



Skatteministeriet

24. maj 2022
J.nr. 2021-9643

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 161 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven, skattekontrolloven og ligningsloven. (Samfundsbidrag fra den finansielle sektor og fradragsloft over lønninger).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 8 af 2. maj 2022.

Jeppe Bruus

/ Søren Schou

Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 26. april 2022 fra FSR - danske revisorer, jf. L 161 - bilag 3.

Svar

Samfundsbidraget

1. FSR – danske revisorer (herefter FSR) henviser til eksempel 1, der fremgår af de specielle bemærkninger til lovforslagets § 1, stk. 1 (lovforslaget side 22), og som illustrerer effekten af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1, for et ikke-sambeskattet selskab. FSR mener, at der er to unøjagtigheder i eksemplet vedrørende indkomst til beskatning i 2024.

FSR anmoder om kommentarer til FSRs forslag til korrektioner af eksemplet.

Kommentar

FSRs korrektioner af eksemplet kan tiltrædes. Eksempel 1 bliver herefter således:

Gældende regler – 1.000 kr.	2022	2023	2024	2025
Indkomst, før forhøjelse	-50.000	10.000	10.000	-5.000
Indkomst, efter forhøjelse (A)	-50.000	10.000	10.000	-5.000
Fremført underskud, indtil maks. 60 pct. udover maks.	0	8.000	8.000	0
I alt underskud til fremførsel (B)	0	9.200	9.200	0
Indkomst til beskatning (C=A-B>0)	0	800	800	0
Skat (C*22 pct.)	0	176	176	0
Saldo underskud til fremførsel	-50.000	-40.800	-31.600	-36.600

Forslaget – 1.000 kr.	2022	2023	2024	2025
Indkomst, før forhøjelse	-50.000	10.000	10.000	-5.000
Indkomst, efter forhøjelse (A)	-50.000	11.455	11.818	-5.909
Fremført underskud, indtil maks. 60 pct. udover maks.	0	8.000	8.000	0
I alt underskud til fremførsel (B)	0	10.073	10.291	0
Indkomst til beskatning (C=A-B>0)	0	1.382	1.527	0
Skat (C*22 pct.)	0	304	336	0
Saldo underskud til fremførsel	-50.000	-39.927	-29.636	-35.545

2. FSR henviser til eksempel 2, der fremgår af de specielle bemærkninger til lovforslagets § 1, stk. 1 (lovforslaget side 22-23), og som illustrerer effekten af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1, for en sambeskattet koncern med et finansielt selskab og to ikkefinansielle selskaber. FSR mener, at der er flere unøjagtigheder i det præsenterede eksempel vedrørende indkomst til beskatning i 2024 og 2025, og FSR vedlægger et bilag, der viser FSRs beregninger og betydningen heraf for eksemplet.

FSR anmoder om kommentarer til beregningerne i bilaget til FSRs henvendelse.

Kommentar

Det er korrekt, at der er unøjagtigheder i beregningseksempel 2 i lovforslaget.

Der har været kontakt med FSR om beregningseksemplet og FSRs forslag til ændringer heri. FSR har i den forbindelse selv påpeget, at der også er enkelte unøjagtigheder i de beregninger, som FSR har foretaget, og som fremgår af bilaget til FSRs henvendelse.

Der er med FSR enighed om, at beregningseksempel 2 efter korrektion af unøjagtighederne skal være, som det fremgår af bilag 1 sidst i dette svar.

3. FSR henviser til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1, 4. pkt., hvorefter der for et selskab, der kun har været et finansielt selskab en del af indkomståret, skal foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for denne del af indkomståret, og kun denne del af indkomsten skal forhøjes efter § 17, stk. 1, 1. eller 2. pkt.

FSR er i tvivl om, hvordan et selskab, som kun har været et finansielt selskab i en del af et indkomstår, skal fordele sine skattemæssige afskrivninger for det pågældende indkomstår mellem indkomstperioden som finansielt selskab og indkomstperioden som ikke-finansielt selskab. FSR mener, at dette bør fremgå af lovens ordlyd.

Kommentar

Når et selskab kun har været et finansielt selskab en del af indkomståret, skal indkomsten i den periode, hvor selskabet har været et finansielt selskab, opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Hvor skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter kan henføres til et bestemt tidspunkt, vil dette tidspunkt skulle anvendes ved fordelingen af indkomsten.

