriet om at redegøre for opgørelsen af simplificeret omfattede skatter henset til, at der synes at være forskel på de to metoder, som OECD opstiller i rapporten Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two). 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 pkt. 22 samt den dertilhørende fodnote.</p> <p>Det er FSRs opfattelse, at denne slutning ikke nødvendigvis er korrekt, da 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 FSR Skatteministeriet til at udarbejde et regneeksempel til illustration af opgørelsen af simplificeret omfattede skatter.</p> <p>Samtidig beder FSR om, at det afklares, hvorvidt reguleringer vedr. tidligere års skatter (såkaldte</p>	<p>Det er vurderingen, at OECD's synspunkt er korrekt, idet metode 1) i rapporten ("Income Tax expenses before adjusting for uncertain tax positions") vurderes at skulle forstås således, at der refereres til de skatteudgifter (aktuelle og udskudte), der vedrører regnskabsåret, dvs. de bogførte skatteomkostninger vedrørende regnskabsåret, herunder bogførte udskudte skatter.</p> <p>Det er således vurderingen, at den af OECD omtalte metode 1) ikke – som FSR forudsætter – tager højde for tidligere års justeringer.</p> <p>Det følger også heraf, at det er vurderingen, at reguleringer vedr. tidligere års skatter ("prior year adjustments") ikke skal medregnes.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

”prior year adjustments”) skal medregnes, eller om der kun kan medregnes bogførte skatteomkostninger vedr. indkomståret, herunder bogførte udskudte skatter.

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

### *Overgangssatsen*

FSR finder, at 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*

FSR henviser til, at lovforslagets § 74, stk. 3, ifølge bemærkningerne til bestemmelsen begrænser indregningen af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser i et overgangsårs 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

## Kommentarer

Som anført i lovforslagets almindelige bemærkninger vil de bestemmelser i minimumsbeskatningsloven, der er baseret på OECD’s modelregler, så vidt muligt skulle fortolkes i overensstemmelse med de kommentarer mv., der udgør fortolkningsbidrag til modelreglerne. Der kan i øvrigt henvises til kommentarerne til høringssvarene fra DE og DI.

Det er korrekt. Lovforslagets § 72, stk. 4, nr. 4 (tidligere § 71, stk. 7), er derfor justeret i overensstemmelse hermed.

Bemærkningerne til bestemmelsen i lovforslagets § 51, stk. 3 (tidligere § 74, stk. 3), var ikke tilstrækkeligt klare, og de er derfor tilrettet.

Om bestemmelsen kan i øvrigt henvises til pkt. 10 i OECD’s kommentarer til modelreglernes artikel 9.1.3.



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>efter minimumsbeskatningslovens regler, såfremt de havde været omfattet på tidspunktet for overdragelsen.</p> <p>FSR anmoder Skatteministeriet om at redegøre for – gerne med et regneeksempel – hvorledes justeringen af den kvalificerede indkomst og omfattede skatter skal foretages under denne bestemmelse</p> <p><i>Ændringer i anden lovgivning</i></p> <p>FSR anfører, at virksomheder, revisorer og rådgivere har vanskeligt ved at indregne udskudt skat i årsregnskabet på grund af de foreslåede regler i minimumsbeskatningsloven.</p> <p>FSR bemærker, at hvis der ikke lovgives om en midlertidig undtagelse, er der stor risiko for, at der udvikles forskellige fortolkninger af den regnskabsmæssige standard (IAS 12).</p> <p>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, og International Accounting Standard Board (IASB) har i den forbindelse tilkendegivet, at de mener den midlertidige undtagelse bør være et obligatorisk krav i alle Pillar 2 aftalelande.</p>	<p>Lovforslaget er justeret, således at der i lovforslagets § 79 indgår en række ændringer af årsregnskabsloven som foreslået af FSR.</p> <p>Ændringerne medfører, at virksomhederne ved opgørelsen af regnskabet vil skulle undlade at indregne udskudte skatteaktiver vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler.</p> <p>Reglerne skal sikre, at årsregnskabsloven fortsat er i tråd med de internationale regnskabsregler.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p data-bbox="178 551 371 580"><i>KPMG Acor Tax</i></p>	<p data-bbox="512 365 887 472">FSR foreslår, at der indarbejdes en sådan midlertidig undtagelse i årsregnskabsloven</p> <p data-bbox="512 551 900 768">KPMG Acor Tax bemærker, at 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.</p> <p data-bbox="512 815 900 1066">KPMG Acor Tax anbefaler, i det omfang Skatteministeriet ikke har en klar opfattelse af reglernes fortolkning, at der søges afklaring med OECD, da der er et behov for ensartet fortolkning blandt de implementerende jurisdiktioner.</p> <p data-bbox="512 1113 900 1254">KPMG Acor Tax beder Skatteministeriet om at indikere opfattelsen baseret på det til dato tilgængelige materiale.</p> <p data-bbox="512 1335 887 1400"><i>Kan en undtaget enhed udgøre en koncernenhed</i></p> <p data-bbox="512 1411 900 1662">KPMG Acor Tax anmoder om at få bekræftet, at minimumsbeskatningsloven skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelregler, for så vidt angår at en undtaget enhed ikke kan udgøre en koncernenhed.</p> <p data-bbox="512 1709 900 1995">KPMG Acor Tax bemærker, at der synes at være uoverensstemmelse mellem OECD's modelregler artikel 1.3.3 og direktivet. Af modelreglerne fremgår, at en koncernenhed ikke omfatter en undtagen enhed, mens denne bestemmelse er udeladt i direktivet.</p>	<p data-bbox="994 551 1414 846">Det er korrekt, at der er tale om et omfattende internationalt regelsæt, hvor en række forhold ikke er detaljeret omtalt i fortolkningsbidragene, som OECD har udarbejdet. Dette gælder særligt, når de generelle regler skal overføres på de enkelte landes særegne virksomhedsstrukturer.</p> <p data-bbox="994 893 1398 1111">Det forventes, at der vil være en løbende drøftelse af behovet for udbygning/præcisering af OECD's retningslinjer med henblik på at opnå en ensartet fortolkning blandt de implementerende jurisdiktioner.</p> <p data-bbox="994 1411 1414 1662">Direktivet om minimumsbeskatning er baseret på det sæt af modelregler, som er udarbejdet som en del af OECD-aftalens spor 2. Det fremgår endvidere eksplicit af direktivet, at det bør fortolkes i lyset af de retningslinjer, der kommer fra OECD.</p> <p data-bbox="994 1709 1414 1995">Det kan derfor bekræftes, at minimumsbeskatningsloven skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelregler. Når det fremgår af lovforslagets § 2 og direktivets artikel 2, stk. 3, at loven ikke finder anvendelse på undtagne enheder (bortset fra opgørelsen af</p>

## Organisation

## Bemærkninger

Dette bliver særligt relevant, for så vidt angår transparente enheder, hvis indkomst i henhold til OECD-reglernes 3.5.1.(b) allokeres til Constituent Entity-owners svarende til § 28, stk. 4 om allokering til koncernhedsejere.

