



## Skatteministeriet

4. oktober 2018  
J.nr. 2017 - 1461

Til Folketinget – Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love (Implementering af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattestvildbærelse og forskellige ændringer af moms-systemdirektivet.).

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p><i>Advokatrådet</i></p>	<p><i>Generel omgåelsesklausul</i></p> <p>Advokatrådet påpeger vedrørende den foreslåede omgåelsesklausul, at der kan opstå en problemstilling, hvor en skatteyder træffer et valg i sin forretningsaktivitet med henblik på at opnå den skattemæssigt mest fordelagtige struktur, og SKAT opfatter dette som et valg, der ikke er reelt.</p> <p>Advokatrådet opstiller følgende eksempel:</p> <p>En hovedaktionær ønsker at indskyde egenkapital i sit helejede selskab. Hvis kapitalen indskydes ved en direkte kontooverførsel, vil selskabet blive tilskudsbeskattet. Hovedaktionæren vælger derfor – udelukkende af skattemæssige årsager – at indskyde kapitalen som en selskabsretlig kapitalforhøjelse, hvilket er skattefrit for selskabet.</p> <p>Advokatrådet beder om, at det bekræftes, at et sådant rent skattemæssigt begrundet valg i en forretningsaktivitet ikke er omfattet af ligningslovens § 3, samt redegøre for, hvorfor ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse i det anførte eksempel.</p>	<p>Udgangspunktet i skatteretten er, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet, og dette ændrer skatteundgåelsesdirektivet – og dermed lovforslaget – ikke på.</p> <p>Det bemærkes overordnet om valg af den skattemæssigt mest fordelagtige struktur, at minimering af skattebetalingen ikke er en velbegrundet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand. På den anden side er opnåelse af skattefordele ved opfyldelse af objektive kriterier heller ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne.</p> <p>Den generelle omgåelsesklausul har til formål at hindre misbrug af skattereglerne og finder derfor anvendelse på arrangementer, der ikke er reelle. I relation til Advokatrådets kortfattede eksempel bemærkes det, at lovgivningen giver mulighed for at benytte forskellige måder til at indskyde kapital i et selskab, og at disse måder vil have forskellige skattemæssige virkninger. Baseret på Advokatrådets kortfattede beskrivelse er der ikke tale om, at hovedaktionæren misbruger reglerne, idet der blot vælges den mest fordelagtige struktur til forretningsaktiviteten, og den skattemæssige virkning heraf er i overensstemmelse med skattereglernes formål og indhold. Da skatteyderen efter Advokatrådets beskrivelse ikke har handlet i strid</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Advokatrådet beder om, at det ud- dybes, om ligningslovens § 3 ek- sempelvis gælder moms og afgif- ter, da det i forarbejderne er an- ført, at ligningslovens § 3 skal ”gælde hele skatteretten”.</p> <p>Advokatrådet opfordrer til, at der i forarbejderne redegøres for, om den generelle omgåelsesklausul kan udvide de øvrige omgåelsesklausu- ler. Advokatrådet bemærker i den sammenhæng, at det anføres i for- arbejderne, at omgåelsesklausulen ikke skal begrænse muligheden for at anvende andre klausuler.</p>	<p>med indholdet i omgåelsesklausu- len, er skatteyderen ikke omfattet af den foreslåede bestemmelse.</p> <p>Med lovforslaget indføres der i dansk ret en generel omgåelses- klausul, der skal imødegå misbrug af selskabsbeskatningen. Omgåel- sesklausulen finder anvendelse på indkomstopgørelsen og skattebe- regningen efter selskabsskatte- reglerne og omfatter derfor ikke moms- og afgiftsreglerne.</p> <p>Den foreslåede generelle omgæl- sesklausul er en selvstændig be- stemmelse, der gælder parallelt og uafhængigt af andre omgåelses- klausuler og værnsregler i dansk ret. Den foreslåede bestemmelse hverken udvider eller begrænser anvendelsesområdet af de øvrige omgåelsesklausuler og værnsregler i dansk ret, herunder adgangen til at tilsidesætte skattemæssigt be- grundede arrangementer i overens- stemmelse med eksisterende dom- stolspraksis. Såfremt et arrange- ment, der kan tilsidesættes efter den generelle omgåelsesklausul, ikke ville kunne tilsidesættes efter de eksisterende omgåelsesklausuler og værnsregler i dansk ret, vil den generelle omgåelsesklausul kunne indebære en udvidelse af, hvornår skattemæssigt begrundede arrange- menter kan tilsidesættes, jf. også svaret umiddelbart nedenfor.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Advokatrådet beder om, at det bekræftes, at den generelle omgængelsesklausul har samme indhold som SKAT's mulighed for at foretage en dispositionskorrektur i en transfer pricing-sag.</p>	<p>Advokatrådets anmodning må forstås således, at det ønskes bekræftet, at den generelle omgængelsesklausul blot vil lovfæste den allerede eksisterende domstolsskabte praksis om tilsidesættelse af dispositioner mellem interesseforbundne parter.</p> <p>Som det fremgår af lovforslagets almindelige bemærkninger (punkt 2.3.2), er der i Danmark en omfangsrig retspraksis om tilsidesættelse af skattemæssigt begrundede arrangementer. Denne domstolsskabet praksis har dog udviklet sig gradvist i de konkrete sager, der er blevet forelagt domstolene, og der ses ikke i denne retspraksis formuleret præcise, generelle kriterier for, hvornår skattemæssigt begrundede arrangementer vil kunne tilsidesættelse. Bl.a. derfor er der heller ikke i alle henseender enighed i teorien om den præcise rækkevidde af domstolens adgang til at tilsidesætte skattearrangementer af den type, der vil være omfattet af den foreslåede generelle omgængelsesklausul.</p> <p>Selv om eksisterende retspraksis vurderes allerede at ville føre til tilsidesættelse af i hvert fald langt hovedparten af den type arrangementer, som den foreslåede generelle omgængelsesklausul vil omfatte, vurderes det derfor ikke muligt at besvare Advokatrådets spørgsmål bekræftende.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p data-bbox="518 813 719 846"><i>Skattetvistbilægelse</i></p> <p data-bbox="518 853 922 1178">Advokatrådet finder det overordnet positivt, at der på EU-niveau sker tiltag til at forbedre mekanismer til bilægelse af tvister om dobbeltbeskatning, at anvendelsesområdet bredes ud, og at der sikres forbedrede mekanismer til at sikre den fornødne fremdrift i forhold til EF-voldgiftskonventionen.</p> <p data-bbox="518 1261 906 1402">Advokatrådet bemærker, at det som minimum bør være muligt at indgive klage på svensk eller engelsk i tillæg til dansk.</p>	<p data-bbox="1010 365 1414 734">Det bemærkes i den sammenhæng, at den foreslåede generelle omgængelsesklausul skal leve op til skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav, og at spørgsmål om fortolkningen af direktivet – og dermed klausulens fortolkning – i sidste ende vil kunne forelægges EU-Domstolen med henblik på endelig afklaring.</p> <p data-bbox="1010 1261 1414 1585">Det fremgår af voldgiftsdirektivets artikel 3, stk. 1, at ”Den berørte person sikrer, at hver berørt medlemsstat modtager klagen på mindst et af følgende sprog: a) ét af den pågældende medlemsstats officielle sprog i henhold til national ret eller b) et hvilket som helst andet sprog, som den pågældende medlemsstat accepterer til dette formål.</p> <p data-bbox="1010 1630 1414 1776">Endvidere fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, afsnit 2.6.1, at ”Skatteforvaltningen fastsætter, hvilket sprog klagen indgives på”</p> <p data-bbox="1010 1821 1414 1955">Lovforslaget fastsætter ikke nærmere rammer for, hvilke sprog en klage til skatteforvaltningen kan indgives på. Efter gældende ret-</p>

## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

Advokatrådet bemærker, at det bør præciseres, at skatten efter danske regler skal være pålignet, før fristen for indbringelse af klagen begynder at løbe, da det i lovforslaget anførte fejlagtigt kan give det indtryk, at fristen beregnes fra agterskrivelsen.

Advokatrådet bemærker, at det fremgår af lovforslaget, at direktivets bestemmelser har virkning for alle klager, der indgives fra den 1. juli 2019 om tvistsspørgsmål vedrørende indkomst eller kapital i et indkomstår, der begynder fra den 1. januar 2018 eller derefter.

Endvidere bemærker Advokatrådet, at det følger af artikel 23 i direktivet, at de kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater kan beslutte at anvende direktivet på eventuelle klager, der er indgivet før den 1. juli 2019 eller på tidligere skatteår.

Advokatrådet finder det uhensigtsmæssigt, at der kan være dobbeltbeskatningstvister, der ikke omfattes af voldgift alene på grund af de danske implementeringsregler. Advokatrådet anbefaler derfor, at direktivet også finder anvendelse på

ningslinjer kan en klage til skatteforvaltningen også indgives på svensk eller engelsk i tillæg til dansk.

Bemærkningerne til lovforslaget ændres således, at det fremgår, at den meddelelse, hvorfra fristen beregnes, kan være en afgørelse, en kendelse eller en betalingsanmodning.

Det fremgår af voldgiftsdirektivets artikel 23, at ”*Direktivet anvendes på alle klager, der indgives fra den 1. juli 2019 og fremefter, om tvistsspørgsmål vedrørende indkomst eller kapital i et skatteår, der begynder den 1. januar 2018 eller derefter. De kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater kan dog beslutte at anvende dette direktiv på eventuelle klager, der er indgivet før denne dato, eller på tidligere skatteår*”

Ved lovforslaget implementeres voldgiftsdirektivet i sin helhed i dansk ret. Af hensyn til at opnå en ensartet og systematisk tilgang til erhvervsrettet EU-lovgivning vurderes, at direktivet alene skal finde anvendelse på klager som opfylder de kriterier, der fremgår direkte af direktivet.

Herudover foreligger ikke den fornødne klarhed over, hvilke konsekvenser det ville få, såfremt direktivet fandt anvendelse på allerede indgivne klager.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>tidligere skatteår, i det omfang andre berørte medlemsstater tillader dette.</p> <p>Advokatrådet bemærker, at sager, der er omfattet af EF-voldgiftskonventionen, er omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 6, og at tilsvarende bør gælde for sager, der omfattet af direktivet.</p> <p><i>Momsloven</i> Advokatrådet foreslår visse sproglige rettelser.</p> <p>Advokatrådet savner flere eksempler på kendte former for vouchere.</p>	<p>Det vurderes således, at direktivet alene skal finde anvendelse på klager, der indgives fra den 1. juli 2019 og fremefter, om tvistsspørgsmål vedrørende indkomst eller kapital i et skatteår, der begynder den 1. januar 2018 eller derefter.</p> <p>Lovforslaget er justeret således, at omkostningsgodtgørelsesordningen er udvidet til også at omfatte sager efter direktivet.</p> <p>Rettelserne er foretaget.</p> <p>I bemærkningerne er beskrevet, hvad der kendetegner en voucher, og forskellen på vouchere til ét formål og vouchere til flere formål er beskrevet. I kommentaren til Dansk Erhverv, hvortil der henvises, er beskrevet eksempler på forhold, der bevirker, at en voucher anses for en voucher til flere formål. Beskrivelsen er medtaget i bemærkningerne til lovforslaget.</p>
<p><i>Danske Advokater</i></p>	<p><i>Rentefradragsbegrænsning</i> Det er efter Danske Advokaters opfattelse vanskeligt at se logikken og hensigtsmæssigheden i at have to forskellige bundgrænser i henholdsvis renteloftreglen i selskabs-</p>	<p>Det bemærkes, at bundgrænsen i den foreslåede EBITDA-regel er baseret på skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav, og at det derfor ville være udtryk for en over-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>skattelovens § 11 B og den foreslåede EBITDA-regel i selskabsskattelovens § 11 C.</p> <p>Danske Advokater stiller endvidere spørgsmålstegn ved, at fonde omfattet af fondsbeskatningsloven omfattes af den foreslåede EBITDA-regel, hvorimod disse fonde ikke er omfattet af renteloftreglen.</p> <p>Danske Advokater påpeger, at lovforslaget ikke indeholder en overgangsbestemmelse for selskaber, der på nuværende tidspunkt har fremførbare underskud opgjort efter EBIT-reglen, og opfordrer til, at der i lovudkastets bemærkninger tages stilling hertil.</p> <p><i>Generel omgåelsesklausul</i> Efter Danske Advokaters opfattelse skaber lovforslagets bemærkninger til omgåelsesklausulen usikkerhed om, hvorvidt der med den</p>	<p>implementering, såfremt bundgrænsen blev fastsat til et beløb, der svarer til bundgrænsen i den gældende renteloftsregel. Dernæst bemærkes, at renteloftsreglen i selskabsskattelovens § 11 B ikke er foreslået ændret som led i dette lovforslag. Det bemærkes endelig, at en eventuel nedsættelse af bundgrænsen i selskabsskattelovens § 11 B vil medføre et mindreprovenu, der ville skulle finansieres inden for rammerne af budgetloven.</p> <p>Skatteundgåelsesdirektivet finder også anvendelse på fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven, da direktivet finder anvendelse på alle skattesubjekter, der er selskabsskattepligtige. Derfor skal EBITDA-reglen også finde anvendelse for fonde omfattet af fondsbeskatningsloven, selv om de ikke er omfattet af den gældende renteloftregel.</p> <p>Der er i lovforslaget som fremsat indarbejdet en overgangsregel, således at en fremført EBIT-saldo overføres til anvendelse i relation til EBITDA-reglen.</p> <p>Det kan bekræftes, at der med lovforslaget ikke pålægges skatteyderen en omvendt bevisbyrde.</p>



## Organisation

## Bemærkninger

nye bestemmelse pålægges skatteyderen en omvendt bevisbyrde, således at alle arrangementer som udgangspunkt anses for misbrug.

Danske Advokater opfordrer til, at det i forslaget præciseres, at det først i tilfælde, hvor Skatteforvaltningen efter en objektiv analyse har påvist eller sandsynliggjort, at der er tale om misbrug/omgåelse, påhviler den skattepligtige at godtgøre, at arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Danske Advokater anmoder om, at der gives eksempler på, hvordan konsekvensen af, at der ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal ses bort fra et enkelt trin i et arrangement, skal håndteres i praksis.

## Kommentarer

Det påhviler først og fremmest Skatteforvaltningen at foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder med henblik på at fastslå, hvorvidt et arrangement eller en serie af arrangementer udgør et misbrug.

Såfremt Skatteforvaltningen vurderer, at der konkret foreligger misbrug, har skatteyderen mulighed for at godtgøre, at arrangementet eller serien af arrangementer er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Løfter skatteyderen denne bevisbyrde, vil den foreslåede omgåelsesklausul ikke finde anvendelse.

