



Skatteministeriet

22. november 2023
J.nr. 2022 - 13403

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 5 - Forslag til Lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 21 af 10. november 2023.

Jeppe Bruus

/ Søren Schou

Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 10. november 2023 fra KPMG Acor Tax, jf. L 5 - bilag 6.

Svar

1. KPMG Acor Tax (KPMG) henviser til definitionen i lovforslagets § 4, nr. 23, hvorefter en ejerandel defineres som en egenkapitalandel, der giver ret til overskud, kapital eller reserver. I lovforslagets bemærkninger er det anført, at det vil bero på en konkret vurdering, hvordan en specifik rettighed skal kvalificeres i forhold til, om det er en ret til overskud, kapital eller en reserve.

KPMG efterspørger eksempler på almindeligt forekommende aktieklasser. I den forbindelse spørger KPMG til, hvordan ejerandelene i et joint venture opgøres i et konkret eksempel, hvor et koncernselskab har en ejerandel i et andet selskab, hvori det ejer 50 pct. af stemmerne, og ejerandelene indregnes efter indre værdis metode. Selskabet har følgende aktieklasser:

- Aktieklasser A (nominelt 1 million aktier à 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 à 1 DKK) er stemmeløs og har ret til alt afkast, indtil den investerede kapital samt et præferenceafkast på 8 pct. om året af den investerede kapital er oppebåret.
- Aktieklasser C (nominelt 50 millioner aktier à 1 DKK) er en ordinær aktieklasser med ret til alt afkast efter aktieklasser A og B.

KPMG anmoder om, at det oplyses, hvor stor koncernens ejerandel skal anses at være, hvis den ejer 50 pct. af A-aktierne, 90 pct. af B-aktierne og 40 pct. af C-aktierne, samt om, hvad ejerandelen vil være, hvis aktieklasser A ændres til ikke at have ret til at få den indskudte kapital tilbage.

KPMG anmoder endvidere om, at det oplyses, hvordan ejerandelen skal opgøres, hvis en ny ekstern aktionær tilbydes at tegne en ny aktieklasser D (nominelt 1 million aktier à 1 DKK tegnet til kurs 500), der giver ret til 20 pct. af alt afkast samt forlods dækning af den indskudte kapital, efter at aktieklasser B har fået dækket indskudt kapital og præferenceafkast, men før aktieklasser A og C.

Endelig anmoder KPMG om, at det oplyses, hvad der vil være koncernens ejerandel, hvis koncernen konsoliderer selskabet linje for linje, fordi det ejer 75 pct. af A-aktierne, 90 pct. af B-aktierne, 40 pct. af C-aktierne og 0 pct. af D-aktierne, herunder hvor stor en ejerandel koncernen skal anses at have i selskabets overskud, jf. lovforslagets § 4, nr. 22.

Kommentar

KPMG har også i sit høringssvar til lovforslaget rejst spørgsmål om, hvilken betydning det vil have for opgørelsen af en ejerandels størrelse, at der er forskellige aktieklasser i selskabet. Som anført i kommentarerne i høringsskemaet (L 5 – bilag 1) til KPMG's

høringssvar skal vurderingen ske i forhold til de økonomiske rettigheder, der tilkommer de forskellige aktieklasser. Aktiernes stemmerettigheder har således ingen betydning.

En vurdering af, hvilken andel af selskabets afkast, der er forbundet med en given aktiepost, kan imidlertid ikke foretages abstrakt baseret på de økonomiske rettigheder, der tilkommer de forskellige aktieklasser. Der vil således skulle foretages en konkret vurdering af, hvor stor en andel af selskabets afkast som koncernen på grundlag af sin aktiebesiddelse (over tid) må forventes at oppebære.

Når der er væsentlige forskelle mellem de økonomiske rettigheder, der tilkommer de forskellige aktieklasser – således som det er tilfældet i de i spørgsmålet omtalte eksempler – vil det være nødvendigt at udøve et skøn over nutidsværdien af det forventede samlede økonomiske afkast fra selskabet og herefter over, hvilken andel af dette forventede samlede afkast der vil tilfalde koncernen.

Det vil i første række være koncernen selv, der vil skulle udøve dette skøn. Der vil ved udøvelsen af skønnet kunne inddrages både koncernens egen forventninger til afkastet fra den samlede aktiepost, selskabets budgetter og de afkast, der hidtil er oppebåret af de forskellige aktieposter.

2. KPMG anmoder om, at det bekræftes, at såfremt der foretages en ikke-kontrollerende minoritetsinvestering i en skattemæssigt transparent enhed i et andet land, og denne investering udgør et fast driftssted i udlandet for den investerende koncernenhed, vil det faste driftssted ikke skulle anses som en koncernenhed omfattet af minimumsbeskatningsloven, når driftsresultatet fra det faste driftssted indgår i regnskabet for den skattemæssigt transparente enhed, og minoritetsinvesteringen regnskabsteknisk tages op som et investeringsaktiv til handelsværdi i den investerende koncernenheds regnskab.

Kommentar

KPMG's forståelse kan bekræftes. I en situation som den beskrevne opfylder det faste driftssted ikke kriterierne for at være en koncernenhed, jf. lovforslagets § 4, nr. 2 og 3.

3. KPMG henviser til, at der efter reglerne i lovforslagets § 33 skal foretages særskilte beregninger for den effektive skattesats og ekstraskatten efter kapitel 5-11 for minoritets-ejede underkoncerner. KPMG anmoder om, at det oplyses, om der kan foretages separate jurisdiktionelle valg for en minoritetssejet underkoncern, i det omfang reglerne i kapitel 5-11 muliggør forskellige valg, som det fx er tilfældet i relation til lovforslagets § 16, stk. 1.

