



10. november 2023

SKATTEMINISTERIET
NICOLAI EIGTVEDS GADE 28
DK 1402 - KØBENHAVN K

J.nr. 2022-13403

Spørgsmål til L 5 Forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven).

Med venlig hilsen

Kristoffer Kowalski
Partner

Peter Rose Bjare
Partner

1 AKTIEKLASSER

Efter § 4, nr. 23 så defineres ejerandel som en egenkapitalandel, der giver ret til overskud, kapital eller reserver. Som det fremgår af bemærkningerne, vil det bero på en konkret vurdering, hvordan en specifik rettighed skal kvalificeres i forhold til, om det er en ret til overskud, kapital eller en reserve. Forskellige aktieklasser er sædvanlige, hvorfor der efterspørges eksempler på almindeligt forekommende aktieklasser.

Efter skatteministeriets opfattelse hvordan skal ejerandelene i et joint venture opgøres i følgende eksempel: Et koncernselskab har en ejerandel i et andet selskab, hvori det ejer 50 % af stemmerne, og ejerandelene indregnes efter indre værdis metode. Selskabet har 3 aktieklasser.

- Aktieklasser A (nominelt 1 million aktier a 1 DKK) har alene stemmer samt en ret til at få den indbetalte kapital tilbage efter afkast til aktieklasser B.
- Aktieklasser B (nominelt 100 millioner aktier a 1 DKK) har ret til alt afkast, indtil den investerede kapital samt et præferenceafkast på 8 % om året af den investerede kapital er oppebåret. Aktieklassen er stemmeløs.
- Aktieklasser C (nominelt 50 millioner aktier a 1 DKK) ordinær aktieklasser med ret til alt afkast efter aktieklasser A og B.

Hvor stor en ejerandel skal koncernen anses at have efter joint venture-reglen, når den ejer 50 % af A-aktierne, 90 % af B-aktierne og 40 % af C-aktierne?

Hvorledes skal målingen af ejerandelen foretages efter joint venture-reglen i ovenstående eksempel, hvis aktieklasser A ændres til ikke at have ret til at få den indskudte kapital tilbage?

Hvordan skal ejerandelen opgøres, hvis, i tillæg til at A-aktieklassen ikke har ret til den indskudte kapital men alene stemmer, at en ny ekstern aktionær tilbydes at tegne en ny aktieklasser D (nominelt 1 million aktier a 1 DKK tegnet til kurs 500, således at der er indskudt DKK 5 pr. aktie a 1 DKK, der er udstedt), der giver ret til 20 % af alt afkast samt forlods dækning af den indskudte kapital, efter aktieklasser B har fået dækket indskudt kapital og præferenceafkast men før aktieklasser A og C (de resterende 80 % af det ordinære afkast tilfalder aktieklasser C). Den nye eksterne aktionær ejer alle D-aktierne.

Såfremt ovenstående eksempel ændres, således at koncernen konsoliderer selskabet linje for linje, og det derfor er en koncernenhed, fordi det ejer 75 % af A-aktierne samt 90 % af B-aktierne, 40 % af C-aktierne og 0 % af D-aktierne, med hvilken ejerandel skal koncernen anses at eje selskabet og eventuelt foretage indkomstmedregning, samt hvor stor en ejerandel skal koncernen anses at have i selskabets overskud jf. § 4, nr. 22.

2 FASTE DRIFTSSTEDER HVIS RESULTAT IKKE INDGÅR I EN KONCERNENHEDS REGNSKAB LINJE FOR LINJE

Efter definitionen af koncernenheder i § 4, nr. 2 udgør en koncernenhed "enhver enhed, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, og alle faste driftssteder, der tilhører en hovedenhed, som indgår i en multinational koncern". Kan det bekræftes, at såfremt der er foretaget en ikke-kontrollerende minoritetsinvestering i en skattemæssigt transparent enhed i et andet land, og denne investering har givet anledning til et fast driftssted i udlandet for den investerende koncernenhed, da skal det faste driftssted ikke anses som en koncernenhed omfattet af minimumsbeskatningsloven, når driftsresultatet fra det faste driftssted indgår i regnskabet for den skattemæssigt transparente enhed? Det kan i besvarelsen af ovenstående lægges til grund, at minoritetsinvesteringen regnskabsteknisk tages op som et investeringsaktiv til handelsværdi i den investerende koncernenheds regnskab.