Hvis der er tale om et samlet arrangement, hvor et enkelt trin i arrangementet f.eks. har medført enten et uretmæssigt fradrag eller en kunstig konvertering af et skattepligtigt udbytte til en skattefri kapitalgevinst, vil konsekvensen af anvendelsen af den generelle omgåelsesklausul være, at der skal ses bort fra netop den konkrete, uretmæssigt opnåede skattefordel.

I eksemplet vil konsekvensen altså være, at det uretmæssige fradrag nægtes, eller at der sker beskatning af det udbytte, der reelt er udloddet.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p><i>Dansk Byggeri</i></p>	<p>Dansk Byggeri er kritiske over for lovforslaget og mener, at regeringen i stedet burde følge anbefalingen fra Implementeringsrådet.</p> <p>Dansk Byggeri henviser i øvrigt til DI's høringssvar.</p>	<p>Udgangspunktet for den foreslåede implementering er, at direktivet følges, således at de danske regler svarer til de regler, der fremgår af direktivet. I overensstemmelse med implementeringsprincipperne udnyttes samtidig den fleksibilitet, som direktivet giver mulighed for. Endelig er det tilstræbt, at der foretages så få ændringer af den eksisterende skatte-lovgivning som muligt.</p> <p>På nogle punkter ville en begrænsning af de danske regler til direktivets minimumsstandard medføre, at væsentlige danske skatteregler ville skulle ophæves eller væsentligt ændres. Det drejer sig om de eksisterende rentefradragsbegrænsningsregler om tynd kapitalisering og renteloftet samt om de eksisterende regler om CFC-beskatning.</p> <p>Der er tale om eksisterende danske skatteregler, der sikrer, at værdier skabt i Danmark også beskattes her. Reglerne er således nødvendige for at bekæmpe skatteundgåelse og opretholde det danske selskabsskatteprovenu.</p> <p>En ophævelse af de eksisterende værnsregler vil således medføre en mindre robust selskabsskattebase og vil potentielt have store negative konsekvenser for selskabsskatteprovenuet.</p>
<p><i>Dansk Erhverv</i></p>	<p><i>Generelle bemærkninger til implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet</i></p>	

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Dansk Erhverv finder det bekymrende, at man ikke i højere omfang erstatter de nuværende danske regler med de fælles OECD/EU-regler, bl.a. i henhold til de tre forskellige rentefradragsbegrænsningsregler, som med fordel kunne erstattes af den ene fælles regel, som direktivet lægger op til. Dansk Erhverv finder det endvidere bekymrende, at man i lovforslaget visse steder lægger op til at gå videre end minimumsimpliciteringen, og henviser til Implementeringsrådets anbefalinger herom.</p> <p>Dansk Erhverv mener, at Danmark bør overveje at udforme reglerne i overensstemmelse med EU-Kommissionens forslag til et fælles selskabsskattegrundlag, benævnt Common Corporate Tax Base (CCTB).</p> <p><i>CFC-regler</i></p> <p>Dansk Erhverv foreslår, at man i lovforslaget præciserer, at den del af CFC-datterselskabets indkomst, der indgår hos moderselskabet, skal anses for finansiel indkomst i</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Byggeri.</p> <p>CCTB- og CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base)-forslagene har været drøftet i Rådet siden fremsættelsen tilbage i 2011. Medlemsstaterne har indtil videre alene kunnet opnå enighed om de elementer, der skal modvirke aggressiv skatteplanlægning (BEPS). Denne del af CCTB- og CCCTB-forslagene er efterfølgende blevet udskilt til særskilt behandling og vedtaget med skatteundgåelsesdirektivet. Det er dette direktiv, der med lovforslaget nu implementeres i dansk ret, og lovforslaget er derfor netop baseret på fælles EU-regler, der har sit udspring i CCTB- og CCCTB-forslagene.</p> <p>Når de danske CFC-regler finder anvendelse, indebærer det, at der ved et dansk moderselskabs indkomstopgørelse skal medregnes en andel af CFC-selskabets positive</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>moderselskabets indkomstopgørelse.</p> <p>Dansk Erhverv henviser til, at dette vil medføre, at indkomst fra CFC-selskaber indgår i beregning af rentefradragsbegrænsning på samme måde som andre finansielle indkomster, og at det på denne måde sikres, at finansiell indkomst skattemæssigt behandles ens, uanset hvor i verden den er tjent.</p> <p>Dansk Erhverv foreslår, at lempelsesreglen selskabsskattelovens § 32, stk. 11, præciseres, da den i praksis har givet anledning til tvivl.</p> <p>Dansk Erhverv bemærker, at det konkret vedrører tvivl om lempelse efter selskabsskattelovens § 17, stk. 2, som i nærmere angivne tilfælde giver lempelse for skatter betalt af CFC-selskabernes datterselskaber.</p> <p>Dansk Erhverv foreslår, at det præciseres, hvilken indkomst der anses for finansiell leasingindkomst eller i hvert fald præciseres, om det fortsat er IAS 17, eller det er den</p>	<p>indkomst. CFC-selskabets indkomst opgøres i den forbindelse efter danske regler. Der er derfor ikke grundlag for at anse den del af CFC-selskabets indkomst, der skal medregnes ved moderselskabets indkomst, for ”finansiell indkomst” i relation til rentefradragsbegrænsningsreglerne.</p> <p>Det bemærkes i øvrigt, at det i skatteundgåelsesdirektivet er udtømmende defineret, hvad der skal anses for at være låneomkostninger i relation til EBITDA-reglen, og at denne definition ikke omfatter positiv CFC-indkomst.</p> <p>For så vidt angår renteloftreglen henvises også til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Selskabsskattelovens § 32, stk. 11, indebærer, at moderselskabet gives creditlempelse for samtlige skatter betalt af CFC-selskabet, hvilket skal ses i sammenhæng med, at CFC-selskabets samlede indkomst skal medregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse. Der ses ikke at være grundlag for at udvide denne lempelsesregel med henblik på at indrømme lempelse for skatter betalt af CFC-selskabets datterselskaber.</p> <p>Der sker i relation til leasinggiveres regnskabsmæssige behandling af leasingkontrakter ikke nogen væsentlig ændring ved overgangen fra IAS 17 til IFRS 16. Der vurderes</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>nye regnskabsstandard i IFRS 16, der skal anvendes som fortolkning af, om en indkomst hidrører fra finansiel leasing.</p> <p>Dansk Erhverv bemærker, at IFRS 16 medfører en betydelig udvidelse af det finansielle leasingbegreb i forhold til den nugældende IAS 17.</p> <p>Samtidig påpeger Dansk Erhverv, at det efter IFRS 16 kan forekomme, at visse aftaler blive behandlet som finansiel leasing for leasingtager og operationel leasing for udlejeren</p> <p><i>Skattetilfølgelse</i> Dansk Erhverv mener, det er yderst positivt, at man vælger at udvide muligheden for, at EU-landene kan bilægge skattetilfølgelse via voldgift, og at dette vil sikre, at virksomheder ikke fanges i langvarige skatteslagsmål mellem EU-lande og dermed give hurtigere klarhed om skatteforhold.</p>	<p>derfor ikke at være behov for i relation til CFC-reglerne yderligere at præcisere, hvilken indkomst der anses for indkomst fra finansiel leasing, men henvisningen til IAS 17 er dog i bemærkningerne erstattet af en henvisning til IFRS 16, der vil være gældende fra 1. januar 2019.</p> <p>Vedrørende afgrænsningen af finansielle leasingudgifter i relation til rentefradragsbegrænsningsreglerne bemærkes det, at IFRS 16 indebærer, at leasingtagere ikke længere regnskabsmæssigt skal sondre mellem finansielle og operationelle leasingkontrakter. Ved afgørelsen af, om der skattemæssigt er tale om finansieringsudgifter, der er omfattet af rentefradragsbegrænsningsreglerne, vil leasingtagere dog fortsat skulle vurdere, om der foreligger finansiel eller operationel leasing. De vil i den henseende kunne inddrage de kriterier, der efter IFRS 16 skal anvendes ved regnskabsaflæggelsen for leasinggivere.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Momsloven</i></p> <p>Dansk Erhverv forholder sig overordnet set positivt overfor takterne i de nye EU-regelsæt (den momsmæssige behandling af vouchere og forenklinger af særordningen for salg af elektroniske ydelser).</p> <p>Dansk Erhverv har imidlertid en række specifikke bemærkninger og spørgsmål i relation til forslaget vedrørende vouchere.</p> <p>Dansk Erhverv opfordrer til, at de forskellige typer vouchere ikke benævnes ”vouchere til ét formål” og ”vouchere til flere formål”, sådan som de benævnes i momsdirektivet. I stedet foreslås anvendt fx ”vouchere der alene kan anvendes i Danmark” eller tilsvarende tydelig og geografisk afgrænsning.</p>	<p>Formålet med at vedtage fælles EU-regler for den momsmæssige behandling af vouchere er at sikre, at alle EU-lande anvender samme regelsæt. Derved undgås de gældende problemer med uens fortolkning af grænseoverskridende anvendelse af vouchere, som fører til dobbelt eller ingen momsbetaling. Det er derfor vigtigt, at den danske definition af vouchere svarer til definitionen i momsdirektivet. Uanset at vouchere til ét formål, som er udstedt her i landet, oftest vil skulle anvendes her i landet, kan der godt være vouchere, der kun kan anvendes i et andet EU-land – fx en hotelovernatning i Malmø. Her er det vigtigt, at både udstederen, evt. formidleren og indløseren, anvender ens voucherregler. Med andre ord vil en geografisk afgrænsning hverken være i overensstemmelse med direktivets regler eller løse de nuværende udfordringer med grænseoverskridende vouchere.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Dansk Erhverv mener, at der bør foretages en klar afgrænsning mellem vouchere og betalingsmidler, ligesom flere eksempler vil være ønskeligt.</p>	<p>Voucherbegrebet er defineret præcist i momsdirektivet, og denne definition anvendes derfor i forslaget til gennemførelse af voucherreglerne i momsloven. Som det fremgår af definitionen i forslaget til ny § 73 b, kendetegnes en voucher blandt andet af en pligt til at acceptere voucheren som hel eller delvis modværdi for varer og ydelser. De varer eller ydelser, der skal leveres, eller de potentielle leverandørers identitet, skal være angivet på voucheren eller i tilhørende dokumentation. Tilsvarende er ikke kendetegnende for betalingsmidler.</p> <p>Opstår der konkrete tvivlsspørgsmål i relation til, om et konkret instrument falder ind under voucherbegrebet, eller om en voucher er til ét eller flere formål, kan dette afklares ved henvendelse til Skatteforvaltningen, der bl.a. kan give bindende svar.</p> <p>Mere generelt kan det dog oplyses, at der fx vil være tale om en voucher til flere formål, hvis</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• den giver mulighed for at modtage varer eller ydelser i flere EU-lande,</li> <li>• den giver mulighed for at modtage både momsfrigitte og momspligtige varer eller ydelser,</li> <li>• den giver mulighed for at modtage momspligtige varer/ydelser og fx en avis, der har 0-sats, eller</li> <li>• den giver mulighed for at modtage en ydelse, hvis leverings-</li> </ul>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Dansk Erhverv mener ikke, at det er helt klart, hvilken værdi der skal beregnes moms af ved indløsningen af vouchere til flere formål. Dansk Erhverv henviser i denne forbindelse til forslaget om ny § 4 b, stk. 1.</p> <p>Dansk Erhverv finder, at der kan opstå tvivl om, hvem der er betalingspligtig for momsen i tilfælde, hvor en voucher kan bruges til fx levering af en vare, hvor sælger er betalingspligtig og en ydelse, hvor køber er betalingspligtig efter reglerne om omvendt betalingspligt. Det fremstår uklart, om der i en sådan situation er tale om en voucher til flere formål, der så først skal momsbehandles ved indløsningen.</p>	<p>sted er omfattet af hovedreglerne for ydelsers leveringssted i momslovens § 16.</p> <p>Ovenstående er præciseret i lovforslagets bemærkninger.</p> <p>Forslaget til § 4 b, stk. 1, angiver, at der skal betales moms af den faktiske overdragelse af varer eller ydelser – altså ved indløsningen – og ikke i tidligere handelsled. Afgiftsgrundlaget findes i forslaget til ny § 27 a, og foreslås at være betalingen for voucheren, eller i mangel af oplysninger herom, den pengeværdi, der er angivet på voucheren eller i den tilhørende dokumentation, med fradrag af momsbeløbet for de leverede varer og ydelser. I de almindelige bemærkninger til lovforslaget er reglerne for afgiftsgrundlaget beskrevet, herunder tilfælde, hvor voucheren ikke indløses på en gang.</p> <p>Det kan ikke afvises, at der kan være vouchere, hvor leveringsstedet og momssatsen er kendt for de varer og/eller ydelser, der er anført i voucheren, men hvor den ansvarlige for betalingen af moms kan være både sælger og køber. Dette ændrer dog ikke ved bedømmelsen af, om der er tale om en voucher til ét eller flere formål.</p>



## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

Dansk Erhverv rejser desuden visse spørgsmål i relation til ansvar og reklamationsret, samt stillingtagen til momsbehandlingen af ikke indløste vouchere til ét formål, hvor momsen er betalt ved udstedelse af voucheren og eventuelt i senere handelsled.

Dansk Erhverv er af den opfattelse, at en række virksomheder vil skulle tilpasse en række systemer, hvilket ikke vil være ubetydeligt i tidsmæssig henseende samt indebærer ikke ubetydelige ekstraudgifter.

Dansk Erhverv bemærker endvidere, at virksomheder, der indløser vouchere, vil skulle holde øje med, om voucheren er udstedt før eller efter 1. januar 2019 i de tilfælde, hvor den momsmæssige behandling ændrer sig. Kun vouchere udstedt efter den 1. januar 2019 skal behandles efter de nye regler. Ofte er udstedelsestidspunktet ikke påført voucheren, og da vouchere ofte har en gyldighed på to til tre år, vil der være en besværlig overgangsperiode af denne længde.

Regler for forbrugeres mulighed for reklamation, fortrydelse af køb, og muligheder for at returnere fx gavekort er ikke reguleret i momslovgivningen. Såfremt en voucher til ét formål ikke indløses, og indehaveren af voucheren ikke får godtgjort værdien af voucheren, kan der ikke ske regulering af betalt moms.

Som anført i bemærkningerne til lovforslaget svarer den momsmæssige behandling af de fleste vouchere i det væsentligste til gældende dansk praksis, men der vil dog være virksomheder, der skal ændre fx fakturasystemer. Team Effektiv Regulering har vurderet, at forslagene til ændring af momsloven medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet på under 4 mio. kr. årligt.