Kommentar

I tilfælde, hvor der efter reglerne i lovforslagets kapitel 5-11 er adgang til at udøve et separat valg i forhold til hver enkelt koncernenhed – således som det er tilfældet med hensyn til lovforslagets § 16, stk. 1, som der henvises til i spørgsmålet – vil der også kunne udøves et separat valg i forhold til koncernenheder i en minoritetssejet underkoncern.

For så vidt angår bestemmelser, der giver en valgmulighed på jurisdiktionsniveau, således at der skal træffes et fælles valg for alle koncernheder i en jurisdiktion, vil valget skulle gælde for hele koncernen, inklusive koncernhederne i en eller flere minoritetsjede underkoncerner. Der vil således i sådanne tilfælde ikke kunne foretages separate valg for en minoritetsjet underkoncern. Der kan herom henvises til punkt 105 i kommentarerne til artikel 5.6.1 i OECD's modelregler.

4. KPMG spørger, om der i overensstemmelse med lovforslagets § 12, stk. 3, skal korrigeres for såkaldte "year end adjustments", hvis sådanne justeringer først foretages, efter at det konsoliderede regnskab er aflagt.

Nogle koncerner vil udarbejde de lokalt aflagte regnskaber efter lokal regnskabspraksis samt lokale selvangivelser i overensstemmelse med de korrekte armlængdepriser, 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. Koncernregnskabet vil være retvisende, selv om der ikke er foretaget year end adjustments, da transaktioner mellem koncernheder elimineres i koncernregnskabet, og i det efterfølgende regnskabsår vil der blive korrigeret i de enkelte enheders resultater, som ligger til grund for koncernregnskabet, via korrektion til tidligere år.

KPMG anmoder om, at det oplyses, om resultatet, der indregnes i den kvalificerede indkomst, skal korrigeres, uagtet at der alene er tale om en tidsmæssig forskydning jf. punkt 104 i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 3.2.3.

Hvis den kvalificerede indkomst skal korrigeres efter lovforslagets § 12, stk. 3, anmoder KPMG om, at det oplyses, i hvilket omfang de omfattede skatter for de relevante koncernheder så skal reguleres for en yderligere skatteomkostning henholdsvis skatteindtægt efter reglerne lovforslagets kapitel 6.

Der ønskes i den forbindelse, at skatteministeren redegør for, hvad der skal indregnes i det første indkomstår såvel som i det andet indkomstår, hvori koncernhedernes nettoindkomst eller -tab, som danner grundlag for koncernregnskabet, korrigeres, herunder i hvilket omfang der skal ske regulering eller genberegning efter lovforslagets § 26.

Da skemaet efter § 53 skal indgives, efter at armlængdekorrektionerne er kendte og reflekteret i en korrektion til tidligere år i koncernhedernes nettoindkomst eller -tab i det efterfølgende regnskab, spørger KPMG til, om skemaet efter § 53 da allerede kan indeholde korrektionerne fra det efterfølgende koncernregnskab, eller om det er nødvendigt at indgive skemaet baseret på koncernhedernes nettoindkomst eller -tab som indregnet ved det oprindelige koncernregnskab, hvorefter der umiddelbart efter skal foretages en genberegning og korrektionsangivelse efter lovforslagets § 26.

Kommentar

Det fremgår af lovforslagets § 12, stk. 3, at det er et krav, at koncernenhedens koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder skal være sket til priser og vilkår, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Kravet gælder dog ikke, hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektur efter de lokale regler i den ene af de relevante jurisdiktioner, og denne jurisdiktion har en nominel selskabsskattesats, der er mindre end minimumsskattesatsen, eller har været en lavskattejurisdiktion for koncernen i begge de to forudgående regnskabsår. Det forudsættes i det følgende, at undtagelsen i lovforslagets § 12, stk. 3, 2. pkt., ikke finder anvendelse.

Bestemmelsen medfører således, at armslængdeprincippet som hovedregel skal følges ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst. Hvis koncernen foretager såkaldte "year end adjustment" i de lokale regnskaber og de lokale skatteregnskaber med henblik på at bringe priser og vilkår for kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med armslængdeprincippet for alle parter i transaktionen, men ikke har foretaget justeringerne ved opgørelsen af nettoresultatet til brug for udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, skal priserne og vilkårene korrigeres i overensstemmelse med lovforslagets § 12, stk. 3, 1. pkt. Der skal anvendes samme priser og vilkår for alle koncernenheder, som er parter i transaktionen.

Omfattede skatter efter lovforslagets § 21 skal ligeledes justeres i de relevante jurisdiktioner, når "year end adjustments" er foretaget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter de lokale skatteregler, idet skattebetalingerne vil være foretaget på baggrund af armslængdepriserne og vilkårene. Omfattede skatter skal indeholde den skat, der betales på den kvalificerede indkomst.

Korrigerer koncernen i efterfølgende regnskabsår koncernregnskabet, fx ved at indkomsten og skattebetalingen forhøjes for den ene koncernenhed og nedsættes for den anden koncernenhed, vil disse korrektioner ikke skulle indgå i de kvalificerede indkomster og omfattede skatter i det efterfølgende år.

Korrektionerne foretages ved indgivelsen af oplysninger om ekstraskat efter lovforslagets § 53. Lovforslagets § 26 finder derfor ikke anvendelse, når korrektionerne kan foretages samtidig med indgivelsen af oplysningsskemaet efter lovforslagets § 53. Lovforslagets § 26 vedrører korrektioner, der foretages efter indgivelsen af oplysningerne om ekstraskat.

5. KPMG anfører, at det fremgår af lovforslagets § 4, nr. 34, at der er to typer pensions-serviceenheder. Af lovforslagets bemærkninger fremgår, at pensions-serviceenheder omfattet af nr. 34, litra a, alene må have passiv investering af midler, hvor driften er udliciteret til ekstern administration. I bemærkningerne til nr. 34, litra b, henvises til, at accessorisk servicevirksomhed kan bestå i "besiddelse og forvaltning af fast ejendom".