Skattemæssige afskrivninger kan ikke henføres til et bestemt tidspunkt i indkomståret, og det har ved udformningen af forslaget været forudsat, at skattemæssige afskrivninger derfor fordeles forholdsmæssigt, således at et selskab, der fx har været finansielt i 5 af indkomstårets 12 måneder skal medregne 5/12 af indkomstårets afskrivninger ved opgørelsen af indkomsten i den periode, hvori selskabet har været et finansielt selskab.

Jeg har dog til hensigt at fremsætte et ændringsforslag, der udtrykkeligt fastslår, at der skal ske en sådan forholdsmæssig fordeling, således at der ikke kan rejses tvivl herom.

4. FSR opstiller et eksempel, hvor et finansielt selskab anvender dels reglen om creditlemelse i ligningslovens § 33, som ikke foreslås ændret ved lovforslaget, dels reglen om bortseelse fra underskud i ligningslovens § 33 H, således som denne bestemmelse efter forslaget til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 2, skal praktiseres, når der er tale om et finansielt selskab.

FSR anmoder om, at det oplyses, om FSRs forståelse af samspillet mellem reglerne og det af FSR opstillede eksempel kan bekræftes.

Kommentar

FSRs forståelse af, hvordan de to regelsæt vil skulle anvendes, kan bekræftes. Også beregningerne i det opstillede eksempel kan tiltrædes.

5. FSR henviser til, at ordlyden af forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 13, synes at indebære, at indkomsten i et dansk fast driftssted vil skulle faktorforhøjes, når det udenlandske selskab fra det faste driftssted udøver virksomhed svarende til den virksomhed, der udøves af selskaber omfattet af nr. 1-12. Imidlertid er der flere steder i høringskemaet anført formuleringer, der ifølge FSR peger i retning af, at finansielt tilsyn fra en udenlandsk myndighed er en nødvendig forudsætning for, at indkomsten i et fast driftssted skal faktorforhøjes.

FSR anmoder derfor om, at det uddybes, om faktorforhøjelse af indkomst i et fast driftssted både kræver, at der skal være tale om en virksomhedsudøvelse i det faste driftssted svarende til virksomhedsaktiviteterne opregnet i forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 1-12, og finansielt tilsyn fra en udenlandsk myndighed, eller om alene finansielt tilsyn fra en udenlandsk myndighed udløser faktorforhøjelsen.

FSR bemærker i den forbindelse, at det ikke er givet, at andre lande har samme afgrænsning af tilsynsbelagte aktiviteter, som Danmark har, navnlig ikke uden for EU.

Kommentar

Som det fremgår af ordlyden af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 13, skal indkomsten i et dansk fast driftssted faktorforhøjes, når et udenlandsk selskab fra et fast driftssted i Danmark udøver virksomhed svarende til den virksomhed, der udøves af fuldt skattepligtige selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 1-12. Det er således udelukkende karakteren af den virksomhed, der udøves fra det faste driftssted, der er afgørende for, om indkomsten i det faste driftssted skal faktorforhøjes.

Efter den finansielle lovgivning er det imidlertid en betingelse for, at udenlandske selskaber lovligt kan udøve de pågældende finansielle aktiviteter gennem et fast driftssted i Danmark, at de enten har opnået tilladelse hertil fra det danske Finanstilsyn og er underlagt Finanstilsynets tilsyn, eller at de er underlagt et finansielt tilsyn i deres hjemland, som efter den finansielle lovgivning anerkendes i Danmark.

Når der i høringsskemaet, fx s. 6, er henvist til, at reglerne omfatter selskaber, der udøver finansielle aktiviteter under tilsyn fra Finanstilsynet eller fra en tilsvarende udenlandsk tilsynsmyndighed, skyldes det, at det er lagt til grund, at selskaberne lovligt udøver de pågældende aktiviteter i Danmark.

Både for danske selskaber og for udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark, gælder dog, at det følger af forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, at indkomsten

også vil skulle faktorforhøjes, hvis det skulle forekomme, at de finansielle aktiviteter i Danmark er blevet udøvet uden fornøden tilladelse.

6. FSR henviser til side 47 i høringsskemaet, hvor det er anført, at indkomsten i udenlandske selskaber, der indgår i en international sambeskatning, beskattes efter danske regler, og at indkomst, der er oppebåret af udenlandske koncernselskaber i en sådan international sambeskatning derfor efter forslaget vil skulle faktorforhøjes, hvis det udenlandske selskab er et finansielt selskab.