Det er korrekt, at nogle virksomheder skal holde øje med udstedelsestidspunktet for visse vouchere. Virksomheder, der indløser sådanne vouchere, opfordres til at indgå aftale med udstederen af voucherne om, at der fremadrettet anføres udstedelsesdato på alle vouchere, således at overgangsperioden kan håndteres bedst muligt.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Dansk Erhverv har desuden visse spørgsmål i relation til fx fakturering, momsregistrering, sikkerhedsstillelse og eventuelle konsekvenser af ændringer i momssatser i tidsrummet fra udstedelse og indløsning af en voucher til ét formål.</p> <p>På baggrund af de rejste tvivls spørgsmål og udfordringer for de berørte virksomheder i relation til den praktisk håndtering af reglerne, opfordrer Dansk Erhverv til, at relevante parter mødes med Skatteministeriets departement og SKAT med henblik på en drøftelse heraf.</p>	<p>Den momsmæssige behandling af indløsning af en voucher til ét formål fremgår af den foreslåede § 4 a, stk. 3, i momsloven. Momsmæssigt anses indløseren for at have levereret varen eller ydelsen til udstederen af voucheren, hvis der ikke er personsammenfald mellem udsteder og indløser.</p> <p>Det anerkendes, at de foreslåede nye regler om den momsmæssige behandling af vouchere, kan medføre tvivlsspørgsmål af teknisk karakter, som egner sig til en drøftelse mellem de relevante parter. Skatteministeriet vil tage initiativ til, at en sådan drøftelse kan finde sted inden udgangen af oktober 2018.</p>
<p><i>Dansk Fjernvarme</i></p>	<p>Dansk Fjernvarme har udelukkende bemærkninger til den foreslåede regel om rentefradragsbegrænsning (EBITDA-reglen).</p> <p>Dansk Fjernvarme bemærker, at det i høringsudkastet er valgt ikke at indarbejde direktivets mulighed for undtagelse af lån til langsigtede infrastrukturprojekter, idet der henvises til, at en sådan undtagelse kan indarbejdes i "anlægslovene".</p> <p>Dansk Fjernvarme foreslår, at der indsættes en undtagelsesbestemmelse for forsyningsselskabers låneomkostninger til langsigtede anlægsinvesteringer, da låneomkostningerne i de danske fjernvarmeselskaber efter Dansk Fjernvarmes</p>	<p>Det bemærkes overordnet, at Dansk Fjernvarme ikke har peget på konkrete eksempler på, at den foreslåede EBITDA-regel vil få utilsigtede virkninger for selskaber i forsyningssektoren, herunder fjernvarmeselskaber. I den forbindelse skal det bl.a. bemærkes, at selskaber, der indgår i en koncern, kan anvende den foreslåede koncernregel og således i stedet for satsen på 30 pct. anvende den samlede koncerns EBITDA-sats. Det betyder i praksis, at koncerner har adgang til at nedsætte den skattepligtige indkomst før låneomkostninger og renter med mere end 30 pct., såfremt koncernen</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>opfattelse må antages at ligge langt uden for det tilsigtede virkningsfelt for skatteundgåelsesdirektivet.</p> <p>Dansk Fjernvarme påpeger, at det i relation til betragtningerne om statsstøttereglerne vil være en ganske overkommelig opgave for den danske stat at godtgøre de særlige kendetegn for finansieringen af langsigtede infrastrukturprojekter i Danmark.</p>	<p>som helhed har overstigende låneomkostninger, og disse låneomkostninger ikke er koncerninterne.</p> <p>Om muligheden for at indføre en undtagelsesbestemmelse som den af Dansk Fjernvarme foreslåede bemærkes det desuden, at forsyningssektorerne har forskellige konkurrenceforhold og omfatter selskaber med meget forskellige ejer- og finansieringsstrukturer. Derfor er det fortsat vurderingen, at et eventuelt behov for undtagelser fra den foreslåede regel bør vurderes i relation til de konkrete infrastrukturprojekter bl.a. med henblik på at sikre overholdelsen af statsstøttereglerne.</p>
<p><i>Danske Rederier</i></p>	<p>Danske Rederier har udelukkende afgivet bemærkninger til CFC-reglerne.</p> <p>Danske Rederier foreslår, at man i lovforslaget præciserer, at den del af CFC-datterselskabets indkomst, der indgår hos moderselskabet, skal anses for finansiel indkomst i moderselskabets indkomstopgørelse.</p> <p>Danske Rederier henviser til, at dette vil medføre, at indkomst fra CFC-selskaber indgår i beregning af rentefradragsbegrænsning på samme måde som andre finansielle indkomster, og at det på denne måde sikres, at finansiel indkomst skattemæssigt behandles ens, uanset hvor i verden den er tjent.</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Erhverv.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Danske Rederier opfordrer til at bevare transparensreglen, hvorefter der ved bedømmelsen af, om indkomstbetingelsen i den gældende selskabsskattelovs § 32, stk. 1, nr. 1, er opfyldt, ses bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber under datterselskabets bestemmende indflydelse, hvis selskaberne er hjemmehørende i samme land som datterselskabet, idet skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber i stedet inddrages forholdsmæssigt efter datterselskabets direkte eller indirekte ejerandele i de pågældende selskaber, jf. § 32, stk. 1, nr. 1, 2. og 3. pkt. Denne regel er ifølge Danske Rederier stadig relevant.</p> <p>Ved eventuel bevarelse af transparensreglen anbefaler Danske Rederier, at det præciseres i lovforslaget eller lovbemærkningerne, at reglen også gælder, såfremt der imellem de i samme land beliggende selskaber er indskudt et selskab beliggende i et andet land.</p> <p>Danske Rederier opfordrer til, at lovforslaget justeres, således at overskud, der udloddes af et datterselskabs finansielle indkomster, ikke indgår i opgørelsen af CFC-indkomsten i det pågældende datterselskab. Såfremt datterselskaber også har ikke-finansielle indkomster, kan en udlodning ses som værende forholdsmæssigt foretaget af de finansielle indkomster.</p>	<p>Den gældende transparensregel er opretholdt i lovforslaget.</p> <p>Som nævnt videreføres den gældende transparensregel uændret.</p> <p>CFC-reglernes funktion er, at (en del af) indkomsten i et CFC-selskab beskattes i moderselskabet.</p> <p>Udbytte fra datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier er efter danske skatteregler skattefrit for moderselskabet. Der vil således ikke ske beskatning på dansk niveau af indkomsten i CFC-selskabet, selv om denne indkomst udloddes til moderselskabet.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Danske Rederier bemærker, at der i direktivet ikke stilles krav om, at udloddet indkomst skal indgå i CFC-indkomsten, og såfremt der sker udlodning, vil indkomsten indgå som udbytte hos moderselskabet. Der kan eventuelt stilles krav om, at der skal være sket beskattning af indkomsten i datterselskaber før udlodning.</p> <p>Danske Rederier foreslår, at lempelsesreglen i selskabsskattelovens § 32, stk. 11, præciseres, da den i praksis har givet anledning til tvivl.</p> <p>Danske Rederier bemærker, at det konkret vedrører tvivl om lempelse efter selskabsskattelovens § 17, stk. 2, som i nærmere angivne tilfælde giver lempelse for skatter betalt af CFC-selskabernes datterselskaber.</p> <p>Danske Rederier foreslår, at det præciseres, hvilken indkomst der anses for finansiel leasingindkomst, eller at det i hvert fald præciseres, om det fortsat er IAS 17, eller det er den nye regnskabsstandard i IFRS 16, der skal anvendes som fortolkning af, om en indkomst hidrører fra finansiel leasing.</p> <p>Danske Rederier bemærker, at IFRS 16 medfører en betydelig udvidelse af det finansielle leasingbegreb i forhold til den nugældende IAS 17.</p>	<p>Der vurderes derfor ikke at være grundlag for at foretage en ændring som den foreslåede.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Erhverv.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Erhverv.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Samtidig påpeger Danske Rederier, at det efter IFRS 16 kan forekomme, at visse aftaler blive behandlet som finansiel leasing for leasingtager og operationel leasing for udlejeren</p> <p>Danske Rederier bemærker, at medregningen af sikringskontrakter i CFC-indkomsten rejser særlige problemstillinger og henviser til FSRs høringssvar herom.</p> <p>Danske Rederier påpeger, at direktivet i høj grad bygger på OECDs BEPS Action Point 3, og at der ej heller heri står noget, der efter Danske Rederiers opfattelse giver belæg for, at gevinster på sådanne sikringskontrakter skal indgå i CFC-indkomsten.</p> <p>Danske Rederier opfordrer derfor til, at det genovervejes, om sikringskontrakter skal medtages ved opgørelsen af CFC-indkomsten.</p>	<p>I lovforslaget som fremsat oprettholdes den eksisterende regel, hvorefter der til CFC-indkomsten ikke medregnes gevinst og tab på kontrakter (terminskontrakter m.v.) med tilknytning til erhvervs-mæssig virksomhed. Danske Rederiers (og FSRs) bemærkninger til høringssudkastet er således imødekommet.</p>
DI	<p><i>Generelle bemærkninger til implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet</i></p> <p>DI er enig i Implementeringsrådets anbefalinger, herunder at Danmark så vidt muligt bør følge direktivet og ikke indføre eller beholde danske særregler, der går længere end direktivet.</p> <p><i>CFC-regler</i></p> <p>DI opfordrer til, at CFC-reglerne udformes på linje med udgangspunktet i direktivet, således at den</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Byggeri.</p> <p>CFC-beskatning af alle datterselskaber med tilstrækkelig stor CFC-indkomst, uanset hvor de er hjemmehørende, er nødvendig for at</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>danske CFC-beskatning alene omfatter datterselskaber hjemmehørende uden for EU/EØS. Inden for EU/EØS skal CFC-reglerne efter direktivet alene gælde, hvis datterselskabet ikke udøver en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr og lokaler.</p> <p>DI kritiserer, at det efter lovudkastet foreslås, at CFC-reglerne generelt skal gælde, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende, da dette ikke tager tilstrækkelig hensyn til, at det er forbundet med betydelige administrative omkostninger for virksomhederne at opgøre CFC-indkomsten for datterselskaberne.</p>	<p>sikre, at reglerne er robuste, og at EU-retten samtidig overholdes.</p> <p>Alternativt vil danske selskaber kunne flytte mobile aktiver som finansielle aktiver (obligationer m.v.), aktier og immaterielle aktiver (f.eks. patenter og varemærker) til datterselskaber i EU/EØS-lande med væsentligt lavere selskabsskat end Danmark (fx Irland (12,5 pct.) eller Cypern (10 pct.)). Herved vil den danske beskatning af afkastet kunne undgås, og selskabet vil kunne opnå en lempelse svarende til 10-12 pct.-point på selskabsskattesatsen. Dette vil potentielt kunne medføre en betydelig udhuling af den danske selskabsskattebase. Det strukturelle provenu fra selskabsskatten udgør ca. 50 mia. kr. årligt.</p> <p>Det anerkendes i OECD's BEPS-rapport om CFC-beskatning, at EU-landene kan have særlige udfordringer som følge af reglerne om etableringsfrihed, idet EU-landene ikke kan forskelsbehandle nationale datterselskaber og datterselskaber hjemmehørende i EU-lande med markant lavere beskatning. Det påpeges i rapporten, at EU-lande kan sikre overholdelse af EU-retten på flere måder, og at en af dem er at sikre, at der ikke er forskelsbehandling mellem datterselskaber i andre EU-lande og nationale datterselskaber (svarende til de eksisterende danske CFC-regler).</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DI bemærker, at de danske virksomheder efter lovudkastet skal medregne indkomst fra bredt definerede immaterielle rettigheder i datterselskaberne, hvilket i vidt omfang vil kræve en selvstændig transfer pricing opgørelse, da beløbene ikke fremgår direkte af datterselskabernes regnskaber.</p> <p>DI kritiserer, at der hverken i lovudkastet, BEPS eller direktivet, gives klare anvisninger på, i hvilke tilfælde og hvordan dette ”inkluderede royaltyafkast” skal udskilles fra varens/tjenesteydelsens salgspris.</p> <p>DI finder det ude af proportion med reglernes formål, hvis indkomsten i datterselskaber omfattet af CFC-reglerne i alle andre lande, inklusive EU/EØS-lande, skal medregnes i den danske indkomst, og udenlandske skatter derefter skal søges udlignet efter reglerne om ophævelse af dobbeltbeskatning ved dansk lempelse for udenlandske skatter.</p> <p>DI bemærker, at lovudkastet eksempelvis vil ramme videnstunge</p>	<p>Det vurderes derfor fortsat, at implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet bør ske således, at de eksisterende danske CFC-regler grundlæggende opretholdes, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende, selv om det ikke er en del af direktivets minimumskrav.</p> <p>Ved lovforslaget implementeres en direktivbestemt definition af indkomst fra immaterielle aktiver. Der er i lovforslagets bemærkninger angivet yderligere retningslinjer for, hvordan anden indkomst fra immaterielle rettigheder skal udskilles fra en vares eller tjenesteydelsens salgspris. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til høringssvaret fra FSR.</p> <p>Lovforslaget er justeret bl.a. for at tage hensyn til de særlige problem-</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>danske koncerner med en vækststrategi baseret på opkøb, da der i tilfælde, hvor der er en væsentlig forskel på købsprisen og indre værdi i en tilkøbt virksomhed, alt andet lige vil være væsentlige immaterielle aktiver, som derfor vil blive omfattet af CFC-beskatning.</p> <p>DI bemærker, at der hverken af lovudkastet, BEPS eller direktivet gives klare anvisninger til fortolkning af, hvordan et ”fakturerings-selskab” skal defineres.</p> <p>DI påpeger, at såfremt dette måtte omfatte f.eks. trading- og distributionsselskaber, der sælger efter et ”back-to-back” princip, vil denne bestemmelse have uforudsete konsekvenser for koncerner, der har en principalstruktur, eller koncerner der benytter trading- og distributionsselskaber som en del af deres daglige drift.</p> <p>DI mener, at det vil være givet på forhånd, at brug af en sådan struktur kan medføre CFC-beskatning, da trading-/distributionsselskaber, der sælger efter et ”back-to-back” princip, udfører begrænsede funktioner og påtager sig/kontrollerer meget begrænsede risici, og når armlængdeprincippet i ligningslovens § 2 skal efterleves, vil aflønningen (og dermed bidraget til økonomisk vækst) være lav.</p> <p>DI bemærker, at lovudkastets CFC-regler vil gøre eventuelle urealiserede avancer i datterselskabet</p>	<p>stillinger, der kan opstå i opkøbssituationer. I øvrigt henvises til kommentarerne til høringssvaret fra FSR.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra FSR.</p> <p>DI's bemærkninger må forstås således, at der sigtes til den foreslåede</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>på de omhandlede aktivtyper skattepligtige ved salget af datterselskabet. Efter DIs opfattelse vil denne overimplementering medføre en betydelig ekstra beskatning i forbindelse med koncerners almindelige salg af forretningsaktiviteter</p> <p>DI påpeger, at dette også vil gælde i tilfælde, hvor de omhandlede immaterielle rettigheder i det udenlandske datterselskab ikke har haft tilknytning til Danmark (ej flyttet ud af Danmark), men eksempelvis stammer fra et tilkøb, som efterfølgende bliver afstået. DI bemærker, at det kan føre til, at et salg af et datterselskab i et højskattelands bliver skattepligtigt til Danmark, uden at der kan gives credit-lempe for lokal skat, da salget ikke udløser lokal beskatning af immaterielle rettigheder.