KPMG anmoder om, at det bekræftes, at i det omfang driften udføres af ejendomsselskab selv og ikke er udliciteret til ekstern administrator, vil undtagelsen i nr. 34, litra b, kunne finde anvendelse.

Kommentar

Det er i bemærkningerne til lovforslagets § 4, nr. 34, litra b, anført, at der ved vurderingen af, om der er tale om accessorisk aktivitet, vil kunne søges inspiration i den finansielle lovgivning, hvor accessorisk servicevirksomhed er reguleret i § 29, stk. 4, nr. 2, i lov om finansiell virksomhed.

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 databehandlingstjenester, sundheds- og plejeydelser eller enhver anden lignende aktivitet af accessorisk karakter i forhold til et eller flere forsikrings- eller genforsikringsselskabers hovedaktivitet.

Det fremgår af forarbejderne til § 29, stk. 4, nr. 2, i lov om finansiell virksomhed (L 118, 2021-22, bilag 1, pkt. 2.81-2.8.2), at accessorisk servicevirksomhed bl.a. omfatter direkte ejendomsinvesteringer i form af at opføre, eje eller drive fast ejendom. Disse aktiviteter kan ikke længere drives i selve forsikringsselskabet.

Det er på den baggrund vurderingen, at den omstændighed, at driften udføres af ejendomsselskabet selv og ikke er udliciteret til ekstern administrator, ikke er til hinder for, at der foreligger en pensionsserviceenhed omfattet af lovforslagets § 4, nr. 34, litra b, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

6. KPMG gør opmærksom på, at det ifølge de administrative guidelines i et vist omfang er muligt at foretage opskrivning til markedsværdi, 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 2023, kapitel 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.

Kommentar

Der vil blive fremsat et ændringsforslag til lovforslagets § 51, stk. 3, således at OECD's administrative guidelines fra februar 2023, kapitel 4.3, hvor der blev indsat nye kommentarer til modelreglen i artikel 9.1.3, 10.1-10.11, implementeres.

7. KPMG anmoder om bekræftelse på, at det vil være den regnskabsmæssige klassifikation af udbytter efter § 15, stk. 1, nr. 2, og udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab efter § 15, stk. 1, nr. 3, 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.

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.

KPMG anfører herefter følgende eksempel: En dansk koncern har investeret i en skattemæssigt transparent infrastrukturfond, hvori der ejes under 10 pct., 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. En sådan udbetaling kan samtidig resultere i en værdiregulering af investeringsenheden/kapitalfonden.

KPMG anmoder om, at det bekræftes, at den del, der i regnskabet er klassificeret som udbytte i eksemplet, skal udeholdes af koncernenhedens kvalificerede indkomst, samt at den del, der registreres som kapitalgevinst, samt årets værdiregulering skal anses som egenkapitalgevinst eller -tab, der skal indgå i den kvalificerede indkomst.

Den danske skat opgøres efter et transparensprincip, hvorved det skattemæssige resultat vil bestå af afkastet på de underliggende aktiver, fx udbytter på skattefrie porteføljeaktier (medregnet med 70 pct.), skattefrie kapitalgevinster som eventuelle renteindtægter, fradragsberettigede forvaltningshonorarer mv. KPMG angiver i den forbindelse et eksempel på, hvordan indkomsten kan være fordelt ved den danske selskabsskatteopgørelse på sådanne aktiver.

KPMG spørger, i hvilket omfang skatten opgjort efter transparensprincippet kan medregnes som en omfattende skat, når der er såvel udeholdte udbytter som indregnede kapitalgevinster i forhold til den samme kapitalandel. KPMG bemærker, at det kan lægges til grund, at det korrekte skattemæssige resultat føres i resultatet, som lægges til grund for det konsoliderede regnskab.

Kommentar

Det kan bekræftes, at udtryk i minimumsbeskatningsloven, der ikke er defineret i loven, og som er almindelige regnskabsmæssige udtryk, skal fortolkes i overensstemmelse med den mening, som udtrykkene almindeligvis har i regnskabsstandarderne. Dette fremgår af OECD-kommentarerne til artikel 10.1, pkt. 2, og gælder også for udtryk som udbytter og egenkapitalgevinst og -tab.

Det kan derfor bekræftes, at den del af afkastet på en investering i en transparent enhed, der i regnskabet er klassificeret som udbytte, skal anses for at være udbytte i minimumsbeskatningsloven, og den del af afkastet, der i regnskabet er klassificeret som kapitalgevinster samt årets værdireguleringer skal anses for at være egenkapitalgevinst eller -tab. I eksemplet skal udbyttet udeholdes af koncernenhedens kvalificerede indkomst, idet den transparente infrastrukturfond på udbyttetidspunktet har været ejet i mindst et år. Egenkapitalgevinster eller -tab skal derimod indgå i den kvalificerede indkomst, da der er tale om

en porteføljeinvestering, idet der ejes mindre end 10 pct. af den transparente infrastrukturfond.

Det vil bero på en konkret vurdering, om de omfattede skatter på de underliggende aktiver skal henføres til enten udbytte eller kapitalgevinsterne. I visse tilfælde vil en udbytteudlodning fra infrastrukturfonden eksempelvis kunne være en følge af, at et underliggende aktiv er blevet afstået, fx infrastrukturfondens unoterede datterselskab. I andre tilfælde vil en værdiregulering kunne henføres til en underliggende værdiregulering, som kan have medført lagerbeskatning af koncernenheden eller kan have medført en forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse. Hvis det ikke er muligt at koble det underliggende afkast sammen med afkastet på investeringen i den transparente enhed, vil der kunne ske en forholdsmæssig fordeling af de omfattede skatter.

8. KPMG anmoder om, at det oplyses, om der ved anvendelse af den midlertidige safe harbour-bestemmelse i lovforslagets § 72 ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter vil kunne anvendes 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 samme jurisdiktion eller i andre jurisdiktioner.