3 JURISDIKTIONELLE VALG FOR MINORITETSEJEDE UNDERKONCERNER

Efter reglerne i § 33 skal der foretages særskilte beregninger for den effektive skattesats og ekstraskatten efter kapitel 5-11 for minoritetsejede underkoncerner. Kan der efter skatteministerens opfattelse foretages separate juridiske valg for en minoritetsejet underkoncern, i det omfang at reglerne i kapitel 5-11 muliggør forskellige valg? Som eksempel herpå er valgmulighederne i § 16, stk. 1.

4 ARMSLÆNGDEPRINCIPPET

I overensstemmelse med § 12, stk. 3 skal armslængdeprincippet anvendes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst. Flere koncerner foretager "year end adjustments" inden årets udgang, således at korrekte/armslængde- handelsværdier reflekteres i de enkelte enheders resultat som udarbejdet til brug for det ultimative moderselskabs koncernregnskab.

Der er imidlertid også en række koncerner, der først korrigerer sådanne year end adjustments, efter at det konsoliderede regnskab er aflagt. De lokalt aflagte regnskaber efter lokal regnskabspraksis samt lokale selvangivelser udarbejdes i overensstemmelse med de korrekte armslængdepriser, hvorimod dette ikke reflekteres i de enkelte enheders "nettoindkomst eller -tab, således som dette nettoresultat er opgjort ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab". Tilsvarende vil den skat, der foreløbigt er opgjort til brug for rapporteringen til koncernregnskabet, også være baseret på priserne før year end adjustments. Manglende year end adjustments påvirker ikke, at koncernregnskabet anses for retvisende, da transaktioner mellem koncernenheder elimineres i koncernregnskabet. En korrekt beregning/fordeling mellem de enkelte koncernenheder ved aflæggelsen af koncernregnskabet anses for uvæsentligt i forhold til det konsoliderede regnskab, da det som udgangspunkt alene er eventuel arbitrage mellem skattesatser i de implicerede lande, der giver en forskel. I det efterfølgende regnskabsår vil der blive korrigeret i de enkelte enheders resultater, som ligger til grund for koncernregnskabet via korrektion til tidligere år.

Situationen kan eksemplificeres med en koncern, hvor Koncernenhed A er hjemmehørende i land A og har samhandel med Koncernenhed B i land B. Skattesatsen i begge lande er 25 %. A har købt varer fra B for 1.000. Efter aflæggelsen af koncernregnskabet, hvor enhederne A og B har indrapporteret indkomst samt skat i overensstemmelse med en samhandelspris på 1.000, reguleres prisen til brug for det lokale regnskab og selvangivelse til armslængdeprisen, der ansættes til 900. Herefter forøges indkomsten i A med 100, samt der beregnes en yderligere skatteomkostning på 25. I B reduceres indkomsten med 100, og skatteomkostningen reduceres med 25. I det efterfølgende år foretages der en korrektion af såvel indkomsten som skatten i resultaterne for enhederne, der anvendes til brug for koncernregnskabet via en korrektion til tidligere år. Der er således alene tale om en periodemæssig forskydning i regnskaberne (koncernhedernes nettoindkomst eller -tab), der ligger til grund for det konsoliderede regnskab.

Er det skatteministeriets opfattelse, at resultatet, der indregnes i den kvalificerede indkomst, skal korrigeres, uagtet at der alene er tale om en tidsmæssig forskydning jf. OECD-modelreglernes kommentar nr. 104 til artikel 3.2.3?

I det omfang at den kvalificerede indkomst skal korrigeres efter § 12, stk. 3, kan skatteministeriet da oplyse, i hvilket omfang der skal reguleres for en yderligere skatteomkostning henholdsvis skatteindtægt efter kapitel 6 i de omfattede skatter for selskab A og B i ovenstående eksempel.

Skatteministeren bedes redegøre for, hvad der efter ministeriets opfattelse skal indregnes i det første indkomstår såvel som i det andet indkomstår, hvori enhed A og B's nettoindkomst eller -tab, som danner grundlag for koncernregnskabet, korrigeres, herunder i hvilket omfang der skal ske regulering eller genberegning efter § 26?

Da selvangivelsen efter § 53 foretages, efter at armslængdekorrektionerne er kendte og reflekteret i en korrektion til tidligere år i koncernhedernes nettoindkomst eller -tab i det efterfølgende regnskab, kan selvangivelsen efter § 53 allerede indeholde korrektionerne fra det efterfølgende koncernregnskab, eller er det nødvendigt at indgive selvangivelsen efter § 53 baseret på koncernhedernes nettoindkomst eller -tab som indregnet ved det oprindelige koncernregnskab, hvorefter der umiddelbart efter skal foretages en genberegning og korrektionsangivelse efter § 26?