</p>	<p>ændring af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, hvorefter der sker afståelsesbeskatning som følge af indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, såfremt moderselskabet direkte eller indirekte nedbringer sin ejerandel i datterselskabet.</p> <p>Denne bestemmelses anvendelsesområde foreslås udvidet, således at fremover omfatter samtlige aktiver, der omfattes af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, hvor den udtømmende liste over CFC-indkomst er indsat. Afståelsesbeskatningen vil herefter ikke kun være begrænset til aktiver og passiver omfattet af aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven.</p> <p>Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, værner mod, at der kan ske en omgåelse af CFC-reglerne ved, at datterselskabets CFC-aktiver ikke afstås direkte – hvor gevinst og tab ved afståelse medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomsten – idet der i stedet sker indirekte afståelse af aktiverne ved afståelse af (ejerandele i) datterselskabet. Det er vurderingen, at det er nødvendigt, at reglen omfatter alle de relevante CFC-aktiver, såfremt reglen skal udgøre et effektivt værn mod den nævnte omgåelse.</p> <p>Endelig bemærkes, at der efter lempelsesreglen i selskabsskattelovens § 32, stk. 11, 3. pkt., indrømmes creditlempe for den skat, som datterselskabet kunne være pålignet, såfremt aktiverne eller</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DI påpeger en række tilfælde, hvor transparensreglen i CFC-reglerne fortsat er relevant, og bemærker, at ophævelsen af transparensreglen kan føre til, at der kommer et pres for at fusionere de lokale selskaber for på den måde at få ”adgang” til konsolidering.</p> <p>DI mener ikke, at skattereglerne skal være bærende for, hvorvidt forretningen er organiseret i et eller flere selskaber.</p> <p>DI bemærker, at det bliver en betydelig øvelse at værdiansætte alle datterselskaber med immaterielle aktiver samt foretage en ”purchase price allocation” på de enkelte typer aktiver ved anvendelse af overgangsreglen til immaterielle aktiver, der omfattes af de foreslåede CFC-regler.</p> <p>DI spørger, hvilken indgangsværdi der vil skulle anvendes, hvis selskabet bliver CFC-skattepligtigt se-</p>	<p>passiverne var blevet afstået på det pågældende tidspunkt. Der kan altså opnås creditlempelse efter bestemmelsen, selv om salget af datterselskabet ikke udløser en ”lokal beskatning” af immaterielle rettigheder.</p> <p>Den gældende transparensregel er foreslået opretholdt i lovforslaget. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Rederier.</p> <p>Immaterielle aktiver, der inddrages under dansk beskatning som følge af den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst (anden indkomst fra immaterielle aktiver), sikres ved anvendelse af overgangsreglen et afskrivningsgrundlag, der fastsættes til handelsværdien på det tidspunkt, de foreslåede regler får virkning. Der vil ikke være noget behov for at foretage en opgørelse efter overgangsreglen, medmindre datterselskabet CFC-beskattes i 2019.</p> <p>Da der er tale om en overgangsregel, som skal tage højde for den foreslåede udvidelse af CFC-reglerne, vil der ikke kunne fastsættes</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>nere end 2019, idet overgangsreglen kun finder anvendelse, hvis selskabet bliver CFC-beskattet i 2019.</p> <p>DI bemærker, at når afdækningskontrakter bliver omfattet af CFC-reglerne, vil det betyde, at selskaber, hvor der er gevinst på afdækningskontrakterne (CFC-indkomst) – selv om virksomheden vil have et tilsvarende tab på det underliggende forhold (ej CFC-indkomst) - kan blive omfattet af CFC-reglerne baseret på tilfældigheder uanset, at selskabet overordnet set ikke har tjent – eller skal tjene – penge på kontrakterne.</p> <p>DI opfordrer til alene at vedtage de CFC-regler, som er krævet efter direktivet, hvilket bl.a. vil indebære, at reglen om ”anden indkomsten fra immaterielle aktiver” indsnævres til alene at omfatte kapitalgevinster fra afståelse af immaterielle aktiver, at CFC-beskatningen i overensstemmelse med direktivet udelukkende omfatter finansiel indkomst (og ikke hele indkomsten), at der i overensstemmelse med direktivets undtagelsesbestemmelse ikke sker CFC-beskatning, hvis datterselskabet har økonomisk substans, og at der i overensstemmelse med direktivet og lovgivningen i andre medlandssta-</p>	<p>en indgangsværdi efter reglen, såfremt CFC-skattepligt først indtræder på et senere tidspunkt. Det bemærkes, at indtræden af CFC-skattepligt på et senere tidspunkt vil kunne skyldes andre forhold end den direktivbestemte ændring af definitionen af CFC-indkomst.</p> <p>Lovforslaget er justeret, således at den gældende retstilling videreføres. Dette indebærer, at gevinst og tab på kontrakter, som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, efter de foreslåede regler fortsat ikke vil skulle medregnes til CFC-indkomsten.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Byggeri.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>ter udelukkende sker CFC-beskatning af lavtbeskattede datterselskaber.</p> <p>DI mener, at såfremt der ønskes en overimplementering, bør det godtgøres, at et eventuelt merprovenu herved vedrører skatteundgåelse og desuden står mål med de betydelige administrative og retssikkerhedsmæssige ulemper, som danske særregler vil indebære for erhvervslivet generelt.</p> <p><i>Rentefradragsbegrænsning</i> DI mener, at det bør genovervejes, om den gældende danske regel om tynd kapitalisering i selskabsskatte-lovens § 11 kan afskaffes. Denne regel har efter DI's opfattelse næppe længere nogen væsentlig selvstændig provenumæssig betydning.</p>	<p>På nogle punkter ville en begrænsning af de danske regler til direktivets minimumsstandard medføre, at væsentlige danske skatteregler ville skulle ophæves eller væsentligt ændres. Det drejer sig om de eksisterende rentefradragsbegrænsningsregler om tynd kapitalisering og renteloftet samt om de eksisterende regler om CFC-beskatning.</p> <p>Der er tale om eksisterende danske skatteregler, der sikrer, at værdier skabt i Danmark også beskattes her. Reglerne er således nødvendige for at bekæmpe skatteundgåelse og opretholde det danske selskabsskatteprovenu.</p> <p>En ophævelse af de eksisterende værnsregler ville således medføre en mindre robust selskabsskattebase og ville potentielt have store negative konsekvenser for selskabsskatteprovenuet.</p> <p>Som omtalt i kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Byggeri er der tale om eksisterende danske skatteregler, der sikrer, at værdier skabt i Danmark også beskattes her. Reglerne er således nødvendige for at bekæmpe skatteundgåelse og opretholde det danske selskabsskatteprovenu.</p> <p>Det bemærkes, at hverken</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DI mener, at det også bør genovervejes, om den særlige danske regel om renteloft i selskabsskattelovens § 11 B kan afskaffes.</p> <p>DI bemærker, at reglen ikke er almindelig i andre lande, og at EU-landene har valgt at anvende EBITDA-reglen. Efter DIs opfattelse vil det gavne dansk økonomi og Danmarks erhvervsklima internationalt set at følge internationale standarder, som gør det nemmere for danske virksomheder at virke internationalt, og nemmere for udenlandske virksomheder og investorer at overskue danske etablerings- og investeringsmuligheder.</p> <p>DI beder om, at det bekræftes, at straksfradrag af forsøgs- og forskningsudgifter, mv., jf. ligningslovens 8 B, skal kvalificeres som en afskrivning ved opgørelse af beregningsgrundlaget for EBITDA-reglen, således at disse udgifter ikke skal fragå heri.</p> <p>DI beder om, at det præciseres i lovteksten, at det er den regnskabsmæssige EBITDA, der skal anvendes ved koncernreglen.</p> <p>DI opfordrer til, at der indføres en overgangsregel mellem den nugældende EBIT-regel i selskabsskattelovens § 11 C og den nye EBITDA-regel i § 11 C, således at</p>	<p>reglerne om tynd kapitalisering eller renteloftsreglen er en del af dette lovforslag. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til hørings svaret fra Danske Advokater.</p> <p>Dette kan bekræftes. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til hørings svaret fra FSR.</p> <p>Lovforslaget er præciseret i overensstemmelse hermed, jf. i øvrigt de uddybende bemærkninger herom i kommentarerne til hørings svaret fra FSR.</p> <p>Der er i lovforslaget indarbejdet en overgangsregel, således at en fremført EBIT-saldo overføres til anvendelse i relation til EBITDA-reglen.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>en EBIT-saldo ved overgang til EBITDA-reglen ikke fortabes.</p> <p>DI anfører en række anbefalinger til justering af den nugældende renteloftregel, såfremt det besluttes, at denne skal opretholdes.</p> <p>DI bemærker bl.a., at fremførelsesperioden på de nuværende tre år for kurstab på gæld m.v. ikke er tilstrækkelig til at afhjælpe effekten af begrænsningen, at der kunne gives adgang til fremførelse af overskydende modregningskapacitet, så reglen harmoniseres med den foreslåede EBITDA-regel, og at beløbsgrænsen i renteloftreglen bør tilpasses EBITDA-reglen.</p> <p><i>Generel omgængelsesklause</i></p> <p>DI opfordrer til, at bemærkningerne vedrørende den generelle omgængelsesbestemmelse udbygges og præciseres med henblik på at skabe størst mulig retssikkerhed.</p> <p>DI foreslår i den sammenhæng, at Danmark ligesom andre lande bør etablere en særlig procedure for at anvende den generelle omgængelsesbestemmelse på grund af den indgribende karakter og for at sikre fortolkning i overensstemmelse med praksis i andre EU-lande</p> <p><i>Skattemvstbilægelse</i></p> <p>DI ser overordnet meget positivt på EU-direktivet, der sigter mod en mere effektiv tvistløsning i til-</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Advokatrådet.</p> <p>Lovforslaget vedrørende den generelle omgængelsesklause er justeret, således at det er Skatterådet, der træffer afgørelse i sager, hvor den generelle omgængelsesklause bringes i anvendelse.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>fælde, hvor to eller flere lande beskatter den samme indkomst, herunder i tilfælde, hvor landene ikke kan nå til enighed om en løsning.</p> <p>DI bemærker, at mange virksomheder oplever, at to eller flere lande beskatter den samme indkomst, og at dette er ødelæggende for virksomhedernes økonomi og på længere sigt også skader landene. DI bemærker endvidere, at mange initiativer internationalt på skatteområdet gør effektiv tvistløsning vigtigere end nogensinde før, og at forskellig implementering af nye internationale principper i de enkelte lande og uklarhed om den korrekte fortolkning vil føre til flere tilfælde af dobbeltbeskatning. Også derfor ser DI overordnet meget positivt på lovudkastet.</p> <p>DI bemærker, at fristen for indgivelse af klage over de omhandlede tvister ikke kan regnes fra en agterskrivelse, idet agterskrivelsen alene er et led i en høringsproces, der kan føre til en afgørelse inden for kortere eller længere tid. DI bemærker, at fristen må regnes fra skattemyndighedernes afgørelse, der må anses for ”første meddelelse om det forhold, der giver eller vil give anledning til et tvistsspørgsmål”, jf. direktivets ordlyd.</p> <p>DI henviser til lovforslagets bemærkninger, hvori det bl.a. anføres, at ”de kompetente myndigheder i</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvarene fra Advokatrådet.</p> <p>Retstillingen opfattes således, at der i dansk ret ikke er hjemmel til, at skattemyndighederne kan fravige en domstolsafgørelse. Endvi-</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Danmark foreslås fortsat at være afskåret fra at fravige afgørelser, der er truffet af en retsinstans”.</i></p> <p>Det er DI's opfattelse, at den hidtidige retsstilling næppe er så klar, som der gives udtryk for i bemærkningerne. Desuden er det DI's opfattelse, at det ikke så kategorisk bør bestemmes i lovbemærkningerne, at en dom altid vil afskære landene muligheden for at løse et tilfælde af dobbeltbeskatning på anden vis. DI henviser til direktivets præambel, hvori det anerkendes, at dobbeltbeskatning har en række skadelige effekter, som det er vigtigt at løse. DI bemærker, at skatteyderne vil skulle acceptere landenes ændring af de omhandlede afgørelser, og at virksomhedernes retssikkerhed derfor er beskyttet.</p>	<p>dere vurderes, at der ikke er grundlag for at indføre en sådan hjemmel.</p> <p>Det bemærkes, at tvistspørgsmål, ikke kan behandles ved voldgift i henhold til EU-voldgiftskonventionen, hvis spørgsmålet indbringes for danske domstole, jf. bekendtgørelse nr. 260 af 21. marts 2006 om EF-voldgiftskonventionen § 2. Selve sagsanlægget hindrer derimod ikke, at et tvistspørgsmål behandles ved voldgift i henhold til voldgiftsdirektivet.</p>
<p><i>Deloitte</i></p>	<p>Deloitte har udelukkende afgivet bemærkninger til CFC-reglerne.</p> <p>Deloitte bemærker, at CFC-reglernes anvendelsesområde udvides væsentligt, hvilket kommer til at ramme dansk-baserede koncerner og udenlandske koncerner med moderselskaber i Danmark på en måde, som er i strid med formålet med CFC-reglerne.</p> <p>Deloitte fremhæver, at der efter direktivet undtages fra CFC-beskatning, når det kontrollerede udenlandske selskab viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, og at denne</p>	<p>Ved lovforslaget implementeres en direktivbestemt definition af indkomst fra immaterielle aktiver.</p> <p>Det er vurderingen, at en undtagelsesbestemmelse i form af en såkaldt substanstest som den af Deloitte foreslåede vil underminere de danske CFC-regler.</p> <p>Praksis fra EU-Domstolen viser, at der stilles meget lempelige krav til opfyldelsen af en substanstest. Hvis der indføres en substanstest i de danske CFC-regler, vurderes det, at der derfor ikke vil kunne stilles krav om en sådan ”substans” i datterselskabet, at det vil</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>undtagelse ikke er medtaget i høringsforslaget.</p> <p>Deloitte anbefaler, at lovforslaget justeres, så det ikke rammer videre end højest nødvendigt ved enten at undtage udenlandske selskaber, der viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, eller ved at undtage udenlandske selskaber uden væsentlige koncerninterne transaktioner med danske selskaber.</p>	<p>være tilstrækkeligt til, at CFC-reglerne fortsat vil kunne opfylde deres formål.</p> <p>Det er centralt, at den danske selskabsskattebase er robust i forhold til skatteundgåelse. Det vurderes, at den danske selskabsskattebase ikke vil være tilstrækkelig robust med en substanstest i CFC-reglerne.</p> <p>Dette er i overensstemmelse med de gældende CFC-regler, hvor der heller ikke gælder en substanstest.</p> <p>Det bemærkes dog, at der er foretaget en række justeringer i lovforslaget for at imødekomme nogle af de bekymringer vedrørende indkomst fra immaterielle rettigheder, som er blevet rejst i de modtagne høringssvar.</p> <p>Der henvises i øvrigt til kommentarerne til høringssvarene fra Dansk Byggeri og FSR.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Byggeri.</p>
Finans Danmark	CFC-regler	