KPMG anmoder endvidere om, at det bekræftes, at der vil kunne skiftes fra år til år, når blot data vedrørende de forenklede omfattede skatter hidrører fra en kilde, der udgør et kvalificeret regnskab efter lovforslagets § 72, stk. 4, nr. 5, dvs. at én kilde kan anvendes i 2024 (fx IFRS), hvorefter der anvendes en anden kilde i 2025 (fx en lokal godkendt regnskabsstandard). I den sammenhæng anmoder KPMG om, at det også bekræftes, at der må anvendes regnskabsårets skatteudgifter fra en koncernenheds lokale regnskaber aflagt efter en godkendt regnskabsstandard, selv om koncernenhedens skatteudgifter for regnskabsåret også er umiddelbart tilgængelige efter koncernregnskabet rapporteringsstandard.

Kommentar

Indledningsvist bemærkes, at der i øjeblikket pågår drøftelser i OECD-regi af yderligere administrative retningslinjer om betingelserne for anvendelse af safe harbour-bestemmelsen i lovforslagets § 72, som bl.a. forventes at komme til at indeholde mere detaljerede oplysninger om de problemstillinger, som KPMG's spørgsmål vedrører.

De kommende administrative retningslinjer forventes at opstille den betingelse for anvendelse af safe harbour-bestemmelsen i § 72, at datagrundlaget for opgørelsen af bl.a. de forenklede omfattede skatter anvendes konsistent (ensartet) for alle koncernenhederne i den testede jurisdiktion. Der vil således ikke efter koncernens frie valg kunne anvendes forskellige datakilder for forskellige koncernenheder i jurisdiktionen.

Da safe harbour-bestemmelsen anvendes på jurisdiktionsbasis, er der derimod ikke noget til hinder for, at der anvendes forskellige datakilder for forskellige jurisdiktioner, så længe

de anvendte data i hver enkelt jurisdiktion hidrører fra samme kilde, jf. opregningen i lovforslagets § 72, stk. 4, nr. 5.

Da bestemmelsen anvendes for de koncernenheder, som koncernen i et givet regnskabsår har i den testede jurisdiktion, vil der som udgangspunkt heller ikke gælde et absolut krav om anvendelse af samme datakilde for koncernenhederne i jurisdiktionerne, som koncernen har anvendt i et tidligere regnskabsår. I overensstemmelse med OECD's retningslinjer for land for land-rapportering, jf. OECD's BEPS-rapport vedrørende Action 13, s. 32, bør samme datakilder dog anvendes konsistent fra år til år, og hvis der sker en ændring i benyttede datakilder, vil årsagerne hertil skulle angives.

Der kan anvendes data om de forenklede omfattede skatter hidrørende fra de enkelte koncernenheders regnskaber, også selv om regnskabsårets skatteudgifter for koncernenheden også er umiddelbart tilgængelige efter koncernregnskabets rapporterings-standard. Der skal imidlertid være sammenhæng mellem data for den enkelte koncernenhed, således at alle data, der anvendes ved beregning efter lovforslagets § 72, for en koncernenhed kommer fra det samme kvalificerede regnskab. Alle data skal derfor i givet fald komme fra koncernenhedens egne regnskaber.

9. KPMG anmoder om, at det bekræftes, at selv om en koncern (B) ikke kan anvende safe harbour-bestemmelsen i lovforslagets § 72 fsva. jurisdiktion A, vil en koncern (C), der anvender § 72 på alle koncernenheder i jurisdiktion A, og som erhverver en koncernenhed i jurisdiktion A fra koncern B, fortsat kunne anvende safe harbour-bestemmelsen på dets eksisterende samt erhvervede selskaber i jurisdiktion A.

Efter KPMGs opfattelse bør dette bekræftes, da det må være den erhvervende koncerns status i jurisdiktion A, der er afgørende for anvendelsen af § 72, og KPMG bemærkes, at et erhvervet selskab i en jurisdiktion således kan være i en situation, hvor der skal laves fuld beregning i den første delperiode, hvorefter det i anden delperiode er omfattet af § 72.

Kommentar

KPMG's forståelse kan bekræftes. Det er den multinationale koncern (her koncern C), der har valgt anvendelsen af den forenklede beregning efter lovforslagets § 72, og det er derfor også denne koncerns forhold, der er afgørende for, om den forenklede beregning kan anvendes i et senere regnskabsår.

Det bemærkes, at det også er koncernens forhold, der lægges vægt på efter lovforslagets § 73, stk. 4, hvorefter § 72 ikke kan anvendes på jurisdiktioner, hvor § 72 ikke har været anvendt i et tidligere regnskabsår, hvor den multinationale koncern ellers har været omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, medmindre den multinationale koncern ikke havde nogen koncernenheder i jurisdiktionen i det pågældende regnskabsår. Det bemærkes for en ordens skyld, at der ved et ændringsforslag vil blive foreslået en ændring af § 73, stk. 4, således at det af bestemmelsen også fremgår, at den multinationale koncern ikke må have være omfattet af en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en

kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat i tidligere regnskabsår, hvor § 72 ikke har været anvendt.

Endelig bemærkes, at det ved besvarelsen naturligvis er forudsat, at koncern C fortsat opfylder betingelserne for at anvende lovforslagets § 72 i det andet regnskabsår.

10. KPMG bemærker, at den midlertidige safe harbour-bestemmelse i § 72 ikke gælder for statsløse enheder. I OECD's kommentarer til bestemmelsen (side 16, punkt 47, i rapporten om safe harbours og penalty relief) er det angivet, at reglen ikke har nogen praktisk betydning, når al indkomst allokteres til faste driftssteder eller deres koncernenheds-ejere.

KPMG anmoder om, at det bekræftes, at der således ikke skal foretages nogen detaljerede beregninger for statsløse koncernenheder, selv om disse ikke kan anvende de midlertidige safe harbours, når al indkomst og skat herfra skal allokteres til koncernenheder.