KPMG Acor Tax vil høre, om en undtagen enhed efter Skatteministeriets opfattelse kan udgøre en koncernhedsejer.

KPMG Acor Tax bemærker, at 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 koncernhed. Det samme fremgår af Rådets offentlige dokumenter som en del af direktivets tilblivelseshistorie.

KPMG Acor Tax vil høre, om Skatteministeriet er af den opfattelse, at indkomst ikke kan allokeres fra gennemløbsenheder til undtagne enheder, der er koncernforbundne med gennemløbsenheden.

KPMG Acor Tax anbefaler i bekræftende fald, at dette tydeliggøres.

*Er et fast driftssted omfattet som "undtaget enhed"*

KPMG Acor Tax vil høre, om et fast driftssted efter Skatteministeriets opfattelse kan aflede

## Kommentarer

omsætningsgrænsen i § 1), skal det fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelreglernes artikel 1.3.3., således at en undtagen enhed ikke omfattes af begrebet "en koncernhed".

Det medfører, at en transparent enheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter lovforslagets § 18, stk. 4 (tidligere § 28, stk. 4), allokeres til enhedens koncernhedsejere, når den transparente enhed ikke er det ultimative moderselskab.

Det bemærkes, at det følger af kommentarerne til artikel 3.5. i OECD's modelregler pkt. 221, at den transparente enhed skal anses for at være det ultimative moderselskab i forhold til artikel 3.5.1(c), hvis den ville være ultimativt moderselskab uden undtagne enheders kontrollerende ejerskab, hvorfor lovforslagets § 18, stk. 5 (tidligere § 28, stk. 5), finder anvendelse.

Det er korrekt, at det ikke fremgår eksplicit af OECD's kommentarer, at faste driftssteder til undtagne enheder omfattet af lovforslagets § 2,

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>kvalifikationen som 'undtaget enhed' direkte fra moderenheden.</p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at hverken OECD's modelregler eller direktivet 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.</p> <p><i>Aktivitet i skattemæssigt transparente enheder</i></p> <p>KPMG Acor Tax vil høre, om Skatteministeriet er 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.</p> <p>KPMG Acor Tax vil høre, om Skatteministeriet er enig i, at aktivitet udført i minoritetsejede</p>	<p>stk. 1, nr. 1-6, anses for en del af den undtagne enhed. Det fremgår heller ikke, om aktiviteten i det faste driftssted indgår i vurderingen af, om enheden kan anses for at være en undtagen enhed.</p> <p>Begge dele vil dog være tilfældet. Det er således hele enheden, inkl. faste driftssteder, der er en undtagen enhed, og aktiviteten i det faste driftssted indgår i vurderingen af, om enheden opfylder betingelserne for at være en undtagen enhed.</p> <p>En fond, der fx driver aktiv erhvervsmæssig virksomhed i et fast driftssted, vil således ikke opfylde betingelsen for at være en nonprofitorganisation, jf. lovforslagets § 4, nr. 11, litra f.</p> <p>Det kan bekræftes, at aktivitet udført af andre koncernenheder, herunder transparente koncernenheder, ikke skal inddrages ved vurderingen af, om ejeren af den transparente koncernenhed er en undtagen enhed. Den transparente enhed er i forhold til minimumsbeskatningsloven en selvstændig enhed og skal vurderes særskilt i forhold til kriterierne for at være en undtagen enhed.</p> <p>Investeringer i minoritetsejede transparente investeringsenheder anses for at være et ejerskab af en porteføljeandel i en enhed, hvis der ejes mindre end 10 pct. af den</p>

## Organisation

## Bemærkninger

transparente investeringsenheder, som typisk har karakter af porteføljeinvesteringer, ej heller skal inddrages ved vurderingen af, om ejeren udgør en undtagen enhed.

### *Behandlingen af moderfonde efter minimumsbeskatningsloven*

KPMG Acor Tax vil høre, om Skatteministeriet er enig i, at hvis en moderfond opfylder betingelserne for at kunne fritages for koncernregnskabspligt efter årsregnskabslovens § 111 (hvor moderfonden kun har ét datterselskab, og fonden kun har begrænset erhvervmæssig aktivitet), og moderfonden overlader koncernregnskabsforpligtigheden 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.

## Kommentarer

transparente enheds overskud, kapital eller reserver eller stemmerettigheder. Aktiviteten i den transparente enhed vil ikke skulle inddrages i vurderingen af, om ejeren udgør en undtagen enhed.

Efter årsregnskabslovens § 111, stk. 2, kan en erhvervsdrivende fond undlade at udarbejde koncernregnskab, hvis 1) fonden kun har én dattervirksomhed, 2) fonden selv kun i begrænset omfang udøver erhvervsaktiviteter og 3) fonden, bortset fra konvertible gældsbreve og ikkebetalt udbytte eller udlodning, ikke har tilgodehavender hos eller har stillet sikkerhed for dattervirksomheden.

Eftersom årsregnskabsloven vil være en almindeligt anerkendt regnskabsstandard i minimumsbeskatningslovens forstand, jf. lovforslagets § 4, nr. 25, vil reglen om tvungen konsolidering (deemed consolidation) ikke finde anvendelse. Bestemmelsen i lovforslagets § 4, nr. 6, litra d (tidligere § 3, nr. 6, litra d), finder ikke anvendelse, når det er i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, at der ikke sker konsolidering.

Det bemærkes, at bestemmelsen, om at enheder, der alene på grund af sin lille størrelse, væsentlighed eller med den begrundelse, at den besiddes med henblik på salg, er udeladt af det konsoliderede regnskab, skal anses for at være en koncernenhed, ikke finder anvendelse, da den