5 PENSIONSSERVICEENHEDER

Det fremgår af § 4, nr. 34, at der er to typer pensionserviceenheder. Af kommentarerne fremgår, at pensionserviceenheder omfattet af nr. 34 (a) alene må have passiv investering af midler, hvor driften er udliciteret til ekstern administration. Under kommentarerne til nr. 34 (b) henvises til, at accessorisk servicevirksomhed kan bestå i "besiddelse og forvaltning af fast ejendom". I det omfang at driften udføres af ejendomsselskabet selv og ikke er udliciteret til ekstern administrator, kan det da bekræftes, at undtagelsen i nr. 34 (b) kan finde anvendelse?

6 OPSKRIVNING AF AKTIVER TIL HANDELSVÆRDI FOR KONCERNINTERNE TRANSAKTIONER EFTER OVERGANGSORDNINGEN

I forhold til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3 er det væsentligt, at opskrivning til markedsværdi også efter den danske minimumsbeskatningslov er tilladt i de i administrative guidelines fra februar 2023 tilladte situationer. Dette er ifølge de administrative guidelines i et vist omfang muligt, hvor der har været interne transaktioner efter november 2021, der har givet anledning til beskatning. Muligheden for alligevel at anvende eksempelvis markedsværdien, som er udgangspunktet under IFRS, er beskrevet i kapitlet administrative guidelines fra februar 2022, punkt 4.3, herunder særligt punkt 10.9-10.11. Dette ses ikke beskrevet nærmere i bemærkningerne til § 51, stk. 3, men bør også være muligt efter minimumsbeskatningsloven og er af væsentlig betydning for mange danske koncerner.

7 INVESTERINGER I TRANSPARENTE ENHEDER, UDBYTTER OG KAPITALGEVINSTER

Udelukkede udbytter holdes uden for indkomsten efter § 15, stk. 1, nr. 2, imens udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab holdes ude efter § 15, stk. 1, nr. 3. Ejerandele i skattemæssigt transparente enheder kan også give anledning til såvel udbytter som egenkapitalgevinster eller -tab efter minimumsbeskatningsloven, selvom disse efter de almindelige skatteregler ikke vil resultere i sådanne, når enheden anses som skattemæssigt transparent. Kan det bekræftes, at det vil være den regnskabsmæssige klassifikation, der skal lægges til grund i forhold til afgrænsningen af, hvilken del af afkastet der anses som udbytter jf. punkt 4 i kapitel 2.3 i administrative guidelines fra februar.

Der ønskes redegjort for behandlingen af følgende eksempel: En dansk koncern har investeret i en skattemæssigt transparent infrastrukturfond, hvori der ejes under 10 %, og investeringen har været ejet i mere end 12 måneder. Investeringen tages regnskabsteknisk op til handelsværdien. Modtages der udbetalinger fra infrastrukturfonden, vil dette blive registreret som enten et udbytte, kapitalgevinst/-tab eller returnering af investeret kapital alt efter indholdet af oplysningen fra kapitalfonden, i forhold til hvad udbetalingen hidrører fra. En sådan udbetaling kan samtidig resultere i en værdiregulering af investeringsenheden/kapitalfonden. Kan det bekræftes, at den del, der i regnskabet er klassificeret som udbyttet i dette eksempel, skal udeholdes af koncernenhedens kvalificerende indkomst, samt at hvad der registreres som kapitalgevinst samt årets værdiregulering, skal anses som egenkapitalgevinst eller -tab, der skal indgå i den kvalificerende indkomst?

Den danske skat opgøres efter et transparensprincip, og til brug for skatteopgørelse tilbageføres det fulde regnskabsmæssige resultat i forhold til kapitalfondsinvesteringen, og i stedet indtægtsføres det skattemæssige resultat, der kan bestå i såvel udbytter på skattefrie porteføljeaktier (medregnet med 70 %), skattefrie kapitalgevinster som eventuelle renteindtægter, fradragsberettigede forvaltningshonorarer mv. I det omfang at det korrekte skattemæssige resultat føres i resultatet som lagt til grund for det konsoliderede regnskab, i hvilket omfang kan skatten opgjørt efter transparensprincippet medregnes som en omfattet skat, når der er såvel udeholdte

udbytter såvel som indregnede kapitalgevinster i forhold til den samme kapitalandel? Hvis eksempelvis at der er et regnskabsteknisk resultat for året bestående af udbytter på 40 fra kapitalfonden og værdiregulering på kapitalandelen (ejerskab i kapitalfonden) på 60, og der i den almindelige skattemæssige indkomstopgørelse opgøres et skattepligtigt resultat på 40 ud fra et transparensprincip bestående af udbytter på underliggende skattefrie porteføljeaktier på 50, der indregnes med 70 %, samt renteindtægter og resultat af finansielle kontrakter på 10 og fradragberettigede administrationsomkostninger på 5. Der afsættes skat i regnskabet med 22 % som aktuel skat af det skattemæssige resultat på 40, og den resterende forskel på 60 imellem regnskabs- og skattemæssigt resultat anses som en permanent forskel. Hvilken andel af den aktuelle skat skal medregnes som en omfattet skat?