Endvidere anmoder KPMG om, at det bekræftes, at dette også er tilfældet, selv om fx 1 pct. af indkomsten i den statsløse enhed efter lovforslagets § 18 skal allokteres til koncern-eksterne ejere, da det ikke vil give mening at udarbejde detaljerede beregninger for en statsløs enhed, hvis ingen del af den statsløse enheds indkomst skal allokteres til enheden selv.

Kommentar

Det fremgår af sammenhængen, at der i det pågældende pkt. 47 i dokumentet Safe Harbours og Penalty Relief sigtes til de statsløse gennemløbsenheder, der er transparente, og hvis regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab derfor efter reglen i lovforslagets § 18 fuldt ud vil skulle allokteres til enhedens faste driftssteder, til enhedens koncernenheds-ejere og/eller til andre ejere af enheden.

Da der ikke allokteres nogen indkomst eller noget tab til sådanne enheder, er der selvsagt ikke grundlag for at foretage detaljerede beregninger efter reglerne i lovforslagets afsnit II-IV.

11. KPMG anmoder om, at det bekræftes, at der kan reallokeres skatter, herunder udbyttekildeskatter og CFC-skatter, fra koncernenheder i en jurisdiktion, hvis ekstraskat ned-sættes til nul efter lovforslagets § 72, til koncernenheder i en anden jurisdiktion, der ikke er omfattet af § 72.

Kommentar

KPMGs forståelse kan bekræftes.

Ved anvendelsen af de forenklede beregninger efter lovforslagets § 72 er der ikke pligt til at foretage en opgørelse af omfattede skatter efter reglerne i lovforslagets kapitel 6, herunder allokeringsbestemmelsen i lovforslagets § 25.

Reglerne om opgørelse og allokering af omfattede skatter i lovforslagets kapitel 6, herunder lovforslagets § 25, vil derimod fuldt ud skulle anvendes i relation til de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktioner, for hvilke § 72 ikke finder anvendelse. Følger det af lovforslagets § 25, vil der til sådanne koncernenheder også skulle allokere skatter pålagt koncernenheder i en jurisdiktion, hvor koncernen har valgt at anvende den forenkede beregning efter lovforslagets § 72.

12. KPMG anmoder om, at det bekræftes, at en koncern, der udelukkende består af fritagne enheder, ikke er pligtig til at aflevere oplysninger til Skattestyrelsen efter minimumsbeskatningsloven.

KPMG anmoder endvidere om, at det bekræftes, at hvis der i Danmark alene er undtagne enheder, men en koncern med et ultimativt dansk moderselskab kontrollerer enheder i udlandet, der ikke er undtagne, vil der heller ikke være nogen oplysningsforpligtelser i Danmark efter minimumsbeskatningsloven.

Kommentar

Det kan bekræftes, jf. også punkt 23 til kommentarerne til artikel 8.1.4 i OECD's modelregler.

Det bemærkes, at det i det omhandlede punkt i kommentarerne også omtales, at der i det skema, der skal indgives efter OECD's modelregler, vil skulle indgå identifikationsoplysninger om de undtagne enheder. I det andet af de eksempler, KPMG spørger til, vil disse identifikationsoplysninger således skulle fremgå af det skema vedrørende koncernens ikkeundtagne koncernenheder, der indleveres i en anden jurisdiktion.

13. KPMG bemærker, at bemærkningerne til lovforslagets § 4, nr. 24, synes at være upræcise, når det anføres, at "[d]en 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. idet bestemmelsen vel snarere definerer et "moderselskab" som værende enten (a) et ultimativt moderselskab, der ikke er en undtagen enhed, (b) et mellemliggende moderselskab eller (c) et delvist ejet moderselskab.

Kommentar

Det kan bekræftes, at der er en skrivefejl i bemærkningerne, og at bestemmelsen skal forstås som anført af KPMG.

14. KPMG anmoder om, at det oplyses, hvordan der skal ske allokering af værdien af et aktiv, som befinder sig i internationalt farvand, i forhold til den substansbaserede indkomstudelukkelse i lovforslagets § 30. KPMG anmoder i den forbindelse om, at det oplyses, om værdien for den andel af tiden, hvor aktivet ikke befinder sig i nogen jurisdiktions territorium, vil kunne allokere til den enhed, der ejer aktivet.

Kommentar

Problemstillingen vedrørende opgørelse af den substansbaserede indkomstudelukkelse i tilfælde, hvor materielle aktiver ikke i hele regnskabsåret befinder sig i den jurisdiktion, hvor den enhed, der ejer aktiverne, er hjemmehørende, er beskrevet i bemærkningerne til bestemmelsen i lovforslagets § 30, stk. 3, 1. pkt., hvor der også er henvist til den detaljerede behandling af problemstillingen i afsnit 3 i OECD's administrative retningslinjer offentliggjort den 6. juli 2023.

Som det fremgår af OECD's administrative retningslinjer, jf. navnlig punkt 15, skal den indkomstbaserede substansudelukkelse ikke forstås således, at der beregnes en nedsættelse af den kvalificerede indkomst på basis af de materielle aktivers værdi, hvorefter denne nedsættelse efter omstændigheder allokeres mellem forskellige koncernenheder. Hvis de materielle aktiver i en periode af året ikke har befundet sig i den jurisdiktion, hvor den koncernenhed, der har adgang til at anvende den substansbaserede indkomstudelukkelse, er hjemmehørende, vil der derimod skulle ske en forholdsmæssig reduktion af det beløb, hvormed den kvalificerede nettoindkomst kan nedsættes efter bestemmelsen i lovforslagets § 30, og den resterende del giver ikke anledning til nogen indkomstudelukkelse efter bestemmelsen.

Det gælder også, hvis aktiverne har befundet sig i internationalt farvand, jf. de administrative retningslinjers punkt 10.

Der skal dog som anført i bemærkningerne ikke ske en forholdsmæssig reduktion, hvis materielle aktiver har befundet sig i den relevante koncernenheds jurisdiktion i mere end 50 pct. af regnskabsåret.