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Retskildeværdien af OECD-vejledninger</i></p> <p>KPMG Acor Tax anmoder om at få bekræftet, at de administrative vejledninger fra OECD har samme retskildeværdi som modelreglerne fra OECD – det vil sige samme retskildeværdi som kommentarer og illustrative vejledninger.</p> <p>KPMG Acor Tax vil høre, i hvilket omfang det tilsvarende gør sig gældende for efterfølgende opdateringer til vejledningen.</p> <p>KPMG Acor Tax spørger i den forbindelse, om sådanne efterfølgende opdateringer altid skal lægges til grund som præciseringer af det gældende, så længe reglernes ordlyd ikke ændres.</p> <p>KPMG Acor Tax henviser til en situation, hvor en efterfølgende justering af vejledningen fra OECD anlægger en anden fortolkning end det som angives i bemærkningerne til lovforslaget om minimumsbeskatningsloven. I den forbindelse spørger KPMG Acor Tax, om OECD's efterfølgende opdateringer til kommentarerne da skal anses som at have forrang over de danske</p>	<p>udelukkede enhed er moderfonden. Bestemmelsen finder alene anvendelse på kontrollerede enheder, der ikke indgår i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab pga. manglende betydning eller salgshensigt.</p> <p>Direktivet om minimumsbeskatning er baseret på det sæt af modelregler om minimumsbeskatning, som er udarbejdet som en del af OECD-af-talens spor 2. Der er i OECD-regi udarbejdet omfattende kommentarer til modelreglerne. Der er også udarbejdet en eksempelsamling samt yderligere administrativ vejledning. Det er i direktivet eksplicit angivet, at direktivet bør fortolkes i lyset af de retningslinjer, der kommer fra OECD.</p> <p>Dermed vil både de eksisterende OECD-kommentarer mv. og efterfølgende justeringer heraf udgøre et fortolkningsbidrag i forhold til minimumsbeskatningsloven.</p> <p>Det svarer i den henseende til, hvad der gælder i relation til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst og OECD's transfer pricing guidelines. Her anvendes kommentarerne og efterfølgende opdateringer heraf også som fortolkningsbidrag til henholdsvis indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster og armslængdeprincippet i dansk ret.</p> <p>I enkelte tilfælde er der tilføjet nye lovbestemmelser med indholdet af</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>lovforarbejder. KPMG Acor Tax bemærker, at kommentarerne allerede i dag strækker sig langt ift. ordlyden af modelreglerne.</p> <p><i>”Deemed distribution”-regimet</i></p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at 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.</p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at 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</p>	<p>nogle af OECD-kommentarerne. Dette er sket med henblik på, at der ikke opstår tvivl om, at indholdet i kommentarerne finder anvendelse.</p> <p>Lovforslagets § 25, stk. 5 (tidligere § 35, stk. 5), medfører, at en koncernenhed, der har udloddet udbytter til sine ejere, får allokeret de skatter, der er påløbet udlodningen, selv om skatterne regnskabsmæssigt er medregnet hos ejerne.</p> <p>Det fremgår af OECD’s administrative vejledning fra februar 2023, at dette også omfatter tilfælde, hvor ejerne beskattes af ”udbytterne”, selv om overskuddet ikke udloddes (tvungne udbytter eller deemed distributions). Der vil være tale om situationer, hvor aktionærene beskattes af en del af selskabets ikke-udloddede overskud.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

holds an Ownership Interest, such as consent dividends.”

KPMG Acor Tax bemærker, at en række koncerner, der omfattes af minimumsbeskatningsloven, kontrollerer investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens (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 selskabsskatte-lovens § 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 investeringsselskabet hos aktionæren, uanset om resultatet udloddes.

KPMG Acor Tax spørger, om princippet i minimumsbeskatningslovens § 35, stk. 5, også kan omfatte en koncernenhedsejers beskatning af aktierne i et koncernselskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, således at skatten betalt af en koncernenhedsejer allokeres til ABL § 19-selskabet efter minimumsbeskatningsloven.

Hvis dette er tilfældet, spørger KPMG Acor Tax om Skatteministeriet så er af den opfattelse, at skatten ej heller kan indregnes hos koncernenhedsejeren, da der vil være tale om kapitalgevinstbeskatning af aktiebesiddelser på mere end 10 pct., og at skatten i så fald ikke kan medregnes

## Kommentarer

Aktionærerne i kontrollerede investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19 beskattes af aktieavanceerne efter et lagerprincip, selv om de kontrollerer investeringsselskabet. Lagerbeskatningen kan ikke sidestilles med beskatning af udbytteudlodninger. Skatten fra lagerbeskatningen kan derfor ikke allokeres til investeringsselskabet. Skatten allokeres til ejerne.

Hvis investeringsselskabet udlodder overskuddet, vil en dansk udbytte-modtager blive beskattet af udbytteudlodning, jf. selskabsskatte-lovens § 13, stk. 1, nr. 2. Skatten af denne udbytteudlodning skal efter lovforslagets § 25, stk. 5, allokeres til investeringsselskabet og medregnes i investeringsselskabets omfattede skatter. Det gælder også, selv om der er tale om udelukkede udbytter for udbytte-modtageren, hvilket fremgår af OECD kommentaren til 4.1.3., pkt. 11.

Det er således korrekt, som anført af KPMG Acor Tax, at der vil være en udfordring for koncernejerne af et investeringsselskab, hvis de lagerbeskattes af avancerne, idet indkomsten omfattes af lovforslagets § 15, stk. 1, nr. 4, om udelukkede egenkapitalgevinster, idet ejerandelen vil være mindst 10 pct. Når indkomsten er udelukket, vil skatterne ligeledes blive udelukket, jf. lovforslagets § 22, stk. 3, nr. 1.