Da det i forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 1-12, udtrykkeligt anføres som en betingelse for faktorforhøjelse, at det finansielle selskab har eller skal have tilladelse efter lov om finansiel virksomhed, lov om betalinger mv., er det efter FSRs opfattelse dog vanskeligt at se, hvordan et udenlandsk, internationalt sambeskattet selskab, der netop ikke har eller skal have tilladelse efter de pågældende love, kan omfattes af faktorforhøjelsen.

Kommentar

Valg af international sambeskatning indebærer, at hele koncernens indkomst opgøres efter danske indkomstopgørelsesregler og beskattes med danske selskabsskattesatser. Indkomsten i samtlige udenlandske koncernselskaber og i samtlige de danske koncernselskabers faste driftssteder i udlandet bliver således beskattet i Danmark efter præcist samme regler som dem, der gælder, når et selskab udøver tilsvarende aktiviteter her i landet.

Det har ved udformningen af lovforslaget derfor været vurderingen, at det ikke er nødvendigt at indsætte en udtrykkelig regel, der fastslår, at den forhøjede selskabsskat pålægges indkomst fra udlandet, når der er valgt international sambeskatning, og udenlandske selskaber og faste driftssteder i udlandet udøver aktiviteter, der ved udøvelse i Danmark beskattes med den forhøjede selskabsskat.

Med henblik på at sikre at der ikke kan rejses tvivl herom, agter jeg dog i lyset af FSRs bemærkninger at fremsætte et ændringsforslag, hvorved der indsættes en sådan udtrykkelig regel.

Fradragsloftet over lønninger

7. FSR henviser til høringsskemaets kommentarer til de konkrete eksempler vedrørende fradragsloftet over høje lønninger, som FSR havde opstillet i høringssvaret. FSR bemærker, at i kommentarerne i høringsskemaet side 48 er anført, "at alle de lønudgifter, som er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, også er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 N".

FSR opstiller herefter to eksempler.

Det første eksempel vedrører et datterselskab, der ikke er sambeskattet med moderselskabet (45 pct. ejerskab), og som yder administrativ bistand til moderselskabet, idet moderselskabet betaler et vederlag herfor. FSR anfører, at moderselskabet i en sådan situation ikke vil kunne fradrage udgiften efter ligningslovens § 8 N, stk. 1 eller 2.

Ifølge FSR vil moderselskabets betaling kunne anses for at være en driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvis de almindelige betingelser for driftsomkostningsfradrag er opfyldt. Det gælder ifølge FSR, selv om udgiften ikke er fradragsberettiget i henhold til ligningslovens § 8 N, stk. 2, fordi de to selskaber ikke er sambeskattede. FSR anser det på den baggrund ikke for retvisende, når det i kommentarerne til høringsskemaet er anført, at der efter gældende regler ikke er tilfælde, hvor en lønudgift er fradragsberettiget som en driftsomkostning efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, uden også at være omfattet af fradragsretten efter ligningslovens § 8 N, stk. 1 og 2.

Det andet eksempel vedrører anvendelsen af det foreslåede fradragsloft i en situation, hvor et datterselskab stiller ledelsesmæssige ressourcer til rådighed for sit moderselskab i form af én medarbejder til en løn på 10 mio. kr., som moderselskabet dækker ved en betaling til datterselskabet. Ligeledes i dette eksempel er personen ansat i et ikkesambeskattet datterselskab, jf. selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A, og det antages, at der ikke er en forbindelse mellem de ultimative aktionærer, som nævnt i ligningslovens § 2.

Det er FSRs opfattelse, at fradragsretten for moderselskabets udgift også i denne situation følger af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, selv om udgiften ikke er omfattet af ligningslovens § 8 N, stk. 1 eller 2. Ifølge FSR medfører dette, at moderselskabets udgift ikke vil være omfattet af det foreslåede fradragsloft.

FSR anmoder om kommentarer til disse eksempler.

Kommentar

Det er korrekt, at lønudgifter, som er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kun vil være fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 N, såfremt lønudgifterne afholdes af selskabet selv (§ 8 N, stk. 1) eller af et sambeskattet selskab, herunder udenlandske sambeskattede selskaber og faste driftssteder (§ 8 N, stk. 2).