15. KPMG anmoder om, at det oplyses, om de danske sambeskatningsregler skal anses for et regime for "konsolideret skattegrundlag", hvorefter der kan være mulighed for at bortse fra koncerninterne transaktioner i henhold til lovforslagets § 12, stk. 4.

Kommentar

I punkt 133 i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 3.2.8 anføres det om forståelsen af begrebet konsolideret skattegrundlag ("tax consolidated group"), at det omfatter "any rules of the local jurisdiction which enable the Constituent Entities to share current income or losses by virtue of the fact that they are related through ownership or common control."

På den baggrund er det vurderingen, at en sambeskatning af danske selskaber mv. efter selskabsskattelovens § 31 skal anses for et konsolideret skattegrundlag i relation til lovforslagets § 12, stk. 4.

16. KPMG henviser til bestemmelsen i lovforslagets § 15, stk. 1, nr. 12, hvorefter omkostninger ved en koncernintern finansieringsordning, når en række betingelser er opfyldt, skal reguleres ud af beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst.

KPMG henviser endvidere til, at bemærkningerne til bestemmelsen 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, ligesom bemærkningerne beskriver den relevante standard for denne vurdering. KPMG forstår beskrivelsen således, at det afgørende er, 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.

KPMG anmoder med henvisning til denne beskrivelse om, at det det bekræftes, at finansieringsordninger, der er etableret af hensyn til kommercielle og forretningsmæssige forhold, ikke er relevante at teste efter bestemmelsen.

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

KPMG bemærker videre, at det fremgår af betingelsen i § 15, stk. 12, nr. 2, at der kun skal ske en regulering for finansieringsudgifter efter bestemmelsen, når udgiftsbeløbet ”ikke medfører en tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst hos modparten”. KPMG anmoder om, at det oplyses, hvad der i den sammenhæng skal forstås ved ”tilsvarende”, herunder om det er et krav, at den skattepligtige indkomst for långiveren direkte afspejler omkostningen i den lavtbeskattede enhed.

KPMG nævner som eksempel, at jurisdiktion A efter national lovgivning har en rentefradragsbegrænsningsregel, der begrænser fradrag for renteomkostninger svarende til en procentdel af indtjeningen tilsvarende EBITDA-reglen i selskabsskattelovens § 11 C. KPMG anmoder om, at det oplyses, om stigningen i den skattepligtige indkomst i jurisdiktion A vil skulle anses for ”tilsvarende”, hvis effekten heraf er, at en renteomkostning på 100 i et lavtbeskattet land øger den skattepligtige indkomst med henholdsvis 1 og 99 i jurisdiktion A, som er højt beskattet.

Endelig anmoder KPMG om, at det oplyses, om efterfølgende faktiske forhold har betydning, fx 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 værdiudsving på valuta eller renteafdækningskontrakter, der generelt indebærer, at nettofinansieringsudgifterne reelt er uforudsigelige.

Kommentar

Som det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen i lovforslagets § 15, stk. 12, er der tale om en værnsregel, der skal forhindre, at koncerninterne finansieringsordninger benyttes til at øge den effektive skattesats i lavskattejurisdiktioner, jf. tilsvarende punkt 127 i kommentarerne til artikel 3.2.7 i OECD's modelregler. Som det fremgår af ordlyden af

bestemmelsen, herunder af de tre betingelser, der opstilles i § 15, stk. 12, nr. 1-3, er værnsreglen imidlertid baseret på en objektiv bedømmelse af sådanne finansieringsordninger, hvor der ikke lægges vægt på, om det faktisk har været den subjektive hensigt at opnå en forøgelse af den effektive skattesats i lavskattejurisdiktionen.

Bestemmelsen vil således skulle finde anvendelse, når de opregnede betingelser er opfyldt, også selv om koncernen måtte have etableret den pågældende finansieringsordning af hensyn til kommercielle og forretningsmæssige forhold.

Udgangspunktet efter lovforslaget er, at regelsættet finder anvendelse på regnskabsårets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab uden hensyn til, i hvilket omfang den regnskabsmæssige indkomst eller det regnskabsmæssige tab beror på aftaler indgået før reglerne ikrafttræden eller på dispositioner truffet inden dette tidspunkt. I de tilfælde, hvor en regel kun gælder for aftaler eller dispositioner, der er indgået eller gennemført efter et bestemt tidspunkt, er dette udtrykkeligt angivet, jf. fx lovforslagets § 51 om overførsler af aktiver, der kun gælder overførsel af aktiver gennemført efter den 30. november 2021.

Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelse og den bagvedliggende bestemmelse i OECD's modelregler gælder der ingen tidsmæssig grænse for, hvornår en finansieringsordning skal være etableret, og det kan derfor ikke bekræftes, at bestemmelsen kun omfatter finansieringsordninger, som er indgået, efter at loven er trådt i kraft, eller efter at en koncern er blevet omfattet af minimumsbeskatningsloven.

Hvad angår forståelse af udtrykket "tilsvarende" i lovforslagets § 15, stk. 12, nr. 2, vil det i overensstemmelse med reglens formål skulle forstås således, at betingelsen vil være opfyldt i alle tilfælde, hvor indkomsten i højskattejurisdiktionen ikke forhøjes med samme beløb som det, der er fratrukket som finansieringsudgift i lavskattejurisdiktionen. Betingelsen vil således kunne være opfyldt i begge de scenarier, der nævnes i det af KPMG anførte eksempel vedrørende effekterne af en rentefradragsbegrænsningsregel i højskattelandet (jurisdiktion A).