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>nogetsteds uagtet at indkomsten medregnes som kvalificeret indkomst i ABL § 19-selskabet.</p> <p>KPMG Acor Tax opstiller beskatningssystemet i Kuwait som eksempel.</p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at Kuwait ikke forventes 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 sådanne 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 pct. i Kuwait. Skatten betales årligt, uafhængigt af 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 i selskabet eller virksomheden i</p>	<p>Derimod vil investeringsselskabets indkomst ikke være udelukket. Ved konsolideringen vil investeringsselskabets indkomst således ikke være modsvaret af skatterne på indkomsten.</p> <p>Hvis investeringsselskabet ikke beholder overskuddet fra investeringerne, men i stedet udlodder et beløb svarende til overskuddet, vil der derimod være symmetri, da investeringsselskabet både medregner indkomsten fra dets investeringer og skatten på overskuddet (i form af skatten på udbytteudlodningen).</p> <p>Baseret på KPMG's beskrivelse af beskatningssystemet i Kuwait vil der være tale om en tvungen distribution (deemed distribution), hvilket vil være omfattet af lovforslagets § 25, stk. 5 (tidligere § 35, stk. 5), således at skatten allokeres til det kuwaitiske selskab.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>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.</p> <p><i>Minimumsbeskatningslovens § 11</i> KPMG Acor Tax bemærker, at den danske minimumsbeskatningslov § 11 er formuleret således, at indenlandsk ekstraskat alene pålægges enheder, som indgår i en multinational koncern – og ikke enheder, som indgår i en stor national koncern. KPMG Acor Tax bemærker, at der formentligt er tale om en fejl, og ordlyden skal udvides således at den også dækker en stor national koncern.</p> <p>KPMG Acor Tax vil høre, om Skatteministeriet er 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</p>	<p>Lovforslaget er ændret, således at den indenlandske ekstraskat også pålægges i en stor national koncern.</p> <p>Den danske kvalificerede indenlandske ekstraskat er tilpasset med henblik på at kunne anerkendes efter kravene til QDMTT Safe Harbour i OECD-kommentarerne fra juli 2023.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>indenlandske ekstraskat opfylder kravene til 'QDMTT Safe Harbour'.</p> <p><i>Overgangsreglerne i minimumsbeskatningslovens §§ 40 og 71</i></p> <p>KPMG Acor Tax beder Skatteministeriet bekræfte, at det er den for kalenderåret relevante sats, hhv. 9,8 pct. og 7,8 pct. 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.</p> <p>KPMG Acor Tax henviser til, at OECD-modelreglerne i artikel 9.2 følger kalenderåret, således at satsen for 2023 er for regnskabsår, som påbegyndes i 2023.</p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at 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 ifølge KPMG Acor Tax fremgår af forarbejderne til minimumsbeskatningsloven § 40.</p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at direktivet ikke indeholder eksplícitte 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 efter KPMG Acor Tax's</p>	<p>Det fremgår af overgangsbestemelsen i lovforslagets § 72 (tidligere § 71) om en midlertidig safe harbour, at i løbet af overgangsperioden som defineret i bestemmelsens stk. 7, så skal ekstraskatten fastsættes til nul, bl.a. hvis den multinationale eller store nationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end de substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb for koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen i henhold til land for land-rapporten, som beregnet efter reglerne i denne lov, jf. § 72, stk. 1, nr. 3 (tidligere § 71, stk. 1, nr. 3).</p> <p>Reglerne vedrørende den substansbaserede indkomstudelukkelse er nærmere fastsat i lovforslagets § 30 (tidligere § 40). I direktivet er reglerne fastsat i artikel 28.</p> <p>Det fremgår af EU-direktivets artikel 48 om overgangsfrigtagelse for så vidt angår den substansbaserede indkomstudelukkelse, at værdien på 5 pct. i henholdsvis artikel 28, stk. 3, og artikel 28, stk. 4, om den substansbaserede indkomstudelukkelse for hvert regnskabsår, der begynder den 31. december i de følgende kalenderår, erstattes af de i artikel 48, stk. 1 og 2, angivne tabeller.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>opfattelse ske i overensstemmelse med modelreglerne.</p> <p>KPMG Acor Tax finder det afgørende for den danske implementering, 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.</p> <p>KPMG Acor Tax anfører, at 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 ifølge KPMG Acor Tax gældende for de efterfølgende indkomstår.</p> <p><i>Danske skattecreditter</i></p> <p>KPMG Acor Tax anmoder om at få oplyst, om der findes skattegodtgørelser i dansk skattelovgivning, der efter Skatteministeriets opfattelse skal betragtes som en 'kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse' efter</p>	<p>Det indebærer, at hvis regnskabsåret påbegyndes den 31. december 2023, da vil det være værdierne for 2023, der finder anvendelse. Dvs. 10 pct.</p> <p>Det er i overensstemmelse med OECD's modelregler artikel 9.2.1. og 9.2.2., hvor de 10 pct. også finder anvendelse for regnskabsår, der begynder i 2023.</p> <p>Det kan på den baggrund bekræftes, at for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2024, vil det være satserne 9,8 pct. og 7,8 pct., der finder anvendelse.</p> <p>Det kan endvidere bekræftes, at den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 30 ikke fuldt ud svarer til direktivets tekst, idet det angives, at procentsatsen for fx 2023 gælder for regnskabsår, der begynder <i>fra og med</i> den 31. december 2023.</p> <p>Lovteksten og bemærkningerne er på den baggrund justeret.</p> <p>Det er umiddelbart Skatteministeriets opfattelse, at der ikke findes skattegodtgørelser i dansk skattelovgivning, som skal betragtes som en "kvalificeret skattegodtgørelse" efter lovforslagets § 4, nr. 38 (tidligere § 3, nr. 38). Hverken ligningslovens §</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>minimumsbeskatningsloven § 3, nr. 38 og 39, og i givet fald hvilke.</p> <p>Såfremt Skatteministeriet deler KPMG Acor Tax's opfattelse af, at bestemmelserne i ligningslovens §§ 8 B og 8 X ikke udgør en refunderbar skattegodtgørelse, opfordrer KPMG Acor Tax til, at det overvejes om ordningerne kan indrettes på en sådan måde, at den opfylder betingelserne, således at de for virksomheder omfattet af minimumsbeskatningsloven ikke risikerer at blive udvandet/miste sin værdi. KPMG Acor Tax bemærker i den forbindelse, at andre jurisdiktioner har påbegyndt tilpasning af deres skatteincitamenters i overensstemmelse med de af OECD angivne principper/guidelines for incitamentsordninger, der ikke får en negativ behandling efter GLOBE reglerne.</p> <p><i>A/B-aktieklasser</i></p> <p>KPMG Acor Tax anmoder om at få uddybet Skatteministeriets forståelse af aktieklasser, hvor der alene er forskel i stemmerettigheder i henhold til minimumsbeskatningslovens § 3, nr. 23.</p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at mange danske koncerner, der er ejet af erhvervsdrivende almenvelgørende 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</p>	<p>8 B eller § 8 X kan anses for at opfylde kriterierne.</p> <p>Der er ikke planer om at ændre ligningslovens § 8 B som led i udarbejdelsen af minimumsbeskatningsloven.</p> <p>Det kan bekræftes, at vurderingen i lovforslagets § 4, nr. 23 (tidligere § 3, nr. 23), sker i forhold til de økonomiske rettigheder. Hvis de forskellige aktieklasser har de samme økonomiske rettigheder, vil de forskellige aktier derfor have samme ejerandel.