8 REGNSKABSGRUNDLAGET FOR ENHEDER EFTER MIDLERTIDIGE SAFE HARBOURS

For de midlertidige safe harbours i § 72 kan skatteministeriet bekræfte, at der ved opgørelsen af de forenkede omfattede skatter for en koncern kan anvendes enten de bogføringskonti, der er anvendt til brug for koncernrapporteringen for de enkelte koncernenheder i en jurisdiktion, imens det lokale regnskab (efter en almindeligt anerkendt godkendt regnskabsstandard) anvendes for andre koncernenheder i andre eller samme jurisdiktion i forhold til at opgøre de forenkede omfattede skatter? Er skatteministeriet enig i, at der kan skiftes fra år til år, således at så længe at de forenkede omfattede skatter hidrører fra en kvalificeret kilde efter § 72, stk. 4, nr. 5, så er det ligegyldigt, om den ene kilde anvendes i 2024 (fx IFRS), hvorefter der anvendes en anden kilde i 2025 (fx lokal GAAP)? Kan det i denne sammenhæng bekræftes, at der må anvendes regnskabsårets skatteudgifter fra en koncernenheds lokale regnskaber aflagt efter en almindeligt anerkendt godkendt regnskabsstandard, selvom koncernenheden også har regnskabsårets skatteudgifter umiddelbart tilgængelige efter koncernregnskabets rapporteringsstandard?

9 MIDLERTIDIGE SAFE HARBOURS FOR KONCERNENHEDER, DER TIDLIGERE IKKE HAR VÆRET OMFATTET AF SAFE HARBOURS

Hvis § 72 ikke kan anvendes fsva. jurisdiktion A for Koncern B, da testen i § 72 ikke kan opfyldes, kan det da bekræftes, at når et selskab fra Koncern B erhverves af Koncern C, der anvender § 72 på alle koncernenheder i jurisdiktion A, at den erhvervende Koncern C fortsat kan anvende § 72 på dets eksisterende samt erhvervede selskaber i jurisdiktion A? Efter vores opfattelse bør dette besvares bekræftende, da det må være den erhvervende koncerns status i jurisdiktion A, der er afgørende for anvendelsen af § 72, og ikke de enkelte koncernenheder i jurisdiktion A. Herefter kan et erhvervet selskab i en jurisdiktion A være i en situation, hvor der skal laves fuld beregning i den første delperiode, hvorefter det i en anden delperiode er omfattet af § 72. Kan skatteministeriet bekræfte denne forståelse?

10 MIDLERTIDIGE SAFE HARBOUR-REGLER IFT. STATSLØSE ENHEDER

De midlertidige safe harbours i § 72 gælder ikke for statsløse enheder. I OECD's kommentar hertil (side 16, punkt 47 i rapporten om safe harbours og penalty reliefs) står der, at reglen ikke har nogen praktisk betydning, når al indkomst 100 % allokeres til faste driftssteder eller deres koncernenhedsejere. Kan skatteministeriet bekræfte, at der således ikke skal foretages nogen detaljerede beregninger for statsløse koncernenheder, selvom disse ikke kan anvende de midlertidige safe harbours, når al indkomst og skat herfra skal allokeres til koncernenheder. Kan skatteministeriet bekræfte, at dette også er tilfældet, selvom fx 1 % af indkomsten i den statsløse enhed efter lovforslagets § 18 skal allokeres til koncerneksterne ejere? Det vil ikke give mening at udarbejde detaljerede beregninger for en statsløs enhed, såfremt ingen del af den statsløse enheds indkomst skal allokeres til den statsløse enhed selv, fordi 100 % skal allokeres til andre efter § 18.