Hvad endelig angår KPMG's spørgsmål om betydningen af efterfølgende faktiske forhold, fremgår det af ordlyden af lovforslagets § 15, stk. 2, nr. 2, at der skal lægges vægt på, om det "med rimelighed kan forventes", at den koncerninterne finansieringsordning i løbet af dens forventede varighed vil øge de udgiftsbeløb, der medregnes ved opgørelsen af debtors kvalificerede indkomst eller tab, uden at dette medfører en tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst for modparten. Det skal således foretages en vurdering baseret på forholdene på det tidspunkt, hvor ordningen etableres, eller hvor vilkårene ændres.

17. KPMG anmoder om bekræftelse på, at reglen om tvungen konsolidering ikke gælder, hvor moderfonden ikke indgår i konsolideringen efter årsregnskabslovens § 111, stk. 3, dvs. hvor moderfonden ejer flere direkte eller indirekte datterselskaber.

Skatteministeriet har i høringsskemaet 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”.

KPMG anmoder på den baggrund om, at det bekræftes, 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.

KPMG anmoder samtidig om, at det bekræftes, 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.

Yderligere anmoder KPMG om, at det bekræftes, at et datterselskabs overførte indkomst efter overførselsreglen, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 4, er omfattet af lovforslagets § 20, når datterselskabet er det ultimative moderselskab efter minimumsbeskatningsloven, således at datterselskabets kvalificerede indkomst nedsættes indtil nul for regnskabsåret med det beløb, der er distribueret som fradragsberettigede udlodninger til moderfonden i form af den overførte indkomst efter selskabsskattelovens § 3, stk. 4.

Det er efter lovforslagets § 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 nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen. KPMG bemærker herom, at overførselsreglen praktiseres således, at selskabet indrømmes et ligningsmæssigt fradrag mod, at det tilsvarende beløb indtægtsføres i moderfonden, som herefter uddeler eller hensætter beløbet. Fradraget kan højst nedsætte selskabets skattepligtige indkomst til 0. Det er endvidere et krav, 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 uddelinger, 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.

Da den nominelle skattesats for fonde er 22 pct., må kravet til en nominal skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen også være opfyldt.

Kommentar

Der vil blive fremsat et ændringsforslag, hvor definitionen af konsoliderede regnskaber præciseres. Ændringsforslaget vedrører tilfælde, hvor det ultimative moderselskab som udgangspunkt skal udarbejde konsoliderede regnskaber efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, men hvor den pågældende regnskabsstandard giver selskabet mulighed for at fravælge konsolidering. I et sådant tilfælde vil de konsoliderede regnskaber efter ændringsforslaget skulle være de regnskaber, som det ultimative moderselskab ville have udarbejdet, hvis det ikke havde fravalgt konsolidering (tvungen konsolidering).

Ændringsforslaget indebærer, at kommentaren i høringsskemaet, som citeres i spørgsmålet vedrørende moderfonde, der efter årsregnskabslovens § 111 vælger at undlade at udarbejde et konsolideret koncernregnskab, ikke kan anses for korrekt.

OECD's sekretariat har således oplyst, at fortolkningen i høringsskemaet af den bagvedliggende bestemmelse i OECD's modelregel ikke er korrekt, idet reglen om tvungen konsolidering vil skulle finde anvendelse, når fonden ikke er en undtagen enhed, men ikke indgår i konsolideringen som følge af et fravalg.

Det kan derfor ikke bekræftes, at en moderfond, der fravælger det konsoliderede årsregnskab, jf. årsregnskabslovens § 111, stk. 2 og stk. 3, ikke er omfattet af reglen om tvungen konsolidering, medmindre fonden er en undtagen nonprofitorganisation.

Er fonden en nonprofitorganisation, der fravælger det konsoliderede årsregnskab efter årsregnskabslovens § 111, stk. 2 og stk. 3, vil reglen om tvungen konsolidering ikke finde anvendelse. Datterselskabet, der har overtaget forpligtelsen til at udarbejde et konsolideret koncernregnskab efter årsregnskabslovens § 111, skal i dette tilfælde anses for koncernens ultimative moderselskab i forhold til definitionen af en koncern efter lovforslagets § 4, nr. 3, hvorved moderfonden herefter ikke skal anses for en koncernenhed efter lovforslagets § 4, nr. 2.

Det kan ikke bekræftes, at et datterselskabs overførte indkomst efter overførselsreglen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4, er omfattet af lovforslagets § 20, selvom datterselskabet er det ultimative moderselskab.

Selskabsskattelovens § 3, stk. 4, kan anvendes af fonde, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, og foreninger mv., der er skattepligtige efter reglerne om foreningsbeskatning i selskabsskatteloven, når de pågældende fonde og foreninger mv. ejer den alt-overvejende del af et selskab, dvs. mindst 75 pct. af selskabskapitalen. Reglen indebærer,

at indkomsten i selskabet er skattefri, i det omfang den udloddes til fonden eller foreningen mv. og her uddeles til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Lovforslagets § 20 vil skulle finde anvendelse på de ultimative moderselskaber, der er omfattet af en skattemæssig ordning, hvor beskatningen af enhedens resultat primært sker hos deltagerne, idet udlodninger af selskabets overskud er fradragsberettigede. Den vil indebære, at et ultimativt moderselskab, som er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, under nærmere fastsatte betingelser vil kunne nedsætte den kvalificerede indkomst med de udlodninger, der er foretaget i det relevante regnskabsår.

Der skal være tale om en skattemæssig ordning, der er udformet med henblik på, at beskatningen sker på et enkelt niveau hos selskabsdeltagerne ved, at overskudsudlodninger er fradragsberettigede, jf. lovforslagets § 20, stk. 6, nr. 1. Ordningen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4, vurderes ikke at være en sådan ordning, da udlodninger ikke generelt er fradragsberettigede for selskabet. Der er alene fradragsret for de udlodninger, som fonden anvender til uddeling eller hensættelser til uddeling til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Andre udlodninger til fonden – og udlodninger til eventuelle andre aktionærer – er ikke fradragsberettigede for selskabet. Der er således ikke tale om en skatteordning, hvor selskabets udlodninger generelt er fradragsberettigede for selskabet og beskattes hos fonden eller foreningen.