## Organisation

## Bemærkninger

Det er Finans Danmarks opfattelse, at der er tale om en et udkast til lovforslag der går langt videre end direktivet. Finans Danmark bemærker særligt, at forslaget vil udvide anvendelsesområdet for CFC-reglerne fra direktivets udgangspunkt om, at CFC-reglerne kun skal gælde uden for EU/EØS, til at gælde datterselskaber generelt, uanset hvor de er hjemmehørende.

Det vil efter Finans Danmarks opfattelse medføre en lang række administrative byrder for selskaberne at opgøre CFC-indkomst for disse datterselskaber. Finans Danmark mener ikke, at denne overimplementering er proportional med de byrder, den påfører danske selskaber.

### *Rentefradragsbegrænsning*

Finans Danmark forudser særlige udfordringer, fordi finansielle, sambeskattede koncerner fritages for den foreslåede EBITDA-regel, da dette i realiteten kan betyde en skærpelse af beskatningen for disse. Det skyldes, at kapitalen i disse koncerner ofte vil være placeret i det finansielle selskab, mens de ikke-finansielle selskaber er finansieret med gæld herfra.

## Kommentarer

På nogle punkter ville en begrænsning af de danske regler til direktivets minimumsstandard medføre, at væsentlige danske skatteregler ville skulle ophæves eller væsentligt ændres. Det drejer sig bl.a. om de eksisterende CFC-regler, der gælder alle datterselskaber, uanset hvor de er beliggende. I denne henseende indebærer lovforslaget altså ingen ændring.

Der er tale om eksisterende danske skatteregler, der sikrer, at værdier skabt i Danmark også beskattes her. Reglerne er således nødvendige for at bekæmpe skatteundgåelse og opretholde det danske selskabsskatteprovenu.

En ophævelse af de eksisterende værnregler ville således medføre en mindre robust selskabsskattebase og ville potentielt have store negative konsekvenser for selskabsskatteprovenuet.

Der henvises desuden til kommentarerne til høringssvarene fra Dansk Byggeri og FSR.

Det har ikke været hensigten, at fritagelsen af finansielle selskaber reelt skulle opleves som en stramning af EBITDA-reglen. I lovforslaget er der derfor indført en regel om valgfrihed – dog ikke for livsforsikringsselskaber – i denne henseende.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Fritagelsen af de finansielle selskaber kan medføre, at de ikke-finansielle selskaber i koncernen utilsigtet bliver ramt af rentebeskræringen.</p> <p>Finans Danmark foreslår, at der justeres i renteloftsreglen i selskabsskattelovens § 11 B.</p> <p>Finans Danmark anfører, at renteloftreglen i særlige tilfælde kan afholde selskaber fra at skifte bank, hvis selskabet fremfører beskårne urealiserede kurstab på renteswaps vedrørende lån med sikkerhed i fast ejendom, idet tabet i så fald går fra at have en tidsubegrænset fremførselsret til kun at have en 3-årig fremførselsret.</p> <p>Finans Danmark opfordrer til, at der udarbejdes klare retningslinjer for anvendelsen af den kommende omgængelsesklausul.</p> <p>Finans Danmark bemærker, at en uensartet anvendelse af bestemmelsen vil være yderst skadelig for retssikkerheden på skatteområdet.</p> <p>Derudover foreslår Finans Danmark, at det kan overvejes, at enhver brug af bestemmelsen skal godkendes af Skattestyrelsens juridiske afdeling, eller at der nedsættes et panel, der skal udarbejde retningslinjer for brug af omgængelsesklausulen.</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra DI.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p><i>Forsikring og Pension</i></p>	<p>Forsikring og Pension har udelukkende afgivet bemærkninger til den del af lovforslaget, der vedrører rentefradragsbegrænsning.</p> <p>Forsikring og Pension bemærker, at fritagelsen for finansielle, sam-beskattede koncerner kan medføre en skærpelse af EBITDA-reglen, da kapitalen i disse koncerner ofte vil være placeret i det finansielle selskab, mens de ikke-finansielle selskaber er finansieret med gæld fra førstnævnte.</p> <p>Forsikring og Pension foreslår, at fritagelsen eventuelt kan gøres valgfri, hvis dette kan lade sig gøre inden for direktivets rammer.</p>	<p>Det har ikke været hensigten, at fritagelsen af finansielle selskaber reelt skulle opleves som en stramning af EBITDA-reglen. I lovforslaget er der derfor indført en regel om valgfrihed. Fritagelsen er dog fastholdt fsva. livsforsikrings-selskaber, der også er fritaget fra den gældende EBIT-regel.</p>
<p><i>FSR – danske revisorer (FSR)</i></p>	<p><i>Generelle bemærkninger til implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet</i></p> <p>FSR er af den overordnede opfattelse, at lovudkastet på visse områder er unødigt byrdefuld for virksomhederne.</p> <p>FSR påpeger de negative konsekvenser ved, at definitionen af indkomst fra immaterielle aktiver i CFC-reglerne udvides til at omfatte inkluderet royaltyafkast i indkomst fra salg og tjenesteydelser. Ifølge FSR vil dette indebære en betydelig administrativ byrde for danske virksomheder, og det vil desuden hindre danske koncerner i et opkøbe udenlandske videns-tunge selskaber. FSR mener i øvrigt, at Skatteministeriets opfattelse</p>	<p>Der henvises til kommentarerne nedenfor til de enkelte kritikpunkter, som FSR har rejst.</p> <p>Der henvises til kommentarerne nedenfor til FSRs bemærkninger om CFC-reglerne. Det bemærkes, at det følger af skatteundgåelsesdi- rektivets minimumskrav, at med- lemsstaternes CFC-regler skal være udformet således, at anden ind- komst af immaterielle aktiver er CFC-indkomst.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>af inkluderet royaltyafkast beror på en misforståelse.</p> <p>FSR finder det beklageligt, at der i forbindelse med implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet ikke sker en sanering og forenkling af de gældende danske rentefradragsbegrænsningsregler.</p> <p>FSR mener, at man bør undgå danske særregler, der ikke er indeholdt i skatteundgåelsesdirektivet, medmindre der er tungtvejende hensyn hertil.</p> <p>FSR påpeger, at man som minimum bør tilpasse reglerne om renteloftet i selskabsskattelovens § 11 B, således at alle kurstab kan fremføres uden tidsbegrænsning.</p> <p>FSR finder det uhensigtsmæssigt, at der med forslaget vil være to forskellige beløbsgrænser i rentefradragsbegrænsningsreglerne, og opfordrer til, at beløbsgrænsen i renteloftreglen justeres.</p> <p>Efter FSRs opfattelse er der ikke valgt den mindst byrdefulde valgmulighed efter direktivet for fremførelse af uudnyttet rentefradragskapacitet i den foreslåede rentefradragsbegrænsningsregel.</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Byggeri.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Det er vurderingen, at den valgte løsning er den mest lempelige af direktivets valgmuligheder, idet den giver den længst mulige periode for udligning. Efter den valgte løsning kan uudnyttet rentefradragskapacitet fremføres i op til fem år.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at der er valgt en ordlydsnær implementering af skatteundgåelsesdirektivet. FSR anmoder i den sammenhæng om generelt mere udførlige bemærkninger til direktivets begreber mv. for at præcisere forståelsen af disse i en dansk kontekst.</p> <p>FSR stiller spørgsmålstegn ved vurderingen, hvorefter lovforslaget ikke har væsentlige provenumæssige konsekvenser, da lovforslaget ifølge FSR i flere tilfælde udvider skattebasen.</p>	<p>Samtidig er den valgte løsning også administrativt mere hensigtsmæssig.</p> <p>Der er således blevet fravalgt en løsning, hvor rentefradrag kan tilbageføres i op til tre år. Denne løsning ville indebære, at tidligere indkomstårs skatteansættelser i tilfælde af en sådan tilbageførelse ville skulle genoptages. Dette ville medføre administrative byrder og omkostninger for både virksomhederne og skattemyndighederne.</p> <p>Det er i lovforslaget søgt uddybet, hvorledes direktivets begreber skal forstås. Der henvises i øvrigt til kommentarerne nedenfor til FSRs bemærkninger til de enkelte emner i lovforslaget.</p> <p>Det er vurderingen, at lovforslaget vil bidrage til at gøre de gældende danske værneregler mere robuste med henblik på at sikre, at værdier skabt i Danmark også beskattes her i landet. Lovforslaget vil således bidrage til at fastholde den nuværende danske selskabsskattebase, men vurderes ikke at ville udvide den. I forhold til specielt rentefradragsbegrænsningsreglerne kan den enkelte virksomhed dog afhængigt af dets konkrete forhold opleve, at lovforslaget medfører enten en stramning eller en lempe. Samtidig skal det bemærkes, at de provenumæssige konsekvenser ved de foreslåede ændringer af</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p><i>Rentefradragsbegrænsning</i></p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at fradraget for udgifter omfattet af ligningslovens § 8 B er en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel, og at dette gælder, hvad enten den skattepligtige har valgt at fradrage udgiften i afholdelsesåret eller har valgt at afskrive udgiften over i alt 5 indkomstår.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, om der er andre fradragsbeløb end afskrivninger efter afskrivningsloven, afskrivninger efter statsskatte-lovens § 6, stk. 1, litra a), og afskrivninger efter ligningslovens § 8 B, der i forhold til den foreslåede EBITDA-regel anses for en "afskrivning".</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at alle beløb, der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages med hjemmel i afskrivningsloven, anses som en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel.</p> <p>FSR bemærker i den sammenhæng, at afskrivningsloven i visse</p>	<p>CFC-reglerne er forbundet med betydelig usikkerhed og kan medføre et merprovenu, der dog umiddelbart ikke kan kvantificeres.</p> <p>Det kan bekræftes, at udgifter omfattet af ligningslovens § 8 B skal anses for at være afskrivninger i relation til den foreslåede EBITDA-regel.</p> <p>Dette gælder, uanset om den skattepligtige har valgt at fradrage udgiften i afholdelsesåret eller har valgt at afskrive udgiften over 5 indkomstår.</p> <p>Der ses ikke at være yderligere fradragsbeløb, der skal anses for afskrivninger efter EBITDA-reglen. Det bemærkes, at det er den sædvanlige skatteretlige kvalifikation af et fradrag, der er afgørende for, om det må anses for en afskrivning i relation til EBITDA-reglen.</p> <p>Det kan bekræftes.</p>



## Organisation

## Bemærkninger

tilfælde benævner det beløb, der kan fradrages efter loven, forskelligt. Eksempelvis anvendes ordet ”afskrivning” om driftsmidler i lovens § 5, ordet ”fradrag (straksafskrive)” anvendes om fradrag for småanskaffelser mv. i lovens § 6, og ordet ”tab” anvendes fx om tab ved salg af bygninger i lovens § 21 og af immaterielle aktiver i lovens § 40.

FSR beder om, at det bekræftes, at beløb, der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal indtægtsføres med hjemmel i afskrivningsloven - fx genvundne afskrivninger på bygninger og fortjeneste ved salg af immaterielle aktiver – ikke anses som en ”afskrivning” i forhold til den foreslåede EBITDA-regel, sådan at beløbet skal indgå i EBITDA.

Hvis dette afvises, beder FSR om, at det bekræftes, at selskaber, der er næringsdrivende ved handel med fast ejendom, og som sælger en afskrivningsberettiget bygning, hvorved selskabet efter afskrivningslovens § 50 ikke skal opgøre særskilte genvundne afskrivninger efter afskrivningsloven (men i stedet skal opgøre den skattemæssige fortjeneste på bygningen/ejendommen som salgssummen med fradrag af skattemæssig nedskrevet værdi), ikke skal medregne nogen del af den opgjorte skattemæssige fortjeneste som en ”afskrivning” i forhold til den foreslåede

## Kommentarer

Det kan ikke bekræftes. Genvundne afskrivninger betragtes som ”afskrivninger” i relation til EBITDA-reglen. Genvundne afskrivninger indgår derfor ikke i EBITDA. Det bemærkes, at afskrivninger ikke medregnes til indkomstgrundlaget i EBITDA, og at det er det logiske modstykke hertil, at heller ikke genvundne afskrivninger på samme aktiv medregnes. At foretagne afskrivninger overskrider aktivets reelle værditab i ejertiden, og der derfor sker beskattning af genvundne afskrivninger, kan ikke føre til en lempelse af EBITDA-reglen.