11 REALLOKERING AF SKATTER FRA ENHEDER I JURISDIKTIONER OMFATTET AF § 72

Kan skatteministeriet bekræfte, at der godt kan reallokeres skatter, herunder udbyttekildeskatter og CFC skatter fra koncernenheder i en jurisdiktion, hvis ekstraskat nedsættes til nul efter § 72, til koncernenheder i en anden jurisdiktion der ikke er omfattet af § 72? Dette bør efter vores opfattelse bekræftes, da det alene er ekstraskatten i jurisdiktionen, der møder kravene i § 72, der nedsættes til nul.

12 FRITAGNE ENHEDERS INDRAPPORTERINGSKRAV

Kan det bekræftes, at en koncern, der udelukkende består af fritagne enheder, ikke er pligtig til at aflevere nogen oplysninger til Skattestyrelsen efter minimumsbeskatningsloven? Hvis der i Danmark alene er fritagne enheder, men at en koncern med et ultimativt dansk moderselskab kontrollerer enheder i udlandet, der ikke er fritagne, kan det tilsvarende bekræftes, at der ikke er nogen oplysningsforpligtelser i Danmark efter minimumsbeskatningsloven?

13 KOMMENTAREN TIL § 4, NR. 24

Kommentaren virker forkert, når der skrives:

"Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at et moderselskab, der er et ultimativt moderselskab, ikke vil kunne være en undtagen enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab."

En sproglig tilretning bør foretages. Et ultimativt moderselskab kan ikke være et mellemliggende moderselskab. Bestemmelsen definerer vel "moderselskab" som værende følgende:

- a. Ultimativt moderselskab, der ikke er en undtagen enhed
- b. Mellemliggende moderselskab

- c. Delvist ejet moderselskab.

14 ALLOKERING AF VÆRDI FOR AKTIVER I INTERNATIONALT FARVAND

Efter skatteministeriets opfattelse hvorledes skal allokering af et aktivs værdi, som befinder sig i internationalt farvand, foretages i forhold til den substansbaserede indkomstudelukkelse i § 30? Kan værdien allokere til den ejende enhed for den andel af tiden, hvor skibet ikke befinder sig i noget jurisdiktions territorie?

15 KONSOLIDERET SKATTEGRUNDLAG

Anses de danske sambeskatningsregler som et regime for "konsolideret skattegrundlag", hvorefter der kan være mulighed for at bortse fra koncerninterne transaktioner i henhold til § 12, stk. 4?

16 KONCERNINTERNE FINANSIERINGSORDNINGER

Efter § 15, stk. 1, nr. 12 skal omkostninger ved en koncernintern finansieringsordning reguleres ud af beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst, såfremt betingelserne i § 15, stk. 12 er opfyldt. I bemærkningerne til § 15, stk. 12 indgår denne beskrivelse af en koncernintern finansieringsordning:

*"Om der findes en finansieringsordning, vil være genstand for **en objektiv test**, som baseres på de faktiske transaktioner og den tilgængelige information for de parter, der er involveret i ordningen. En serie af transaktioner vil skulle behandles som en del af en koncernintern finansieringsordning, **hvorefter en objektiv beskuer med overvejende sandsynlighed ville konkludere, at de var en del af en plan eller en ordning, der skulle sikre en part i en højt beskattet jurisdiktion at yde eller give kredit eller indirekte investeringer i en modpart, som er en lavt beskattet enhed. Testen vil være objektiv og baseres på en vurdering af den faktiske transaktion, der fandt sted, set i lyset af det overordnede udfald, som blev opnået med transaktionen.***

*Bestemmelsen vil vedrøre de tilfælde, hvor en sådan koncernintern finansieringsordning øger finansieringsomkostningerne ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i en lavt beskattet enhed, men hvor det ikke resulterer i en korresponderende forøgelse af den skattepligtige indkomst i den højt beskattede modpart. Reglen vil skulle sikre, at multinationale koncerner ikke **indgår koncerninterne finansielle transaktioner, der har til hensigt at øge den effektive skattesats i en jurisdiktion, som ellers ligger under minimumsskattesatsen**, ved at reducere den kvalificerede indkomst i denne jurisdiktion, uden at det modsvarer af en forøgelse af den skattepligtige indkomst hos modparten i transaktionen. En betaling skal ikke anses for at øge den skattepligtige indkomst hos en højt beskattet modpart, hvis den er genstand for særlige skattefordele efter lokale regler og værdien af skattefordelen udgør det betalte beløb."*

Vores fremhævninger.