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>økonomiske rettigheder er de samme. KPMG Acor Tax anmoder om at få bekræftet, at sådanne A- og B-aktieklasser skal anses som én aktieklasser i forhold til vurderingen af ejerandel.</p> <p>KPMG Acor Tax opstiller følgende eksempel til illustration af spørgsmålet:</p> <p>I et selskab er der udstedt 10 A-aktier med 10 stemmer hver, og 90 B-aktier med 1 stemme hver. Den almenvelgørende erhvervsdrivende fond ejer 10 A-aktier og 10 B-aktier. Skal den erhvervsdrivende Fond anses som at eje 20 pct. 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 pct. af den ene klasse og 1/9 af den anden klasse, hvorved der ejes mere end 50 pct. ift. vurderingen af, om den underliggende koncern udgør en minoritetsejet koncern jf. minimumsbeskatningslovens § 43.</p> <p><i>Tidspunkt for vurdering af, om en enhed skal kvalificeres som en minoritetsejet koncernenhed</i></p> <p>KPMG Acor Tax anmoder om at få bekræftet, at vurderingen af, om en enhed er en minoritetsejet koncernenhed efter minimumsbeskatningslovens § 43, stk. 3, nr. 1, det vil sige en enhed i hvilken den ultimative moderenhed har en</p>	<p>Den erhvervsdrivende fond skal i eksemplet i forhold til lovforslagets § 33 (tidligere § 43), anses for at eje 20 pct. af det underliggende selskab, idet der ejes 20 pct. af rettighederne til overskud, kapital og reserver. Den underliggende koncern vil derfor være en minoritetsejet koncern.</p> <p>Der er ikke eksplicit i OECD's modelregler taget stilling til, på hvilket tidspunkt det skal vurderes, om en enhed er en minoritetsejet koncernenhed efter lovforslagets § 33, stk. 3, nr. 1 (tidligere § 43, stk. 3, nr. 1).</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>direkte eller indirekte ejerandel på 30 pct. eller mindre, foretages ved udgangen af regnskabsåret. Dette vil ifølge KPMG Acor Tax umiddelbart give mening, i og med balcedatoen 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.</p>	<p>I lyset af, at det ikke er reguleret i modelreglerne, kan måletidspunktet fastsættes til det tidspunkt, som anvendes ved opgørelsen af ejerandelen i regnskabet.</p>
<p><i>Landbrug &amp; Fødevarer (L&amp;F)</i></p>	<p>L&amp;F er positive over for, at implementering af direktivet sker i en særskilt lov, og bakker op om de fælles skatteneutrale principper. L&amp;F er desuden positive over for, at der i bemærkningerne til lovforslaget er indarbejdet visse hensyn til andelsselskaberne.</p> <p>L&amp;F havde dog gerne set at der havde været længere høringsfrist, henset til lovforslagets kompleksitet og til at høringsperioden stort set har været sammenfaldende med sommerferieperioden. L&amp;F finder ikke, at det er befordrende for kvaliteten af lovgivningsarbejdet.</p> <p>L&amp;F finder, at minimumsbeskatningsmodellen i lovforslaget ikke er i direkte harmoni med beskatningsmodellen i de danske andelsselskaber.</p> <p><i>Definitionen af andelsselskaber</i></p>	<p>Reglerne er i forbindelse med implementeringen fastsat i en særskilt lov. Der er således tale om et helt særskilt regelsæt, der som udgangspunkt skal fungere uafhængigt af den øvrige skattelovgivning.</p> <p>Det er korrekt, at lovforslaget har været i ekstern høring i sommerperioden. På den baggrund har høringsperioden været forlænget til 6 uger.</p> <p>Der har ved udarbejdelsen af lovforslagets bemærkninger været fokus på særlige danske skatteregler, herunder i relation andelsselskaber.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>L&amp;F opfordrer til, at bemærkningerne til den definition af ”Kooperativ”, der er indeholdt i lovforslagets § 30, stk. 6, nr. 3, gøres mere konkret ved udtrykkeligt at anføre, at den foreslåede regel vil være relevant for enheder, der er omfattet af de danske regler om andelsbeskatning, jf. selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 3.</p> <p><i>Fradrag for udbytte 12 måneders-reglen, § 30</i></p> <p>L&amp;F anfører, at de i lovforslaget anvendte begreber ”udbytte” og ”dividende” er udtryk for en forkert oversættelse og bør ændres til ”udlodning”.</p> <p>L&amp;F lægger med henvisning til SKM 2006.597 SR og SKM 2011.227 SR til grund, at enhver udbetaling fra et andelsselskab til andelshaver/andelsejer vil blive anset som en betaling for leverancer eller som en rabat på solgte varer og dermed ikke som udbytte, og at dette gælder, uanset om udbetalingen fra andelsselskabet først finder sted flere år efter de faktiske leverancer/salg.</p> <p>L&amp;F anmoder om at få bekræftet og tydeliggjort i bemærkningerne, at lovforslagets § 30 både</p>	<p>Den definition af kooperativ, der er indeholdt i lovforslagets § 20, stk. 6, nr. 3 (tidligere § 30, stk. 6, nr. 3), svarer ikke fuldt ud til afgrænsningen af de selskaber, der kan være omfattet af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 3. Selv om der ikke er et fuldstændigt sammenfald, vurderes det dog, at det må forventes, at der vil være danske kooperationsbeskattede andelsselskaber, der vil være omfattet af lovforslagets § 20. Bemærkningerne til lovforslagets § 20, stk. 6, nr. 3, er på den baggrund ændret, men med en angivelse af, at det i sidste ende vil skulle bero på en konkret vurdering.</p> <p>Det anførte kan tiltrædes. Lovtekst og bemærkninger er ændret i overensstemmelse hermed.</p> <p>Det kan bekræftes, at lovforslagets § 20 (tidligere § 30) både vil kunne</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>omfatter efterbetalinger og udlodninger, og dermed at den kvalificerede indkomst kan nedsættes med både efterbetalinger vedr. regnskabsårets leverancer til/fra andelsselskabet, udlodninger i form af udbetalinger fra eksempelvis individualiseret egenkapital (medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti, der er en del af andelsselskabets egenkapital, som er individualiseret til en konkret andelshaver/andelsejer, og først udbetales til andelshaver/andelsejer efter flere år eller ved ophør) og forrentningen af medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti.</p> <p>L&amp;F ønsker yderligere bekræftet, at overførsler til den individualiserede egenkapital (overførsler til medlemskonti/andelshaverkonti/ejerkonti) også kan nedbringe den kvalificerede indkomst, idet det bemærkes, at overførsler til den individualiserede egenkapital vedtages og udbetales på samme tidspunkt som udbytte (dividende) fra et andelselskab.</p> <p>Desuden ønsker L&amp;F at få bekræftet, at også udbytte, der udbetales til en modtager med forskudt indkomstår i forhold til det udloddende selskab, kan fradrages, og dermed at nedsættelse af den kvalificerede indkomst ikke vil være begrænset til de udlodninger, som medregnes i en indkomstopgørelse for indkomstår, der udløber senest 12 måneder</p>	<p>omfatte de nævnte efterbetalinger og udlodninger, herunder udlodninger fra individualiserede konti, der vedrører tidligere års optjening, og udbetaling af en forrentning af medlemskonti mv. Det er herved lagt til grund, at der med det angivne er tale om udlodninger mv., der for personer, der er hjemmehørende i Danmark, vil være personlig indkomst.</p> <p>Det kan ikke bekræftes. En overførsel til den individualiserede egenkapital indebærer ikke, at medlemmerne dermed har et aktuelt krav om udbetaling af indestående på kontiene. Overførslen ændrer ikke på, at der stadig vil være tale om en del af selskabets egenkapital. Der vil først kunne ske en nedsættelse ved faktisk udlodning.</p> <p>Det kan ikke bekræftes. Det følger udtrykkeligt af EU-direktivets artikel 39 (og OECD's modelregler artikel 7.1.1), at det er en betingelse for at der kan ske en nedsættelse, at udlodningen er medregnet i modtagerens skattepligtige indkomst for et indkomstår, der udløber, senest 12 måneder efter udgangen af det ultimative moderselskabs regnskabsår.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