Det kan heller ikke bekræftes, at selskaber, der er næringsdrivende ved handel med fast ejendom, og som sælger en afskrivningsberettiget bygning, ikke skal medregne nogen del af den opgjorte skattemæssige fortjeneste som en ”afskrivning” i forhold til den foreslåede EBITDA-regel. Disse selskaber skal således i relation til EBITDA-reglen opgøre genvundne afskrivninger særskilt og fratække dem fra EBITDA.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>EBITDA-regel, sådan at hele for- tjenesten skal indgå i EBITDA.</p> <p>Efter FSRs opfattelse vil det i praksis være særdeles uhensigts- mæssigt for både virksomhederne og for Skatteforvaltningen – og medføre forøget risiko for fejl hos begge parter - at anvende forskel- lige grundbeløb i renteloftsreglen og i EBITDA-reglen.</p> <p>FSR opfordrer derfor til, at grund- beløbet i renteloftsreglen i SEL § 11 B justeres til det samme beløb som i den foreslåede EBITDA-re- gel, dvs. forøges med ca. DKK 1 mio.</p> <p>FSR opfordrer til, at det foreslåede grundbeløb af praktiske årsager af- rundes på en hensigtsmæssig måde, fx til DKK 22.300.000.</p>	<p>Afskrivninger og genvundne af- skrivninger skal behandles ens ef- ter den foreslåede EBITDA-regel, og det er i den sammenhæng uden betydning, om selskabet i øvrigt er forpligtet til særskilt at opgøre gen- vundne afskrivninger efter afskriv- ningslovens regler.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advoka- ter.</p> <p>Beløbsgrænsen er fastsat til det hø- jest mulige beløb, der kan anven- des efter skatteundgåelsesdirekti- vet, idet der er sket omregning til danske kroner i overensstemmelse med bestemmelsen i direktivets ar- tikel 11, stk. 3. Det vurderes, at praktiske hensyn ikke i sig selv kan begrunde anvendelse af en lavere beløbsgrænse, som vil være udtryk for en skærpelse – og dermed en overimplementering – i forhold til direktivets EBITDA-regel.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at det i høringsudkastets bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 2, 1. pkt., er anført, at ”Beskæringen i stk. 1 kan maksimalt nedsætte indkomstårets fradragsberettigede låneomkostninger til 22.313.400 kr.”. Ifølge FSR burde ”fradragsberettigede låneomkostninger” i stedet være ”fradragsberettigede overstigende låneomkostninger”.</p> <p>FSR påpeger, at selskabsskattelovens § 11 C, stk. 2, 4. pkt., umiddelbart forekommer overflødig. Efter FSRs opfattelse omfatter 3. pkt. både situationer, hvor indkomståret er kortere og længere end 12 måneder.</p> <p>FSR bemærker, at ordlyden af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 2, 4. pkt. – ”Beløbet justeres forholdsmæssigt, hvis indkomståret eller beskatningsperioden ikke udgør 12 måneder” – ikke forekommer klar, idet der skelnes mellem indkomstår og beskatningsperiode.</p> <p>FSR beder Skatteministeriet bekræfte FSR’s forståelse i relation til en række eksempler.</p>	<p>FSR’s forståelse kan bekræftes, og lovforslaget er tilrettet i overensstemmelse hermed.</p> <p>Der er i lovforslaget foretaget en præcisering af bestemmelsen i § 11 C, stk. 2, 3. pkt., således at det udtrykkeligt fremgår heraf, at bestemmelsen omfatter tilfælde, hvor indkomståret eller beskatningsperioden er enten kortere og længere end 12 måneder. Bestemmelsen i høringsudkastets § 11 C, stk. 2, 4. pkt. er derfor udgået.</p> <p>Der henvises til kommentaren ovenfor samt kommentarerne nedenfor til de af FSR anførte eksempler.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Eksempel 1: Et singulært beskattet selskab:</p> <p>Hvis indkomståret som følge af nystiftelse, likvidation, ind-/udtræden af dansk skattepligt eller frivillig omlægning af indkomståret er kortere eller længere end 12 måneder, foretages en justering af grundbeløbet (reduktion eller forøgelse).</p> <p>Eksempel 2: Et singulært beskattet selskab, der i løbet af et indkomstår bliver en del af en sambeskatningskreds (og en hel sambeskatningskreds, der i løbet af indkomståret bliver en del af en anden sambeskatningskreds):</p> <p>Hvis den singulært beskattede periode for et selskab, der i løbet af sit indkomstår indtræder i en sambeskatningskreds, er kortere eller længere end 12 måneder, foretages en justering af grundbeløbet for den singulært beskattede periode (reduktion eller forøgelse).</p> <p>Det samme gælder for den sambeskatningsperiode, som en hel sambeskatningskreds har, indtil den i løbet af indkomståret indtræder i en ny sambeskatningskreds.</p> <p>Eksempel 3: Et sambeskattet selskab udtræder af en sambeskatningskreds i løbet af året og bliver herefter singulært beskattet:</p>	<p>Det kan bekræftes, at der skal ske en justering af grundbeløbet, som anført i eksempel 1.</p> <p>Det kan bekræftes, at der skal ske en justering af grundbeløbet, som anført i begge tilfælde i eksempel 2.</p> <p>Det kan bekræftes, at der skal ske en justering af grundbeløbet, som anført i eksempel 3. Det bemærkes dog, at der i det af FSR omtalte eksempel umiddelbart ikke ses at</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>For den singulært beskattede periode, som selskabet vil have for perioden efter, at det i løbet af indkomståret udtræder af en sambeskatningskreds, foretages en justering af grundbeløbet, hvis perioden er kortere eller længere end 12 måneder (reduktion eller forøgelse).</p> <p>Eksempel 4: En hel sambeskatningskreds opløses (fx ved en spaltning af moderselskabet), og de hidtil sambeskatte selskaber bliver til singulært beskattede selskaber:</p> <p>For den sambeskatningsperiode, som sambeskatningskredsen har, indtil den i løbet af indkomståret opløses, foretages en justering af grundbeløbet (reduktion eller forøgelse).</p> <p>For den singulært beskattede periode, som selskaberne har for perioden efter opløsningen af sambeskatningskredsen, foretages en justering af grundbeløbet, hvis perioden er kortere eller længere end 12 måneder (reduktion eller forøgelse).</p> <p>FSR beder Skatteministeriet overveje, om lovteksten kan tydeliggøres, såfremt FSR's forståelse i ovenstående eksempler kan bekræftes.</p> <p>Efter FSRs opfattelse bør retsstillingen i tilfælde af negativ</p>	<p>kunne opstå en indkomstperiode, der er længere end 12 måneder.</p> <p>Det kan bekræftes, at der skal ske en justering af grundbeløbet, som anført i eksempel 4.</p> <p>Som omtalt ovenfor er der sket en præcisering af bestemmelsen i § 11 C, stk. 2, 3. pkt.</p> <p>Det er vurderingen, at dette allerede klart følger af den foreslåede</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>EBITDA fremgå direkte af loven i lighed med den gældende EBIT-regel, hvor det lyder ”Er den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter negativ, kan de fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter ikke overstige beløbet i 3. pkt.”</p> <p>Efter FSRs opfattelse er det ikke hensigtsmæssigt at ændre den velindarbejdede og kendte terminologi ”nettofinansieringsudgifter” til det ukendte, og ikke specielt mundrette, begreb ”overstigende låneomkostninger” i den foreslåede EBITDA-regel.</p> <p>FSR bemærker dog, at der sker en materiel ændring af indholdet, da positiv aktieindkomst, jf. selskabsskattelovens § 11 B, stk. 4, nr. 5, ikke skal medregnes ved opgørelsen af de overstigende låneomkostninger i den foreslåede EBITDA-regel.</p> <p>FSR påpeger, at ordlyden af reglen om fremførsel af beskårne låneomkostninger svarer omtrent til stk. 1, 5.-6. pkt., i den gældende EBIT-regel i selskabsskattelovens § 11 C, og indholdsmæssigt er EBITDA-reglen uændret i forhold til EBIT-reglen i relation til fremførsel af beskårne nettofinansieringsudgifter.</p>	<p>bestemmelses stk. 2, 1. pkt. Heraf fremgår: ”Beskæringen i stk. 1 kan maksimalt nedsætte indkomstarets fradragsberettigede låneomkostninger til 22.313.400 kr.”</p> <p>Selv i tilfælde af negativ EBITDA følger det af denne bestemmelse, at selskabet altid vil have fradrag for fradragsberettigede overstigende låneomkostninger op til beløbsgrænsen på 22.313.400 kr.</p> <p>Det er vurderingen, at en ordlydsnær implementering af direktivet er det mest hensigtsmæssige.</p> <p>Det skal endvidere ses i sammenhæng med den indholdsmæssige forskel på de to begreber, som FSR selv påpeger.</p> <p>Det kan bekræftes, at det ikke er hensigten at ændre gældende regler for fremførsel af beskårne låneomkostninger. Det indebærer, at der i relation til den foreslåede EBITDA-regel vil kunne anvendes den metode, der beskrives i Den Juridiske Vejledning, når det beregnes, om der kan ske fremførsel af beskårne låneomkostninger i relation til den gældende EBIT-regel</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR anfører, at der er to alternative metoder til fremførsel af beskårne låneomkostninger/nettofinansieringsudgifter, som efter FSRs opfattelse begge er mulige inden for gældende ret i relation til EBIT-reglen. Alternativ 1 består i, at der i et givet indkomstår kun kan fremføres beskårne låneomkostninger fra tidligere indkomstår, i det omfang de fremførte låneomkostninger kan rummes inden for de låneomkostninger, der kan frafradreges i det pågældende indkomstår. Alternativ 2 består i, at alle beskårne låneomkostninger fremføres og medregnes ved opgørelsen af indkomstårets samlede låneomkostninger. FSR henviser herved til et eksempel i Den Juridiske Vejledning, punkt C.D.2.4.4.3.2.</p> <p>FSR mener, at lovbemærkningerne kan forstås sådan, at Skatteministeriet mener, at kun FSRs alternativ 1 vil være muligt under den foreslåede EBITDA-regel, idet det i lovmærkningen anføres at ”der skal således være kapacitet inden for bestemmelsens regler for, at fremførte låneomkostninger kan fradrages på et senere tidspunkt.” Det er FSR i givet fald uenig i, eftersom lovens ordlyd i forhold til fremførsel af beskæring er omtrent identisk i EBIT-reglen og i den foreslåede EBITDA-regel.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at både FSRs alternativ 1 og alternativ 2 vil være mulige under den foreslåede EBITDA-regel.</p>	<p>(FSR's alternativ 2). Det er ikke med bemærkningernes udsagn om, at der ”skal være kapacitet inden for bestemmelsens regler for, at fremførte låneomkostninger kan fradrages på et senere tidspunkt” tiltænkt, at der skal være pligt til at anvende en bestemt teknisk beregningsmetode.</p> <p>Det bemærkes herved, at der ikke vil gælde nogen tidsbegrænsning for adgangen til at fremføre overstigende låneomkostninger, der er blevet beskåret som følge af den foreslåede EBITDA-regel. Det vil derfor ikke indebære nogen materiel forskel i relation til fremførselsadgangen, om der beregningsmæssigt anvendes den ene eller den anden af de alternative metoder, som FSR nævner.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR beder om, at der redegøres for, om det er regnskabsmæssige eller skattemæssige beløb for overstigende låneomkostninger og EBITDA, der skal anvendes til at opgøre den alternative fradragsprocent ved anvendelse af koncernreglen.</p> <p>FSR bemærker hertil, at der efter ordlyden ved opgørelse af den alternative fradragsprocent skal ”anvendes koncernens konsoliderede årsregnskab”. Disse formuleringer indikerer, at det er hensigten, at den alternative fradragsprocent skal opgøres efter de regnskabsmæssige beløb for nettofinansieringsudgifter og EBITDA i det konsoliderede årsregnskab.</p> <p>I ordlyden anføres det imidlertid også, at den alternative fradragsprocent opgøres som den procent-sats, der fremkommer ved at dividere koncernens samlede koncern-eksterne ”overstigende låneomkostninger” med koncernens ”skattepligtige indkomst før låneomkostninger og afskrivninger”, hvilket vanskeligt kan forstås som andet end en henvisning til den skattemæssige EBITDA (og ikke den regnskabsmæssige EBITDA).</p> <p>FSR mener derfor, at lovens ordlyd bør ændres, hvis det er de regnskabsmæssige beløb, der skal anvendes.</p> <p>FSR bemærker, at det fremgår af bestemmelsen, at den alternative</p>	<p>Det er hensigten, at den alternative fradragsprocent skal opgøres efter de regnskabsmæssige beløb for nettofinansieringsudgifter og resultat før nettofinansieringsudgifter samt af- og nedskrivninger (EBITDA) i det konsoliderede årsregnskab.</p> <p>Lovforslaget er tilrettet, således at dette fremgår tydeligere.</p> <p>Det kan bekræftes, at det ikke er hensigten, at der med henblik på</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>fradragsprocent opgøres ved at ”dividere koncernens samlede overstigende låneomkostninger i forhold til personer og selskaber m.v. uden for koncernen” med koncernens EBITDA.</p> <p>FSR påpeger, at der i det konsoliderede årsregnskab allerede ved udarbejdelsen af koncernregnskabet er sket regnskabsmæssig eliminering af de koncerninterne renteindtægter og -udgifter mv., sådan at koncernregnskabet beløb for renteindtægter og -udgifter alene udviser de beløb, som koncernen har afholdt til personer/selskaber uden for koncernen.</p> <p>For FSR er det derfor uklart, om der i formuleringen ”i forhold til personer og selskaber m.v. uden for koncernen” ligger en forpligtelse til at gøre noget særligt, når den alternative fradragsprocent skal beregnes, eftersom der i koncernregnskabet allerede er sket eliminering af koncerninterne poster.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at det/de danske selskaber kan opgøre den alternative fradragsprocent ved blot at anvende de regnskabsmæssige beløb for finansielle udgifter og finansielle indtægter (dvs. de overstigende låneomkostninger) og for EBITDA, som fremgår af koncernregnskabet.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at det/de danske selskaber ikke skal</p>	<p>beregning af den alternative fradragsprocent skal ske korrektion af det konsoliderede koncernregnskabs beløb, hvor koncerninterne renteindtægter og -udgifter m.v. er elimineret.</p> <p>Lovforslaget er tilrettet, således at dette fremgår tydeligere.</p> <p>Det kan bekræftes, jf. umiddelbart ovenfor.</p> <p>Det kan bekræftes.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>foretage en kontrol/kvalitetssikring af beløbene ifølge koncernregnskabet i forhold til klassifikation, indregning og måling mv.</p> <p>FSR bemærker hertil, at der stilles krav til, hvordan koncernregnskabet skal være opgjort (efter årsregnskabsloven, IFRS mv.), og at det skal være revideret. Det må efter FSRs opfattelse derfor være uproblematisk at konkludere, at de danske selskaber blot kan lægge beløbene i koncernregnskabet til grund for opgørelsen af den alternative fradragsprocent uden videre efterprøvelse mv.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at en dansk sambeskattet underkoncern (to eller flere danske selskaber) ejet af et udenlandsk selskab kan anvende koncernreglen.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at en enkeltstående dansk selskab ejet af et udenlandsk selskab kan anvende koncernreglen.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at en danskejet sambeskattet koncern (to eller flere danske selskaber), der ejer et/flere udenlandske selskaber, kan anvende koncernreglen.