I høringsskemaet kommenteredes en række eksempler, som FSR havde opstillet i sit høringssvar. Alle eksemplerne vedrørte tilfælde, hvor der blev spurgt til, hvordan det foreslåede fradragsloft skulle anvendes i relation til betalinger fra ét selskab til et andet selskab med henblik på dækning af lønudgifter, som det sidstnævnte selskab havde afholdt til egne ansatte. Det fremgik ikke udtrykkeligt af eksemplerne, om der var tale om sambeskattede selskaber, og det skal derfor understreges, at kommentaren i høringsskemaet om, at alle de lønudgifter, som er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, også er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 N, forudsætter, at der er tale om sambeskattede selskaber.

Det kan på den anførte baggrund også tiltrædes, at det foreslåede fradragsloft ikke vil finde anvendelse i det andet af de af FSR opstillede eksempler, selv om moderselskabet måtte have fradragsret for betalingen i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Hvis datterselskabet er skattepligtigt her i landet, vil datterselskabets egen lønudgift derimod blive omfattet af det foreslåede fradragsloft,

Det er ikke hensigten, at det foreslåede fradragsloft vil skulle omfatte andre tilfælde end de tilfælde, hvor fradragsretten følger af ligningslovens § 8 N, stk. 1 eller 2. I lyset af FSRs bemærkninger agter jeg derfor at fremsætte et ændringsforslag, som vil sikre, at det klart fremgår, at lønudgifter, som et dansk selskab afholder til hel eller delvis dækning af lønudgifter til ansatte i udenlandske ikkesambeskattede selskaber og faste driftssteder, ikke er omfattet af det foreslåede fradragsloft.

8. FSR opstiller et eksempel, hvor et selskab (A) har indkøbt ledelsesmæssige ressourcer fra et andet selskab (B) for et vederlag på 10 mio. kr., og hvor de ledelsesmæssige ressourcer angår én specifik medarbejder, som har modtaget en løn fra selskab B på 50 mio.kr.

FSR anmoder om, at det bekræftes, at selskab B ved opgørelsen af fradragsloftet i forslaget til ligningslovens § 8 N, stk. 3, i det anførte eksempel skal modregne det modtagne vederlag på 10 mio.kr. i sin lønudgift på 50 mio.kr., sådan at alene nettobeløbet på 40 mio. kr. anses for selskab B's lønudgift til medarbejderen i forhold til fradragsloftet.

FSR bemærker i den forbindelse, at både selskab A's betalte vederlag på 10 mio.kr. og selskab B's bruttolønudgift på 50 mio. kr., i alt 60 mio. kr., ellers vil kunne indgå ved opgørelserne af det foreslåede fradragsloft, hvilket ikke kan være hensigten, når lønnen til medarbejderen de facto udgør 50 mio. kr.

Kommentar

Det bemærkes, at det lægges til grund, at FSRs eksempel skal forstås således, at både selskaberne A og B er skattepligtige her i landet.

Det er kun den løn mv., der faktisk er betalt til den pågældende ansatte, der er omfattet af det foreslåede fradragsloft. I eksemplet er lønnen til den ansatte 50 mio. kr., og det er derfor kun den del af lønudgiften på 50 mio. kr., der overstiger fradragsloftet, som der efter forslaget ikke vil være fradragsret for.

Hvis de to selskaber A og B er sambeskattede, vil der være en forbindelse mellem selskaberne som nævnt i ligningslovens § 2. Det vil indebære, at bestemmelsen i forslaget til ligningslovens § 8 N, stk. 4, vil regulere, hvordan fradragsloftet vil skulle fordeles mellem de to selskaber.

Er de to selskaber A og B derimod ikke sambeskattede, vil selskab A's betaling til selskab B ikke være fradragsberettiget efter ligningslovens § 8 N, stk. 1 eller 2, og betalingen vil derfor heller ikke være omfattet af det foreslåede fradragsloft, jf. også kommentarerne ovenfor under pkt. 7. Selskab B's lønudgift på 50 mio. kr. omfattes derimod i sin helhed af det foreslåede fradragsloft.