Bemærkningerne beskriver de omfattede ordninger som koncerninterne finansielle transaktioner, der har til hensigt at øge den effektive skattesats i en jurisdiktion, som ellers ligger under minimumsskattesatsen, og beskriver den relevante standard for vurderingen, der lægges til grund. Vi forstår standarden som værende hvad en objektiv beskuer med overvejende sandsynlighed ville konkludere, ift. om ordningen eller planen skulle sikre en part i en højt beskattet jurisdiktion at yde eller give kredit eller indirekte investeringer i en modpart, som er en lavt beskattet enhed. Samtidig beskrives testen som værende objektiv og baseret på det overordnede udfald af ordningen. Kan det bekræftes, at finansieringsordninger, der er etableret af hensyn til kommercielle og forretningsmæssige forhold ikke er relevante at teste?

Kan det bekræftes, at det kun er finansieringsordninger, som er indgået, efter at loven er trådt i kraft, eller at en koncern er blevet omfattet af minimumsbeskatningsloven, der er relevante at vurdere i forhold til § 15, stk. 12?

I henhold til betingelsen i § 15, stk. 12, nr. 2 fremgår det, at der er beløb, der *"ikke medfører en tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst hos modparten"*. Hvad skal der i den sammenhæng forstås ved "tilsvarende"? Er det et krav, at den skattepligtige indkomst direkte afspejler omkostningen i den lavtbeskattede enhed?

Jurisdiktion A har efter national lovgivning en rentefradragsbegrænsningsregel, der begrænser den skattepligtiges fradrag for renteomkostninger svarende til en procentdel af indtjeningen tilsvarende EBITDA-reglen i selskabsskattelovens § 11 C. Effekten er, at en renteomkostning på 100 i et lavtbeskattet land kun øger den skattepligtige indkomst med 99 i jurisdiktion A, som er højt beskattet. Kan stigningen i den skattepligtige indkomst i jurisdiktion A anses for tilsvarende? Samme spørgsmål, men hvor kun den skattepligtige indkomst forøges med 1 i jurisdiktion A, som er højt beskattet. Kan stigningen i den skattepligtige indkomst i jurisdiktion A anses for tilsvarende? Hvorledes skal reglen anvendes, når således alene en andel af renterne vil resultere i et korresponderende merfradrag for ellers beskårne omkostninger? Har de efterfølgende faktiske forhold betydning, hvis det faktisk viser sig, at en større eller mindre del af de modtagne renter de facto ikke beskattes grundet ændringer i koncernens forhold eller som konsekvens af værdisving på valuta eller renteaftækningskontrakter, der generelt indebærer, at nettofinansieringsudgifterne reelt er uforudsigelige?

17 MODERFONDE, DER IKKE INDGÅR I DET KONSOLIDEREDE ÅRSREGNSKAB

Skatteministeriet har i høringssvar anført:

"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”.

Kan skatteministeriet bekræfte, at reglen om tvungen konsolidering heller ikke gælder, hvor moderfonden ikke indgår i konsolideringen efter årsregnskabslovens § 111, stk. 3, dvs. hvor moderfonden ejer flere direkte eller indirekte datterselskaber?

Kan skatteministeriet bekræfte, at en moderfond, der ikke indgår i det konsoliderede årsregnskab, jf. årsregnskabslovens § 111, stk. 2 og stk. 3, og som dermed ikke er omfattet af reglen om tvungen konsolidering (deemed consolidation), ikke skal anses for koncernens ultimative moderselskab i forhold til reglerne om minimumsbeskatning?

Kan skatteministeriet samtidig bekræfte, at det datterselskab, der har overtaget forpligtelsen til at udarbejde et konsolideret koncernregnskab efter årsregnskabslovens § 111, stk. 3, nr. 1, skal anses for koncernens ultimative moderselskab i forhold til definitionen af en koncern jf. § 4, nr. 3, hvormed moderfonden herefter ikke skal anses for en koncernenhed jf. § 4, nr. 2 og derfor er undtaget fra minimumsbeskatning jf. § 1, stk. 1, til trods for at moderfonden ikke opfylder betingelserne for at være en fritaget nonprofitorganisation?

Er skatteministeriet enig i, at et datterselskabs overførte indkomst efter overførselsreglen jf. SEL § 3, stk. 4 er omfattet af § 20, når datterselskabet er det ultimative moderselskab efter MBL, således at datterselskabets kvalificerede indkomst nedsættes til nul for regnskabsåret med det beløb, der er distribueret som fradragsberettigede udlodninger til moderfonden i form af den overførte indkomst efter SEL § 3, stk. 4?

Det er efter § 20 en betingelse, at udlodningen er medregnet i modtagerens skattepligtige indkomst i et indkomstår, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, og beskattes med en nominal sats svarende til eller over minimumsskattesatsen.