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at et enkeltstående danskejet selskab,</p>	<p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det kan bekræftes.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>der ejer et/flere udenlandske selskaber, kan anvende koncernreglen.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at en dansk sambeskattet underkoncern eller et enkeltstående dansk selskab, der er ejet af et udenlandsk selskab, og som også ejer et/flere udenlandske selskaber, kan anvende koncernreglen.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at en sambeskattet dansk koncern (to eller flere danske selskaber), der er danskejet, og som derfor ikke har et udenlandsk selskab som ejer, og som endvidere ikke ejer udenlandske selskaber, kan anvende koncernreglen.</p> <p>FSR bemærker hertil, at de danske sambeskattede selskaber i eksemplet ”indgår” i en koncern (jf. den foreslåede stk. 7, 1. pkt.) - da de ”udgør” koncernen - men de er også omfattet af stk. 6 om, at sambeskattede selskaber skal anvende den foreslåede EBITDA-regel samlet.</p> <p>Efter FSRs opfattelse synes der således at være tvivl, om rent danske koncerner skal følge den foreslåede stk. 6, eller om de også kan anvende lex specialis (koncernreglen) i stk. 7.</p> <p>FSR beder om en stillingtagen overensstemmelsen med EU-retten, såfremt koncernreglen kun</p>	<p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det kan bekræftes, at en koncern, der udelukkende består af danske selskaber, kan anvende koncernreglen.</p> <p>En dansk koncern skal altid opgøre indkomst og låneomkostninger samlet efter stk. 6. Den danske koncern kan dog samtidig anvende koncernreglen i stk. 7, hvorefter koncernen efter omstændighederne vil kunne opnå en højere fradragssats end 30 pct.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>kan anvendes, hvis der er udenlandske selskaber som ejere eller udenlandske datterselskaber til det/de danske selskaber.</p> <p>Det vil da efter FSRs opfattelse være påkrævet, at ordlyden af lovudkastets stk. 7 justeres.</p> <p>FSR bemærker, at et dansk selskab (eller danske selskaber) ved begyndelsen af sit regnskabsår kan indgå i én udenlandsk koncern for derefter at blive solgt og indgå i en anden udenlandsk koncern ved udgangen af sit regnskabsår.</p> <p>Ligeledes kan et hidtil ikke-koncernforbundet ("singulært") dansk selskab blive solgt til en udenlandsk koncern, så det indgår i koncernen ved udgangen af sit regnskabsår, eller et hidtil koncernforbundet selskab kan blive solgt ud af en udenlandsk koncern, så det ved udgangen af sit regnskabsår ikke er koncernforbundet/er singulært.</p> <p>FSR hører gerne, hvorvidt det kun selskaber, der "indgår i en koncern, jf. § 31 C" ultimo indkomståret, der kan anvende koncernreglen.</p> <p>Det mener FSR i givet fald ikke vil være rimeligt.</p> <p>FSR bemærker, at hvis et selskab, der blot er indgået i en udenlandsk koncern i løbet af sit indkomstår, kan anvende koncernreglen, er der</p>	<p>Det er ikke en betingelse for anvendelsen af koncernreglen med henblik på beregning af en alternativ fradragsprocent, at koncernforbindelsen består ultimo indkomståret. Lovforslaget er tilrettet ved indsættelse af nye bestemmelser i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 7, 4. og 5. pkt., der tager udtrykkeligt højde herfor, jf. også nedenfor.</p> <p>Det er korrekt, at høringsudkastet ikke tilstrækkeligt regulerede, hvor-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>behov for regulering af, hvordan den alternative fradragsprocent fastlægges i tilfælde af koncernskifte, eller hvor koncerndeltagelsen ikke har været tilstede hele indkomståret - og denne regulering bør efter FSRs opfattelse fremgå af loven.</p> <p>FSR anfører en række eksempler på situationer og beder om bekræftelse på beregningerne af den alternative fradragsprocent.</p> <p>Eksempel 1: Et dansk selskab indgår i den udenlandske koncern A i de første 5 måneder, som derefter sælger selskabet til den udenlandske koncern B, der ejer det danske selskab i de resterende 7 måneder af året, og koncern A efter sit koncernregnskab for hele sit regnskabsår har en alternativ fradragsprocent på 40 pct., og koncern B efter sit koncernregnskab for hele sit regnskabsår har en alternativ fradragsprocent på 45 pct.</p>	<p>dan den alternative fradragsprocent skal beregnes i tilfælde af koncernskifte m.v.</p> <p>Bestemmelser, der tager højde herfor, er indarbejdet i lovforslaget, jf. forslaget til bestemmelserne i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 7, 4. og 5. pkt. Bestemmelserne indebærer, at der ved beregningen af den alternative fradragsprocent for indkomståret kan tages hensyn til koncernens samlede fradragsprocent, idet koncernfradragsprocenten medregnes forholdsmæssigt i forhold til den del af indkomståret, hvori koncernforbindelsen har bestået. Dette medfører, at der vil kunne beregnes en alternativ fradragsprocent, der svarer til de fradragsprocenter, der efter FSRs opfattelse bør kunne anvendes i de af FSR fremførte eksempler, jf. nedenfor.</p> <p>FSRs opfattelse kan bekræftes, jf. forslaget til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 7, 4. pkt.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Efter FSR's opfattelse udgør det danske selskabs alternative fradragprocent for det indkomstår, hvori ejerskiftet er sket, <math>(5/12 \times 40 + 7/12 \times 45) = 42,92</math> pct.</p> <p>Eksempel 2: Et dansk selskab sælges til eller fra en udenlandsk koncern efter 6 måneder af sit regnskabsår, og for de øvrige 6 måneder har været hhv. bliver et ikke-koncernforbundet selskab, og den koncern, som ejer hhv. har ejet det danske selskab, efter sit koncernregnskab for hele regnskabsåret har en alternativ fradragprocent på 40 pct.</p> <p>Efter FSR's opfattelse udgør det danske selskabs alternative fradragprocent for det indkomstår, hvori ejerskiftet er sket, <math>(6/12 \times 40 + 6/12 \times 30) = 35</math> pct.</p> <p>Eksempel 3: Det danske selskab i eksempel 2, har for de 6 måneder, hvor det ikke er ejet af den udenlandske koncern, selv udenlandske datterselskaber, og efter sit eget koncernregnskab for hele regnskabsåret har en alternativ fradragprocent på 37 pct.</p> <p>Efter FSRs opfattelse udgør det danske selskabs alternative fradragprocent for det indkomstår, hvori ejerskiftet er sket, <math>(6/12 \times 40 + 6/12 \times 37) = 38,5</math> pct.</p>	<p>FSRs opfattelse kan bekræftes jf. forslaget til bestemmelserne i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 7, 4. og 5. pkt.</p> <p>FSRs opfattelse kan bekræftes jf. forslaget til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 7, 4. pkt.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, om det i stedet er den alternative fradragsprocent, som kan opgøres efter koncernregnskabet for hele det regnskabsår for den koncern, hvori selskabet indgår ved regnskabsårets udgang, der er afgørende for fastlæggelsen af selskabets alternative fradragsprocent.</p> <p>FSR påpeger, at der vil kunne være situationer, hvor en rent danskejet koncern med udenlandske datterselskaber skifter ud i disse i løbet af indkomståret, herunder hvor den danske koncern ved starten af sit regnskabsår har udenlandske datterselskaber, men ikke har det ved udgangen af sit regnskabsår, eller at det ved udgangen af sit regnskabsår har udenlandske datterselskaber, men ikke havde det ved starten af sit regnskabsår.</p> <p>FSR spørger, om den alternative fradragsprocent i alle tilfælde skal opgøres ved anvendelse af den danske koncerns koncernregnskab, sådan som dette er opgjort for hele regnskabsåret (dvs. uden særskilte opgørelser, der skal tage hensyn til, at der er tilkøbt eller frasolgt udenlandske og/eller danske datterselskaber i løbet af regnskabsåret).</p> <p>FSR spørger, hvad den alternative fradragsprocent udgør, hvis de finansielle indtægter ifølge koncernregnskabet overstiger de finansielle udgifter ifølge koncernregnskabet</p>	<p>Det kan ikke bekræftes. Der skal beregnes en forholdsmæssig alternativ fradragsprocent, som anført i ovenstående eksempler.</p> <p>Det kan bekræftes, at den alternative fradragsprocent i de af FSR beskrevne situationer vil skulle beregnes på baggrund af den danske koncerns koncernregnskab, dvs. uden særskilte opgørelser som følge af ind- og/eller udtræden af udenlandske datterselskaber i løbet af det danske selskabs regnskabsår.</p> <p>Hvis koncernen ifølge sit koncernregnskab samlet set har eksterne finansielle nettoindtægter, kan der ikke beregnes en alternativ fradragsprocent, og koncernreglen kan derfor ikke anvendes.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>(altså sådan, at koncernen har finansielle indtægter netto).</p> <p>FSR spørger, hvordan den alternative fradragsprocent opgøres, hvis EBITDA ifølge koncernregnskabet er negativ.</p> <p>FSR spørger, om danske sambeskattede selskaber med udenlandske datterselskaber, hvor det øverste danske selskab er ejet af en dansk fond, kan opgøre den alternative fradragsprocent ved brug af fondens koncernregnskab.</p> <p>FSR spørger, om en koncern, der som udgangspunkt er koncernregnskabspligtig, men som under sin nationale regnskabslovning har mulighed for at fravælge udarbejdelse af koncernregnskab (fx som danske koncerner i visse tilfælde kan, jf. årsregnskabslovens § 110), og som fravælger dette, kan anvende koncernreglen.</p>	<p>Hvis et selskab har overstigende låneomkostninger, der vil skulle beskæres efter den foreslåede EBITDA-regel, selv om koncernen ifølge sit koncernregnskab har finansielle nettoindtægter, kan det indikere, at der er placeret uforholdsmæssigt store finansielle udgifter i Danmark, hvilket reglen netop har til formål at imødegå.</p> <p>Hvis koncernen samlet set har en negativ EBITDA kan der ikke beregnes en meningsfyldt alternativ fradragsprocent på koncernniveau, og koncernreglen kan derfor ikke anvendes.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>Ved opgørelse af den alternative fradragsprocent anvendes oplysninger fra koncernens konsoliderede regnskab. Det er således en betingelse for anvendelse af koncernreglen, at der er udarbejdet et koncernregnskab. En koncern, der fravælger udarbejdelse af koncernregnskab, kan altså ikke anvende koncernreglen.</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR beder om, at det bekræftes, at det afgørende er, at det konsoliderede årsregnskab er revideret af en i moderselskabets hjemland godkendt revisor, mens det er uden betydning, om revisionen er sket frivilligt eller i overensstemmelse med lovkrav om revision.</p> <p><i>Exitbeskatning</i></p> <p>FSR bemærker, at der efter forslaget skal fastsættes en indgangsværdi svarende til handelsværdien på tilflytningstidspunktet for oparbejdede immaterielle aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40 og for afskrivningsberettigede aktiver, når flytningen fra udenlandsk skattepligt til dansk skattepligt har medført udenlandsk beskatning af eventuelle afskrivninger og gevinst eller tab.</p> <p>FSR spørger til, om værdien fastsættes til den værdi, der er lagt til grund for exitbeskatningen i udlandet, eller til den værdi, som efter en selvstændig dansk opfattelse udgør handelsværdien.</p> <p>FSR bemærker, at skatteundgåelsesdirektivet fastsætter, at tilflytterstaten skal anvende den værdi, der blev fastslået af fraflytterstaten, som aktivernes skattemæssige indgangsværdi, medmindre denne ikke afspejler markedsværdien.</p>	<p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det følger af skatteundgåelsesdirektivets artikel 5, stk. 5, at indgangsværdien i tilflytningslandet som udgangspunkt skal fastsættes til den værdi, der blev fastslået ved fraflytningslandets exitbeskatning, medmindre denne ikke afspejler markedsværdien.</p> <p>Indgangsværdien fastsættes efter de forslåede ændringer altid til handelsværdien på tilflytningstidspunktet i de af direktivet omfattede tilfælde. Herved sikres der overensstemmelse med direktivet, da den værdi, der er anvendt i forbindelse med exitbeskatningen i fraflytningslandet vil blive anvendt, når den afspejler handelsværdien (markedsværdien).</p> <p>Vurderer Skatteforvaltningen, at den værdi, der er lagt til grund ved exitbeskatningen i fraflytningslandet, ikke afspejler markedsværdien, kan Skatteforvaltningen anvende den indgangsværdi, som efter Skatteforvaltningens opfattelse er handelsværdien.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger dernæst til, hvordan en skatteyder er stillet, hvis de to stater ikke er enige om handelsværdien, og om skatteyderen kan forlange, at staterne bliver enige.</p> <p>I bekræftende fald, spørger FSR til, om dette gælder over for både EU-lande, lande, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og lande, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.</p> <p>FSR spørger endvidere til, om de foreslåede ændringer til selskabsskattelovens § 4 A, stk. 1 og 2, gælder, uanset hvilket land tilflytningen sker fra. FSR påpeger, at høringsudkastets bemærkninger kan læses sådan, at ændringerne kun vedrører flytning fra et andet EU-land</p> <p>FSR anmoder om bekræftelse på, at indgangsværdien fortsat fastsættes til handelsværdien, selv om den</p>	<p>Skatteundgåelsesdirektivet indeholder ikke særlige regler om, hvordan denne situation håndteres, og lovforslaget regulerer heller ikke problemstillingen, der også kan opstå efter gældende regler.</p> <p>Det bemærkes, at en skatteyder - i overensstemmelse med, hvad der er tilfældet efter gældende ret – ikke vil have noget krav på, at staterne bliver enige i tilfælde af en eventuel uenighed mellem dem om, hvad der er aktivernes eller passivernes handelsværdi på flytningstidspunktet. Der vil dog være mulighed for, at de kompetente myndigheder rådfører sig med hinanden med henblik på at undgå, at der lægges forskellige handelsværdier til grund i henholdsvis fraflytnings- og tilflytningsstaten.</p> <p>Ja, ændringerne vil skulle gælde, uanset hvilket land tilflytning sker fra, og det vurderes, at dette fremgår klart af ordlyden og bemærkningerne. I det omfang der i lovforslagets bemærkninger særligt omtales tilfælde, hvor tilflytningen sker fra et EU-land, er det blot med henblik på at redegøre for, at de foreslåede ændringer bringer de generelle regler om indgangsværdier i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivet. Dette er tydeliggjort i bemærkningerne.</p> <p>Det kan bekræftes.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>udenlandske exitbeskatning er mindre end det, som en dansk beskatning ville udgøre.</p> <p>FSR bemærker, at dette bl.a. er relevant i situationer, hvor den udenlandske selskabsskattesats er lav, men dog større end nul, hvor exitindkomster beskattes med en lavere sats end den sædvanlige selskabsskattesats, eller hvor kun en andel af den opgjorte indkomst beskattes.