efter udgangen af det udloddende selskabs regnskabsår. Dette er illustreret med to eksempler. I begge eksempler er andelsselskabets regnskabsperiode 1. okt. 2025 til 30. sept. 2026. I eksempel 1 træffes beslutning om udbytte den 15. dec. 2026, og modtagerens regnskabsperiode er kalenderåret 2026. I eksempel 2 træffes beslutning om udbytte den 15. jan. 2027, og modtagerens regnskabsperiode er kalenderåret 2027.

L&F undrer sig over udformningen af reglen i lovforslagets § 72, stk. 2. For det første fordi der ikke ved anvendelse af overgangsbestemmelserne er en begrænsning i forhold til udlodningen senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. For det andet fordi nedbringelse af resultat før skat er begrænset til juridiske personer, da andelsejere også kan være fysiske personer. Det bemærkes, at den danske oversættelse ikke synes at være korrekt, da OECD's modelregler ikke begrænser anvendelsen til juridiske personer.

### *Andelselskabernes dokumentationspligt*

L&F opfordrer til, at det tydeliggøres, hvordan det ultimative

## Kommentarer

Det er i forhold til de to eksempler lagt til grund, at modtagerens indkomstår og regnskabsår er sammenfaldende. For så vidt angår eksempel 1 vil betingelsen være opfyldt, idet det relevante indkomstår for modtageren udløber mindre end 12 måneder efter den 30. sept. 2026. Derimod vil betingelsen ikke være opfyldt i eksempel 2, da det relevante indkomstår for modtageren udløber mere end 12 måneder efter den 30. sept. 2026.

Lovforslagets § 73, stk. 2 (tidligere § 72, stk. 2) omhandler anvendelsen af overgangsreglen i lovforslagets § 72, bl.a. i den situation, hvor det ultimative moderselskab er omfattet af bestemmelsen i lovforslagets § 20 – ordninger med fradragsberettigede udlodninger. For at kunne være omfattet af lovforslagets § 20, vil det ultimative moderselskab skulle opfylde de betingelser, der fremgår af bestemmelsen, herunder betingelsen vedrørende udlodning senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Der indgår dermed indirekte et 12 måneders krav. Lovforslagets § 73, stk. 3, er derudover ændret, således at definitionen af en kvalificeret person i overensstemmelse med OECD's modelregler vil omfatte en indehaver og dermed både juridiske og fysiske personer.

De præcise krav til dokumentationen for en berettiget anvendelse af

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>moderselskabs dokumentationspligt for, at forudsætningen for anvendelse af lovforslagets § 30, stk. 1 er til stede, kan opfyldes.</p> <p>L&amp;F finder, at anvendelsen af ordene ”betales af modtageren” i lovforslagets § 30, stk. 1, nr. 2, og de tilknyttede bemærkninger er en ukorrekt oversættelse af EU-direktivets artikel 39, stk. 2, litra a, da ”subject to tax” i selve lovteksten bør oversættes til ”beregnes for modtageren” og i bemærkningerne ændres til ”skattepligtigt hos modtageren”.</p> <p>L&amp;F beder om at få bekræftet, at den nominelle skattesats for modtagere af udlodninger fra andelselskaber omfattet af dansk beskatning svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen. Der henvises til, at 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.</p> <p>L&amp;F opfordrer Skatteministeriet til at udarbejde en positivliste med de lande, hvor det med rimelighed kan forventes, at</p>	<p>lovforslagets § 20, stk. 1 (tidligere § 30, stk. 1), er ikke fastlagt. Fastlæggelse af og vejledning om dokumentationskrav vil ske i takt med erfaringerne med anvendelsen af reglerne.</p> <p>Bestemmelsen i lovforslagets § 20, stk. 1, nr. 2 (tidligere § 30, stk. 1, nr. 2), implementerer EU-direktivets artikel 39, stk. 2, litra b, og heri anvendes ordene ”paid by the recipient”. På den baggrund er det opfattelsen, at oversættelsen er korrekt. Begrebet ”subject to tax” indgår i EU-direktivets artikel 39, stk. 2, litra a, der er implementeret ved lovforslagets § 20, stk. 1, nr. 1. I forhold til denne regel er der foretaget den ændring, at ”beskattes hos”, er ændret til ”medregnes i modtagerens skattepligtige indkomst”.</p> <p>Det kan bekræftes. Bemærkningerne til lovforslagets § 20, stk. 1, nr. 1, er udbygget, idet det eksplicit er nævnt, at kravet om en nominel skattesats for modtageren på mindst 15 pct. vil være opfyldt for danske modtagere.</p> <p>Det er koncernen, som vil have bevisbyrden for, at det med rimelighed kan forventes, at de samlede skattebetalinger svarer til en beskatning</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>udbetalinger vil blive beskattet med 15 pct., hvortil andelsselskaberne ikke skal godtgøre beskatningen hos hver enkelt andelshaver.</p> <p>Det er L&amp;F's opfattelse, at kravene i minimumsbeskatningsloven altid vil være opfyldt, hvis den danske andelsbeskatningsmodel finder anvendelse, idet den endelige beskatning hos andelselskab/andelshaver/andelsejer i langt de fleste tilfælde vil være langt højere end minimumsbeskatningen på 15 pct. På den baggrund anmodes om en uddybning af, hvad der menes med den kommentar i bemærkningerne, hvor det angives, at ”Det betyder, at de krav, der gælder i forhold til at være omfattet af andelsbeskatningen, ikke nødvendigvis indebærer, at minimumsbeskatningslovens krav også er opfyldt”.</p> <p><i>Regulering af omfattede skatter for andelselskaber</i></p> <p>L&amp;F anmoder om at få bekræftet, at lovforslagets § 30, stk. 3, skal forstås således, at uagtet at den kvalificerede indkomst nedsættes med henholdsvis restbetaling til andelsejerne, forrentning af ejerkonti og udlodninger i form af udbetalinger fra eksempelvis individualiseret egenkapital, så skal omfattede skatter efter</p>	<p>med mindst 15 pct. En eventuel positivliste vil ikke ændre herpå. Det skal samtidig bemærkes, at en sådan positivliste i givet fald kun vil kunne få en vejledende karakter, da der nødvendigvis vil skulle tages forbehold for senere ændringer af landenes skatteregler.</p> <p>Bemærkningerne skal ses i lyset af, at anvendelsen af reglerne i lovforslagets § 20 om selskaber, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, er undergivet en række betingelser, herunder at der skal ske udlodning til medlemmerne senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Endvidere skal bemærkningerne ses i lyset af, at selv om det må forventes, at andelselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, vil være omfattet af lovforslagets § 20, vil det ikke kunne konkluderes, at det at være omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, er ensbetydende med, at andelselskabet dermed automatisk vil være omfattet af lovforslagets § 20.</p> <p>Den skat, som betales af andelsbeskattede andelselskaber efter reglerne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, jf. selskabsskattelovens § 14, stk. 2, vil være en omfattet skat omfattet af lovforslagets kapitel 6 (tidligere kapitel 8).</p> <p>Opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst tager</p>

## Organisation

## Bemærkninger

lovforslagets kapitel 8 ikke nedsættes forholdsmæssigt. Det anføres, at det ikke virker logisk at nedsætte skatten forholdsmæssigt, da formueskatten allerede efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2, er opgjort uden henholdsvis restbetaling til andelsejerne, forrentning af ejerkonti og udlodninger i form af udbetalinger fra eksempelvis individualiseret egenkapital.