Overførselsreglen praktiseres således, at selskabet indrømmes et ligningsmæssigt fradrag mod, at det tilsvarende beløb indtægtsføres i moderfonden, som herefter uddeler eller hensætter beløbet jf. pkt. 57 i det nu ophævede cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 til selskabsskatteloven. Fradraget kan højst nedsætte selskabets skattepligtige indkomst til 0.

Det er endvidere et krav til anvendelse af overførselsreglen, at der sker en faktisk overførelse af indkomsten i form af en udbytteudlodning, som i praksis sker på den ordinære generalforsamling, der afholdes i forlængelse af det afsluttede regnskabsår, og som er det regnskabsår (indkomstår), hvor overførslen selvangives.

I selvangivelsen for moderfonden opgøres fondens skattepligtige indkomst før uddelinger, og den overførte indkomst indgår således fuldt ud i den skattepligtige indkomst før fradrag for ud-

delinger, og hvor uddelingsfradraget vil blive beskåret efter prioriteringsreglen, hvis fonden samtidig oppebærer skattefrie udbytteindtægter, og hvor denne beskæring af uddelingsfradraget kan medføre en aktuel beskatning af den overførte indkomst.

Vedrørende kravet til en nominel skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen fremgår det af lovbemærkningerne:

"Dette krav vil være opfyldt for danske modtagere. For selskaber er den (nominelle) selskabsskattesats således 22 pct. og for personer er situationen den, at de nominelle skattesatser for oppebåret indkomst alle ligger over 15 pct."

Der er således ikke tale om en opgørelse af en effektiv skattesats på den overførte indkomst, og da den nominelle skattesats for fonde hedder 22 %, må kravet til en nominel skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen også være opfyldt både for fonde, der er skattebetalende, herunder som følge af prioriteringsreglen, og for fonde, der ikke er skattebetalende.

18 MODERFONDE I RELATION TIL § 19 OG TRANSPARENTE DATTERSELSKABER

Kan skatteministeriet bekræfte, at et ikke-fritaget P/S, der er 100 % direkte ejet af en fritagen moderfond, kan anses for et ultimativt moderselskab i forhold til § 19, hvorefter den kvalificerede indkomst i P/S kan nedsættes fuldt ud med samme beløb, da beløbet kan henføres til moderfonden og samtidig må anses for pålagt en skat med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen?

Moderfondens fritagelse kan enten være begrundet i, at fonden skal anses for en godkendt nonprofitorganisation, eller at moderfonden ikke indgår i det konsoliderede årsregnskab jf. årsregnskabslovens § 111.

Vi henviser bl.a. til skatteministeriets hørings svar til F&P om ikke-fritagne transparente § 3 A-selskaber, hvor skatteministeriet anfører: *"Hvis selskabet er ultimativt moderselskab, når der ses bort fra undtagne enheder, vil lovforslagets § 19 (tidligere § 29) om nedsættelse af indkomsten finde anvendelse"*.

Uanset om moderfonden er fritaget som en nonprofitorganisation, eller fordi moderfonden ikke indgår i det konsoliderede årsregnskab, sker beskatningen af moderfonden som udgangspunkt efter de samme regler og med samme skatteprocent, nemlig 22 %, som gælder for aktie- og anpartsselskaber. Fondsbeskatningsloven indeholder dog særregler, som giver fonde mulighed for at reducere deres skattepligtige indkomst med fradragsberettigede almentnyttige uddelinger og hensættelser hertil. Da der er tale om en fradragsordning, vil disse fradrag ikke nedsætte fondens nominelle skattesats på 22 % af fondens skattepligtige indtægter. En aktuel 22 %-beskatning udelukker heller ikke i sig selv, at fonden ikke kan anses for en fritaget nonprofitorganisation, jf. bl.a. hørings svar.

Eksempel:

En fritaget moderfond har i et givet indkomstår skattepligtige indtægter på i alt 1.000, der kommer fra et ikke-fritaget 100 % ejet P/S. Moderfonden har samtidig et fradragsberettiget nettokurstab på værdipapirer på 900. Moderfondens selvangivne indkomst før udelingsfradrag udgør herefter 100. Moderfondens udelingsfradrag inkl. 4 % konsolideringsfradrag udgør eksempelvis 90, således at moderfondens skattepligtige indkomst udgør 10, hvoraf der skal beregnes en skat med 22 % svarende til 2,2.