18. KPMG anmoder om bekræftelse af, at et ikke-undtaget P/S, der er 100 pct direkte ejet af en undtagen moderfond, kan anses for et ultimativt moderselskab i forhold til lovforslagets § 19, hvorefter den kvalificerede indkomst i P/S kan nedsættes fuldt ud, da indkomsten kan henføres til moderfonden og samtidig må anses for pålagt en skat med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen.

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

KPMG anfører, at 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 pct., som gælder for aktie- og anpartsselskaber. Fondsbeskatningsloven indeholder dog særregler, som giver fonde mulighed for at reducere deres skattepligtige indkomst med fradragsberettigede almennyttige uddelinger og hensættelser hertil. Da der er tale om en fradragsordning, vil disse fradrag ikke nedsætte fondens nominelle skattesats på 22 pct. af fondens skattepligtige indtægter.

KMPG refererer desuden 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) selskabs-skattesats således 22 pct. og for personer er situationen den, at de nominelle skattesatser for oppebåret indkomst alle ligger over 15 pct.”

Kommentar

Det er Skatteministeriets opfattelse, at en transparent enhed, der ville være ultimativt moderselskab, når der ses bort fra undtagne enheder, vil kunne anvende lovforslagets § 19, hvis betingelserne er opfyldte. Der kan i den forbindelse henvises til OECD-kommentarerne til artikel 3.5.1 (c), pkt. 221-222 og til artikel 7.1.1, pkt. 6. Det fremgår af sidstnævnte kommentar, at OECD overvejer at udvikle yderligere retningslinjer på området.

Det kan imidlertid ikke bekræftes, at den kvalificerede indkomst i en transparent enhed som fx et P/S, der er 100 pct. ejet af en almennyttig fond, kan nedsættes fuldt ud.

Efter lovforslagets § 19, stk. 1, nr. 1, er det bl.a. en forudsætning, at fonden pålægges skat på indkomsten med en nominal skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen. Heri ligger to betingelser. Dels skal skattesatsen nominelt mindst være 22 pct., dels skal deltageren, dvs. fonden, i den transparente enhed være skattepligtig af hele indkomsten uden nogen form for undtagelse. Dette fremgår af OECD-kommentar 12 til artikel 7.1.1 (a).

Den første betingelse om størrelsen af den nominelle skattesats vil være opfyldt.

Den anden betingelse vil derimod ikke være opfyldt. Som det fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 4, nr. 11, vedrørende nonprofitorganisationer, vil næsten hele indkomsten i danske almennyttige fonde kunne anses for skattefritaget, hvis fonden uddeler eller hensætter indkomsten til almenvelgørende eller almennyttige formål. Danske almennyttige fonde vil derfor kunne anses for nonprofitorganisationer, når en række andre betingelser ligeledes er opfyldte. Fondene er derfor ikke skattepligtig af indkomsten i den transparente enhed uden nogen form for undtagelse, idet indkomsten anses for skattefritaget.

Der henvises til besvarelsen ovenfor, for så vidt angår fonde, der vælger ikke at udarbejde et konsolideret regnskab efter årsregnskabslovens § 111.

19. KPMG anmoder om, at det oplyses, om en moderfond kan eje og udleje koncernens hovedkvarters domicil til den underliggende driftskoncern, eller om dette vil skulle anses som erhvervsvirksomhed, der går udover, hvad en nonprofitorganisation må udføre efter § 4, nr. 11, litra f. KPMG anmoder i den forbindelse om, at det oplyses, om det vil 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, eller om det gør en forskel, såfremt moderfonden selv anvender en væsentlig del, eksempelvis 80 pct. af domicilejendommen.

Kommentar

Det er et krav efter lovforslagets § 4, nr. 11, litra f, at enheden alene udøver erhvervsmæssig virksomhed, som direkte vedrører de formål, som den blev oprettet til.

Udlejning af fast ejendom vil som udgangspunkt være erhvervsmæssig virksomhed, som vil medføre, at fonden ikke kan anses for at være en nonprofitorganisationen. Det gælder også koncernintern udlejning. Omvendt vil fonden kunne foretage passive ejendomsinvesteringer uden at påvirke fondens status som nonprofitorganisation.

I tilfælde, hvor moderfonden ejer domicilejendommen til eget brug, vil udlejningen kunne være acceptabel, når der alene er tale om udlejning af en mindre del af ejendommen som følge af overskudskapacitet, og når udlejning ikke har været formålet med erhvervelsen af ejendommen.

20. KPMG anmoder om bekræftelse på, at en moderfond undtaget 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 regnskabsaflæggelse, 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. KPMG anmoder om, at det oplyses, om det vil ændre besvarelsen, hvis moderfonden i overensstemmelse med armslængdeprincippet skal og vil oppebære et mindre avancetillæg for sin bistand til koncernenhederne.

KPMG bemærker i den forbindelse, at det giver sig selv, at hvis alle koncernenheder selv skal have alle fornødne kompetencer og ressourcer til at løse deres complianceopgaver, 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.

KPMG anmoder endeligt om, at det bekræftes, at det ikke vil ændre 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?

Kommentar

Det er et krav efter lovforslagets § 4, nr. 11, litra f, at enheden alene udøver erhvervsmæssig virksomhed, som direkte vedrører de formål, som den blev oprettet til.

Det vil bero på en konkret vurdering, om udøvelsen af koncernintern servicevirksomhed vil være erhvervsmæssig virksomhed, som vil diskvalificere fonden i forhold til definitionen af nonprofitorganisationer. I vurderingen vil bl.a. indgå, om det fx er en lov bunden opgave, som lovgiver har pålagt netop moderfonden, eller om der er tale om en

centraliseret serviceopgave, der kunne være placeret andetsteds i koncernen. Størrelsen og profitabiliteten af serviceopgaverne vil også have betydning for vurderingen.