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

L&F beder om at få bekræftet, at reglerne i lovforslagets § 30, stk. 1, er uafhængige af reglerne i § 30, stk. 2, således at når blot én af bestemmelserne er opfyldt, er udlodningen omfattet af fradragsretten.

L&F bemærker, at ordene ”et kooperativ inden for

## Kommentarer

udgangspunkt i det regnskabsmæssige nettoresultat, idet dette resultat reguleres for en række poster, herunder nettoskatteudgifter, hvorved bl.a. forstås enhedens omfattede skatter efter kapitel 6. Reglen i lovforslagets § 20, stk. 3, har som indbygget forudsætning, at koncernenhedens omfattede skatter også indeholder et skattebeløb for den del af resultatet, som udloddes. Når den kvalificerede indkomst nedsættes med det beløb, der distribueres som fradragsberettigede udlodninger, sker der alene en nedsættelse af et beløb efter skat. Derfor er der også behov for en regel, som sikrer, at det skattebeløb, som vedrører udlodningen, trækkes ud af den kvalificerede indkomst. Dette indebærer omvendt, at reglen i lovforslagets § 20, stk. 3, ikke vil være relevant i den situation, hvor der ikke er beregnet skat af det beløb, der distribueres som en udlodning med fradrag, da de omfattede skatter, der indgår i den kvalificerede indkomst, ikke vedrører udlodningsbeløbet.

Det kan bekræftes. Udlodninger, der distribueres til modtagere, som opfylder betingelserne i lovforslagets § 20, stk. 2 (tidligere § 30, stk. 2), vil kunne nedsætte den kvalificerede indkomst, selv om betingelserne i § 20, stk. 1 (tidligere § 30, stk. 1), ikke er opfyldt.

Lovforslaget og bemærkningerne er ændret, således der i stedet anvendes

## Organisation

## Bemærkninger

forsyningsområdet”, uagtet at der er tale om en direkte oversættelse fra EU-direktivet, bør ændres til ”indkøbsforening”. Hvis det ikke ændres, anmodes om en uddybning af, hvad der menes med ”et kooperativ inden for forsyningsområdet”.

### *Andelselskabers anvendelse af overgangsbestemmelserne (safe harbour)*

L&F bemærker, at det af lovforslagets § 71 fremgår, at overgangsbestemmelserne (safe harbour testen) er baseret på den kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret, idet der ved en kvalificeret land for land-rapport bl.a. forstås en land for land-rapport, der er indberettet i overensstemmelse med skattekontrollovens §§ 47-52.

L&F spørger i den forbindelse, om der er risiko for, at en efter skattekontrollovens §§ 47-52 indberettet land for land-rapport kan blive underlagt kontrol/revision, som fører til en tilsidesættelse, som igen vil medføre, at land for land-rapporten ikke kan anvendes til safe harbour testen.

L&F bemærker, at det af lovforslagets § 72, stk. 2, fremgår, at i den situation hvor det ultimative moderselskab er et andelselskab (omfattet af lovforslagets § 30), vil det ultimative moderselskab kunne anvende overgangsreglerne i lovforslagets § 71. Imidlertid fremgår det af lovforslagets § 72,

## Kommentarer

den mere korrekte betegnelse ”indkøbskooperativ”.

Det forhold, at Skatteforvaltningen måtte foretage en nærmere kontrol af en land for land-rapport, der er indberettet efter skattekontrollovens §§ 47-52, vil ikke i sig selv indebære, at overgangsbestemmelsen i lovforslagets § 72 (tidligere § 71) ikke vil kunne anvendes. Det afgørende vil være, hvorvidt grænserne i lovforslagets § 72, stk. 1, nr. 1, fortsat opfyldes.

Det er korrekt, at et andelselskab omfattet af lovforslagets § 20 (tidligere § 30) vil kunne anvende overgangsreglen i lovforslagets § 72 (tidligere § 71). Der var i den udgave af lovforslaget, som var i høring, i § 72, stk. 3, nr. 3 (nu § 73, stk. 4, nr. 3),

## Organisation

## Bemærkninger

stk. 3, at reglerne i § 71 ikke finder anvendelse for jurisdiktioner med koncernenheder, der har valgt af være omfattet lovforslagets § 30. Dette modsiger, at et ultimativt moderselskab, der er et andelsselskab (omfattet af lovforslagets § 30) kan anvende reglerne i § 71.

L&F anfører med en henvisning til OECD's modelregler, herunder artikel 7.3, at det ser ud til, at artikel 7.3 ikke er blevet implementeret i lovforslaget, og at der fejlagtigt i lovforslagets § 72, stk. 3, nr. 3, er henvist til lovforslagets § 30. L&F påpeger, at dette skal rettes, således at der ikke er tvivl om, at et ultimativt moderselskab, der er et andelsselskab (omfattet af lovforslagets § 30), kan anvende reglerne i lovforslagets § 71.

### *Dokumentation og indberetninger*

Det er L&F's opfattelse, at dokumentations- og indberetningsniveauet vil blive uforholdsmæssigt tungt og bebyrdende for dansk erhvervsliv, herunder danske andelsselskaber. L&F påpeger i den forbindelse, at de administrative omkostninger fra 2025 og frem udgør 25-38 pct. af lovforslagets beregnede provenu.

## Kommentarer

henvist til koncernenheder omfattet af § 30 (nu § 20) Det var en fejl.

Der er korrekt. Fejlen er rettet, således at der i lovforslagets § 73, stk. 4, nr. 3 (tidligere § 72, stk. 3, nr. 3), nu korrekt henvises til koncernenheder omfattet af lovforslagets § 27, der udgør en implementering af artikel 7.3 i OECD's modelregler, og som omhandler koncernenheder omfattet af et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning.

Lovforslagets oplysningspligter er baseret på direktivet og er nødvendige af hensyn til at sikre korrekt implementering samt administration af reglerne.