Eksemplet kan også udvides med, at der i de skattepligtige indtægter fra P/S indgår skattepligtige udbytteindtægter fra udlandet og i princippet udenlandsk eller dansk CFC-indkomst, og hvor moderfonden har adgang til credit i fondsskatten på de 2,2 for udenlandske kildeskatter på udbytter og skat betalt af de underliggende CFC-enheder af CFC-indkomsten.

I eksemplet må indkomsten fra P/S på 1.000 anses for beskattet i moderfonden med en nominel skattesats på 22 %, uanset at fonden efter sine fradrag ender med en skattepligtig indkomst på 10 og en betalbar skat på 2,2, der forudsætningsvis ikke fratager fonden sin fritagelse, hvis fonden er fritaget som en non-profitorganisation.

Vi skal samtidig referere til lovbemærkningerne til § 20 (ordning med fradragsberettigede udlodninger) i relation til kravet til beskatning hos modtageren med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen:

"Dette krav vil være opfyldt for danske modtagere. For selskaber er den (nominelle) selskabsskattesats således 22 pct. og for personer er situationen den, at de nominelle skattesatser for oppebåret indkomst alle ligger over 15 pct."

Der er således ikke tale om en opgørelse af en effektiv skattesats på den medregnede indkomst opgjort efter reduktion fra fradragsberettigede udgifter m.v.

Det kan i den forbindelse tilføjes, at en række selskabsbeskattede moderforeninger, der også har almennyttige kulturelle og forskningsmæssige formål, har mulighed for at reducere deres skattepligtige indkomst ned til eller under 0 med fradrag for "uddelinger" i form af kultur- og forskningsgaver efter LL §§ 8 S og 8 H, der begge er uden fradragsloft. Vi lægger til grund, at disse udelingsfradrag efter LL §§ 8 S og 8 H heller ikke skal medtages ved bedømmelsen af, om kravet til den nominelle skattesats er opfyldt.

Kan skatteministeriet samtidig bekræfte, at det ikke gør nogen forskel for anvendelse af § 19, at den fritagne moderfond eller det fritagede pensionsinstitut direkte ejer flere P/S'er, som derfor alle kan anses for ultimative moderselskaber, der kan anvende § 19?

19 ERHVERVSMÆSSIG AKTIVITET – DOMICIL I MODERFOND

Kan en moderfond eje og udleje koncernens hovedkvarters domicil til den underliggende driftskoncern, eller vil dette anses som erhvervsvirksomhed, der går udover, hvad en non-profitorganisation må udføre efter § 4, nr. 11, litra f? Vil det gøre en forskel, om administrationen af ejendommen er udliciteret til tredjemand eller et andet koncernforbundet selskab, hvorefter det alene

er et passivt ejerskab i moderfonden? Gør det nogen forskel på besvarelsen, såfremt moderfonden selv anvender en væsentlig del, eksempelvis 80 % af domicilejendommen?

20 ERHVERVSMÆSSIG AKTIVITET

Kan skatteministeriet bekræfte, at en moderfond fritaget som en nonprofitorganisation kan fordele/fakturere sine afholdte omkostninger til koncernenheder baseret på armslængdeprincippet for moderfondens varetagelse af koncernens IT-opgaver og lovbundne complianceopgaver, herunder bistand med regnskabsafklæggelse, bogføring, selvangivelse, herunder Pillar 2, transfer pricing mv., når disse opgaver vedrører koncernenheder, uden at denne varetagelse bliver anset for en erhvervsmæssig aktivitet, der betyder, at moderfonden ikke vil kunne fritages som en nonprofitorganisation?

Er skatteministeriet enig i, at det ikke ændrer herpå, hvis moderfonden i overensstemmelse med armslængdeprincippet skal og vil oppebære et mindre avancetillæg for sin bistand til koncernenhederne?

Det giver sig selv, at hvis alle koncernenheder selv skal have alle fornødne kompetencer og ressourcer til at løse deres complianceopgaver, hvoraf en væsentlig del af opgaverne er sammenlignelige, vil dette være både ressourcekrævende og omkostningstungt for den enkelte koncernenhed, hvorimod et centralt "kompetencecenter" vil afhjælpe de enkelte koncernenheder med deres complianceopgaver. En centralisering af koncernens IT-opgaver har også til formål at højne IT-sikkerheden, effektivisere driften og sænke de samlede udgifter.

Kan skatteministeriet samtidigt bekræfte, at det ikke ændrer på besvarelsen, hvis fonden også i uvæsentligt omfang supporterer andre almennyttige fonde, som fonden har været med til at stifte, med løsning af ovenstående opgaver på omkostningsbaseret basis og eventuelt med et mindre avancetillæg?