Bilag 1. Korrigeret eksempel i lovforslaget

Lovforslaget indeholder på side 22-24 et eksempel på beregning af effekterne af den forhøjede selskabsskat for en koncern med et finansielt selskab og to ikke finansielle selskaber. Eksemplet indeholder nogle unøjagtigheder og gengives på den baggrund nedenfor i den korrekte udformning.

”2. Eksempel på beregning af effekterne af den forhøjede selskabsskat for en koncern med et finansielt selskab, X, og to ikkefinansielle selskaber, Y og Z. Der er fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstår i selskab X.

Gældende regler – 1.000 kr.		2022	2023	2024	2025
Indkomst i alt, før forhøjelse		-35.000	0	40.000	-5.000
<i>Indkomst, selskab X</i>		-50.000	10.000	10.000	-5.000
<i>Indkomst, selskaberne Y og Z</i>		15.000	-10.000	30.000	0
Indkomst i alt (A)		-35.000	0	40.000	-5.000
<i>Fremført underskud, indtil maks.</i>		0	0	8.000	0
<i>60 pct. udover maks.</i>		0	0	19.200	0
I alt underskud til fremførsel (B)		0	0	27.200	0
Underskudsbeholdning-brøk (B/A)		-	-	0,78	0,00
Indkomst til beskatning (C=A-B>0)		0	0	12.800	0
Skat (C*22 pct.)		0	0	2.816	0
Saldo underskud til fremførsel		-35.000	-35.000	-7.800	-12.800
<u>Opdelt på selskab X, Y og Z</u>					
Indkomst (1)	X	-50.000	10.000	10.000	-5.000
	Y	10.000	-10.000	25.000	10.000
	Z	5.000	0	5.000	-10.000
Anvendte underskud i året (2)	X	15.000	0	0	2.590
	Y	-10.000	0	0	-7.771
	Z	-5.000	0	0	5.181
Anvendte tidligere underskud (3)	X	0	-10.000	-7.771	0
	Y	0	0	-16.514	-2.229
	Z	0	0	-2.914	0
Indkomst efter underskud (1+2+3)	X	-35.000	0	2.229	-2.410
	Y	0	-10.000	8.486	0
	Z	0	0	2.086	-4.819
Indkomst til beskatning	X	0	0	2.229	0
	Y	0	0	8.486	0
	Z	0	0	2.086	0
Saldo underskud til fremførsel	X	-35.000	-25.000	-5.571	-7.981
	Y	0	-10.000	-2.229	0
	Z	0	0	0	-4.819

Forslaget – 1.000 kr.		2022	2023	2024	2025
Indkomst i alt, før forhøjelse		-35.000	0	40.000	-5.000
<i>Indkomst, selskab X</i>		-50.000	11.455	11.818	-5.909
<i>Indkomst, selskaberne Y og Z</i>		15.000	-10.000	30.000	0
Indkomst i alt, efter forhøjelse (A)		-35.000	1.455	41.818	-5.909
<i>Fremført underskud, indtil maks.</i>		0	1.455	8.000	0
<i>60 pct. udover maks.</i>		0	0	20.291	0
I alt underskud til fremførsel (B)		0	1.455	28.291	0
Underskudsbegrænsning-brøk (B/A)			1,00	0,84	0,00
Indkomst til beskatning (C=A-B>0)		0	0	13.527	0
Skat (C*22 pct.)		0	0	2.976	0
Saldo underskud til fremførsel		-35.000	-33.545	-5.255	-11.164
<u>Opdelt på selskab X, Y og Z</u>					
Indkomst (1)	X	-50.000	11.455	11.818	-5.909
	Y	10.000	-10.000	25.000	10.000
	Z	5.000	0	5.000	-10.000
Anvendte underskud i året (2)	X	15.000	0	0	3.132
	Y	-10.000	0	0	-8.434
	Z	-5.000	0	0	5.301
Anvendte tidligere underskud (3)	X	0	-11.455	-9.967	0
	Y	0	0	-15.851	-1.566
	Z	0	0	-2.473	0
Indkomst efter underskud (1+2+3)	X	-35.000	0	1.851	-2.777
	Y	0	-10.000	9.149	0
	Z	0	0	2.527	-4.699
Indkomst til beskatning	X	0	0	1.851	0
	Y	0	0	9.149	0
	Z	0	0	2.527	0
Saldo underskud til fremførsel	X	-35.000	-23.545	-3.688	-6.465
	Y	0	-10.000	-1.566	0
	Z	0	0	0	-4.699

»