Som det også fremgår af indledningsafsnittet til det offentliggjorte dokument, der indeholder det af OECD udarbejdede oplysnings-skema med oplysninger om ekstraskat (*GloBE Information Return*), er det tilstræbt at finde en balance mellem på den ene side at sikre alle de nødvendige oplysninger til skattemyndighederne, og på den anden

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>L&amp;F opfordrer til at se på den øvrige lovgivning med henblik på at justere, så der ikke er nogen uhensigtsmæssige krav til indberetning og administration på skattemrådet. L&amp;F opfordrer samtidig til samarbejde med Erhvervsministeriet om kravene til virksomhedernes indberetning.</p> <p><i>GloBe Information Return</i></p> <p>L&amp;F mener ikke, at det fremgår tydeligt, hverken i lovtæksten eller bemærkningerne, hvilket skema der skal anvendes som »standardskema« til indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat i medfør af § 53, stk. 4. L&amp;F henviser i den forbindelse til bemærkningerne til § 53, stk. 4, hvor det fremgår, at det som udgangspunkt vil være skemaet <i>GloBE Information Return</i>, der er udarbejdet af OECD, der vil skulle anvendes.</p> <p>L&amp;F kritiserer, at virksomhederne ikke ved, hvilke informationer skemaet skal indeholde, og</p>	<p>side begrænse omkostningerne for virksomhederne.</p> <p>En eventuel sanering af øvrige indberetningsbestemmelser på skattemrådet falder uden for formålet med dette lovforslag.</p> <p>Lovforslagets § 53 implementerer direktivets artikel 44. Artikel 44 omhandler alene et »standardskema« og fastsætter dermed ikke, hvilket skema der ifølge direktivet vil skulle anvendes til at indgive oplysninger om ekstraskat.</p> <p>Som anført i lovforslagets bemærkninger er det forventningen, at skemaet <i>GloBE Information Return</i>, der er udarbejdet i regi af OECD, vil blive anvendt til indgivelsen af oplysninger om ekstraskat. Dette skema forudsættes anvendt, da det er antagelsen, at dette skema også vil blive anvendt i andre jurisdiktioner. Det er forventningen, at det vil lette de administrative byrder for virksomhederne, hvis det samme skema vil skulle anvendes i flere jurisdiktioner.</p> <p>Det følger af lovforslagets § 53, stk. 4, at indholdet af skemaet med oplysninger om ekstraskat skal være i overensstemmelse med direktivets artikel 44. Artikel 44, stk. 5 og 6,</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>hvorledes skemaet skal udfyldes og indberettes.</p> <p>L&amp;F beder Skatteministeriet om 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.</p> <p><i>Administrative konsekvenser for erhvervslivet</i></p> <p>L&amp;F bemærker, at implementeringen af minimumsbeskatningen 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 reglerne kun omfatter</p>	<p>indeholder en opregning af de kategorier af oplysninger, der efter omstændighederne vil skulle angives i skemaet. Foruden en henvisning til artikel 44, stk. 5 og 6, er der i bemærkningerne til lovforslaget angivet en eksemplificering af de kategorier af oplysninger, skemaet vil skulle indeholde.</p> <p>Skemaet <i>GloBE Information Return</i>, der forventes anvendt til brug for indgivelsen af oplysninger om ekstraskat, er udstyret med noter. Noterne har til hensigt at beskrive, hvorledes det enkelte felt i skemaet skal udfyldes.</p> <p>Det er oplyst, at OECD's <i>GloBe Information Return</i> forventes at kunne foreligge i endelig form inden udgangen af 2023.</p> <p>Det vil derefter hurtigst muligt blive vurderet, om dette umiddelbart kan anvendes som grundlag for det standardskema, der skal anvendes ved indberetning af oplysninger til Skatteforvaltningen, eller om der er behov for tilretninger heri.</p> <p>Det er tilstræbt ved implementeringen af direktivet, at der ikke pålægges erhvervslivet yderligere eller strengere administrative eller økonomiske konsekvenser, end hvad der er påkrævet efter direktivet.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>75 virksomheder. L&amp;F vil høre, hvordan det hænger sammen, at det af regeringsgrundlaget fremgår: ”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 regelforenkling, så erhvervet samlet set ikke pålægges yderligere administrative byrder.</p> <p><i>Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet og tilbageføring af provenu</i></p> <p>L&amp;F bemærker, at det med betydelig usikkerhed skønnes, at indførelsen af minimumsbeskatningsloven udgør et provenu på ca. 1.880 mio. kr. efter adfærd. L&amp;F vil høre, hvordan provenuet skal tilbageføres. L&amp;F mener, at det er naturligt, at man med indførelsen af den globale minimumsbeskatning overvejer at nedbringe selskabsskatten yderligere.</p> <p><i>Bindende svar/fortolkning</i></p> <p>L&amp;F bemærker, at et bindende svar om fortolkning af minimumsskatteoven ikke vil være bindende for skattemyndigheden, hvis skattemyndigheden i et andet land måtte lægge en anden fortolkning af problemstillingen til grund.</p> <p>L&amp;F finder, at det af retssikkerhedsmæssige hensyn bør være</p>	<p>OECD-aftalen skønnes samlet set på længere sigt at være omtrent provenuneutral, hvis spor 1 om omfordeling af beskatningsret til de største og mest profitable koncerner gennemføres. Provenuskønnene er dog behæftet med usikkerhed, ligesom provenuprofilen af aftalens elementer er forskellig. Hvis den samlede OECD-aftale, når der er tilstrækkelig klarhed om implementeringen af spor 1, skønnes at medføre et merprovenu, vil regeringen tage stilling til disponeringen heraf.</p> <p>Det har været ønsket, at danske koncernenheder skulle have mulighed for at anmode om bindende svar.</p> <p>Da et bindende svar ikke vil være bindende for andre landes skattemyndigheder, er det nødvendigt at begrænse den bindende virkning, så det ikke vil være bindende, såfremt</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>den 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.</p> <p>L&amp;F anmoder desuden om, at der hurtigst muligt findes en løsning på håndteringen af eventuelle dobbeltbeskatningskonflikter efter regelsættet i minimumsbeskatningsloven.</p> <p>L&amp;F opfordrer 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.</p>	<p>et andet lands skattemyndigheder er uenige.</p> <p>Den af L&amp;F foreslåede ordning vurderes ikke at kunne fungere i praksis og ses heller ikke at ville øge retssikkerheden for danske koncerner. Det bemærkes i øvrigt, at minimumsbeskatningsreglerne vil indebære, at udenlandske koncernenheder vil kunne blive undergivet en beskatning efter reglen om underbeskattet overskud, hvis en dansk koncernenhed ikke er blevet undergivet beskatning med minimumsskattesatsen.</p> <p>Som anført i lovforslagets bemærkninger, er det forventningen, at der fremadrettet vil blive indgået internationale aftaler om, hvordan fortolkningsproblemer skal løses, hvor der er uenighed mellem flere landes skattemyndigheder om, hvordan regelsættet skal fortolkes.</p> <p>Et sådant overblik over landenes holdninger til fortolkningen af direktivet og modelreglerne vil i praksis kun kunne etableres ved et EU- og/eller OECD-initiativ.</p>
<p><i>Skatterevisorforeningen</i></p>	<p>Skatterevisorforeningen oplyser, at foreningen ikke har bemærkninger til forslaget.</p>	