</p> <p>FSR spørger til, om det er uden betydning, at selskabet, forinden det bliver omfattet af dansk skattepligt, efter udenlandske regler har modtaget en skattecredit svarende til de danske regler i ligningslovens § 8 X.</p> <p>FSR beder om bekræftelse på, at indgangsværdien fortsat kan fastsættes til handelsværdien, selv om en udenlandsk exitbeskatning ikke omfatter genvundne afskrivninger på den del af afskrivningsgrundlaget, der ligger ud over anskaffelsessummen, i tilfælde, hvor der efter udenlandske har været adgang</p>	<p>Hvad angår det sidste af de af FSR nævnte eksempler – hvor kun en andel af den opgjorte indkomst beskattes – bemærkes det dog, at de foreslåede regler om anvendelse af handelsværdien som indgangsværdi kun finder anvendelse, hvis fraflytningsstaten har beskattet både gevinster/tab og eventuelle afskrivninger (genvundne afskrivninger), dvs. at fraflytningsstaten har gennemført en exitbeskatning, der opfylder kravene i skatteundgåelsesdirektivet. Hvis exitbeskatningen i fraflytningsstaten ikke opfylder disse krav, vil de hidtil gældende regler fortsat skulle finde anvendelse.</p> <p>Når der i fraflytningsstaten i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivet er sket exitbeskatning af gevinst/tab og genvundne afskrivninger på de relevante aktiver, vil aktivernes handelsværdi kunne anvendes som indgangsværdi ved tilflytningen til Danmark. Det har altså ingen særskilt betydning, om fraflytningsstaten har udbetalt en skattecredit efter regler svarende til reglerne i ligningslovens § 8 X.</p> <p>Det kan bekræftes idet det dog forudsættes, at markedsværdien ikke er højere end anskaffelsessummen.</p> <p>Det bemærkes, at skatteundgåelsesdirektivets artikel 5, stk. 1, indebærer, at medlemsstaterne skal gennemføre exitbeskatning ”af et beløb svarende til markedsværdien</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>til afskrivninger på mere end 100 pct.</p> <p>FSR anmoder om, at det bekræftes, at betingelsen om exitbeskatning er opfyldt, selv om det udenlandske selskab har kunnet udligne sin positive indkomst ved fremførelse af egne underskud eller underskud fra en sambeskatning.</p> <p>FSR bemærker, at der er tale om exitbeskatning, selv om betalingen udskydes, men ikke hvis selve beskatningen udskydes. FSR spørger, om dette er tilfældet, hvor der efter gældende danske regler kan opnås henstand med betalingen af exitskat.</p> <p>FSR anmoder Skatteministeriet uddybe, hvilke elementer i en udenlandsk henstandsordning, der gør, at der alene er tale om en udskydelse af betalingen og ikke af beskatningen.</p> <p>FSR bemærker den foreslåede ændring af selskabsskattelovens § 4 A, stk. 2, 1. pkt., vil gøre bestemmelsen uklar, idet det ikke klart vil</p>	<p>af de overførte aktiver på aktiverens udflytningstidspunkt, minus deres skattemæssige værdi.” Medmindre markedsværdien på flytningstidspunktet er højere end anskaffelsessummen, stiller direktivet altså i en situation som den af FSR beskrevne ikke krav om, at der sker beskatning af et beløb, der overstiger anskaffelsessummen.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>Der er tale om exitbeskatning, der lever op til kravet i de foreslåede bestemmelser, selv om der kan opnås henstand med betalingen af exitskatten, jf. også artikel 5, stk. 2, i skatteundgåelsesdirektivet.</p> <p>Afgørende for, om der er tale om en henstand med betalingen af skatten eller en udskydelse af beskatningen, er, om skattekravet endeligt fastlægges på fraflytningstidspunktet. At der skal ske en endelig fastlæggelse af skattekravet, følger også af artikel 5 i skatteundgåelsesdirektivet.</p> <p>Ordlyden og bemærkningerne til den foreslåede ændring af selskabsskattelovens § 4 A, stk. 2, er tilpasset, således at det klart frem-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>fremgå, at indgangsværdien for afskrivningsberettigede aktiver vil være handelsværdien, såfremt betingelsen om exitbeskatning i fraflytningslandet er opfyldt,</p> <p>FSR bemærker, at det foreslås at afkorte afdragsperioden fra 7 til 5 år, og at der ikke ses foreslået overgangsbestemmelser herom. FSR spørger, om der så vil gælde forskellige afdragsperioder, alt efter om en overførsel foretages lige før eller lige efter lovens virkningstidspunkt.</p> <p>FSR foreslår en præcisering af selskabsskattelovens § 27, stk. 4.</p> <p>FSR mener ikke, at det fremgår klart af lovbestemmelsen, at det kun er en forholdsmæssig del af henstandssaldoen, der forfalder til betaling i de tilfælde, der er omhandlet i forslaget til selskabsskattelovens § 27, stk. 4, nr. 1-3.</p> <p>FSR bemærker, at ”År 4” så vidt ses skal være ”År 5”. i eksemplet i bemærkningerne til lovudkastet (s. 113), hvor det anføres, at ”Afdraget efter selskabsskattelovens § 27,</p>	<p>går, at handelsværdien skal anvendes som indgangsværdi, når betingelsen om exitbeskatning i fraflytningslandet er opfyldt. Dette er sket ved, at den foreslåede ændring af § 4 A, stk. 2, 1. pkt., er sprogligt justeret og samtidig flyttet til § 4 A, stk. 2, 3. pkt., der netop foreskriver anvendelse af handelsværdien som indgangsværdi.</p> <p>FSRs spørgsmål kan besvares bekræftende.</p> <p>Det er vurderingen, at det klart følger af ordlyden af forslaget til bestemmelserne i selskabsskattelovens § 27, stk. 4, nr. 1-3, at kun en forholdsmæssig del af den resterende henstandssaldo forfalder til betaling, hvis det kun er et enkelt eller enkelte aktiver og passiver, der afstås eller overføres i henhold til bestemmelserne. Dette følger af, at det udtrykkeligt er anført, at henstandssaldoen forfalder, ”i det omfang” aktiverne og passiverne afstås eller overføres.</p> <p>Det er korrekt, og bemærkningerne til lovforslaget er tilrettet.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>stk. 2, vil i år 4 blive justeret i henhold til den resterende henstandssaldo”.</p> <p>FSR spørger til, hvilke oplysninger der skal selvangives efter selskabsskattelovens § 27, stk. 5, efter de øvrige foreslåede ændringer til henstandsordningen.</p> <p>FSR bemærker i denne sammenhæng, at de foreslåede ændringer til henstandsordningen indebærer, at afdrag på henstandsordningen fremover vil være uafhængig af de oppebårne indtægter af aktivet.</p> <p><i>Generel omgåelsesklausul</i></p> <p>FSR påpeger at der allerede nu hersker stor tvivl om anvendelsesområdet for den eksisterende omgåelsesklausul, og retsikkerheden består bl.a. i, at skatteyderne ikke kan gennemskue, hvornår bestemmelsen finder anvendelse mv., samt hvilken bevisbyrde skattemyndighederne som dem, der har bevisbyrden, skal løfte, for at kunne gøre brug af reglen.</p> <p>FSR beder derfor Skatteministeriet komme med yderligere eksempler på af reglens anvendelsesområder, herunder en klar opstilling af de kriterier, der skal være opfyldt. FSR beder endvidere om en yderligere beskrivelse af, hvad et reelt arrangement er.</p>	<p>Det er korrekt, at selskabsskattelovens § 27, stk. 5, bør ændres i lyset af de foreslåede ændringer. I lovforslaget foreslås bestemmelsen derfor nyaffattet, således at det klart fremgår, hvilke oplysninger der skal afgives til Skatteforvaltningen, så længe der består en henstandssaldo.</p> <p>Til ønsket om flere eksempler bemærkes, at det ikke vurderes muligt at give sådanne eksempler på konkrete arrangementer, som vil være omfattet af omgåelsesklausulen.</p> <p>En vurdering af, hvorvidt omgåelsesklausulen finder anvendelse, forudsætter, at alle relevante faktiske forhold og omstændigheder er oplyst. Eksemplerne vil således kræve, at der skal lægges en række forudsætninger og/eller betingelser til grund ved vurderingen. Derudover bemærkes, at der i relation til kendte eksempler på arrangementer, som er blevet vurderet at virke mod skattereglernes formål eller hensigt, enten er grebet ind på grundlag af domstolsskabt praksis om tilsidesættelse af sådanne arrangementer eller specifikke</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at det i lovbe- mærkningerne angives, at omgæl- sesklausulen bl.a. skal omfatte udenlandske selskaber, der deltager i international sambeskatning i Danmark eller er omfattet af reg- lerne om beskatning af kontrolle- rede datterselskaber (CFC-reg- lerne).</p>	<p>værnsregler, der er indført i lovgiv- ningen.</p> <p>Om kriterierne for anvendelsen af den foreslåede bestemmelse henvi- ses til lovforslaget med tilhørende bemærkninger.</p> <p>Som det bl.a. fremgår af lovforsla- gets specielle bemærkninger finder den foreslåede omgængelsesklau- sul anvendelse på arrangementer eller serier af arrangementer, der ikke er reelle. Der kan imidlertid også være tilfælde, hvor enkelte trin i el- ler dele af arrangementet ikke er reelle. Omgængelsesklausulen kan an- vendes for at imødegå disse speci- fikke trin eller dele, uden at dette berører de øvrige reelle trin i eller dele af arrangementet. Arrange- menter kan ikke anses for reelle, når de ikke afspejler den økonomi- ske virkelighed. Dette er tilfældet, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle års- ager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Ved denne vurdering kan der tages hensyn til alle rele- vante forhold og omstændigheder, herunder den samlede concerns forhold.</p> <p>Efter CFC-reglerne skal et dansk moderselskab ved sin egen ind- komstopgørelse medregne (en del af) CFC-selskabets indkomst op- gjort efter danske regler. Efter den foreslåede bestemmelse i lignings- lovens § 3, stk. 1, vil der derfor kunne ses bort fra arrangementer, som er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde, såfremt CFC-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, om der kan ses bort fra arrangementer m.v., der foretages af et CFC-selskab.</p> <p>FSR påpeger, at det ikke er det udenlandske CFC-selskab, der anses for skattepligtigt i Danmark, men det er alene dets indkomst, der beskattes hos et selvstændigt dansk skattesubjekt.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at et arrangement, hvori udelukkende fysiske personer deltager, ikke omfattes af den foreslåede ligningslovens § 3.</p> <p>FSR bemærker, at det må være tilfældet, eftersom det i henhold til stk. 4 er et krav for, at fysiske personer omfattes, at de er deltagere i ”arrangementerne”.</p> <p>I relation til ligningslovens § 3, stk. 1, spørger FSR, hvad der skal forstås ved ”formålet” og ”hensigten” med skatteretten i bestemmelsens forstand.</p>	<p>selskabet deltager i sådanne arrangementer, og disse har betydning for opgørelsen af CFC-selskabets indkomst.</p> <p>Det kan bekræftes, at den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 3, stk. 1, ikke finder anvendelse på arrangementer, hvori der udelukkende deltager fysiske personer</p> <p>Som FSR med rette bemærker, følger det af den foreslåede bestemmelse i § 3, stk. 4, at bestemmelsen i stk. 1 derimod vil kunne finde anvendelse i forhold til arrangementer, hvori der både deltager fysiske personer og selskaber mv. som nævnt i § 3, stk. 1.</p> <p>Der er tale om to udtryk, hvis betydning utvivlsomt til dels er overlappende.</p> <p>Ved ”formål” vil naturligt forstås det udtrykkelige formål, som en bestemt skatteregel har, jf. bestemmelsens forarbejder. Der vil kunne være tilfælde, hvor indrømmelse af en skattefordel kan hævdes ikke at ville ”virke mod” det udtrykkelige formål bag reglen, men hvor det er mere naturligt at udtrykke det således, at skattefordelen vil virke mod reglens hensigt.</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at ligningslovens § 3, stk. 3, der bliver til stk. 5, gælder for ”skattepligtige”, og beder Skatteministeriet bekræfte, at fysiske personer – uanset om de deltager alene eller sammen med selskaber – er omfattet af denne bestemmelse.</p> <p><i>CFC-regler</i></p> <p>FSR bemærker, at det fremgår af bemærkningerne til lovudkastet, at trusts og selvejende institutioner fremover også vil kunne være CFC-selskaber, da de anses for selvstændige skattesubjekter. FSR spørger, hvilken form for ”ret” til overskuddet, der tænkes på i relation til trusts og selvejende institutioner.</p>	<p>Som eksempel kan nævnes et arrangement, der er udformet udelukkende med henblik på at opnå et fradrag i en situation, der ikke var tilsigtet omfattet af en given fradragsbestemmelse.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det er et krav efter skatteundgåelsesdirektivet, at medlemsstaternes CFC-regler skal finde anvendelse i forhold til alle enheder, der er selvstændige skattesubjekter, hvilket er baggrunden for, at fx trusts principielt vil kunne være CFC-selskaber efter de foreslåede regler. Det bemærkes i den forbindelse, at lovforslaget ikke ændrer ved den eksisterende praksis om, hvornår udenlandske enheder vil skulle anses for selvstændige skattesubjekter, herunder i relation til fx enheder med betegnelsen ”trust”.</p> <p>Afgørelsen af, om – og i givet fald i hvilket omfang – et selskab har ret til overskuddet i enheder som trusts eller selvejende institutioner, vil afhænge af en konkret bedømmelse, hvor det navnlig vil være relevant, om det af trustens eller den</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR anmoder om, at der gives nogle praktisk anvendelige kriterier for, hvornår man har ”ret” til overskud.</p>	<p>selvejendes institutions stiftelsesdokument eller vedtægter fremgår, at der for selskabet består et retskrav på at oppebære en andel af overskuddet.</p> <p>Dette kan både være i form af en ret til en vis løbende overskudsandel eller en vis andel af løbende uddelinger. Der vil herved skulle lægges vægt på, om der foreligger et retskrav på en andel af trustens eller den selvejende institutions overskud, uanset hvordan dette overskud betegnes.</p> <p>Ikke blot stiftelsesdokumentet og/eller vedtægterne vil kunne inddrages ved bedømmelsen, idet det også må tillægges vægt, hvis der er andre omstændigheder eller aftaler, der i praksis gør, at der foreligger en ret til andel i overskuddet i trusten eller den selvejende institution.</p> <p>Der henvises til kommentarerne ovenfor. Det bemærkes, at det vurderes, at det næppe i praksis vil være sædvanligt forekommende, at der er tillagt et selskab en juridisk ret til overskuddet i en trust eller en selvejende institution. Der gælder imidlertid ikke internationalt bindende regler om, hvilke former for juridiske enheder der kan etableres. Når fx trusts og selvejende institutioner kan være CFC-selskaber sikres det, at der tages højde for de forskellige retstraditioner landene imellem, og at anvendelse af sådanne – i dansk sammenhæng</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR anmoder om, at der redegøres for, hvilke andre enheder der kan være tale om foruden en trust og selvejende institution.</p> <p>FSR formoder, at en enhed svarende til en dansk fond vil være omfattet af begrebet ”selvejende institution”.</p> <p>FSR spørger, om den foreslåede regel også gælder, hvis retten til overskud alene gælder et enkelt indkomstår, fx fordi moderselskabet på basis af uddelingskriterierne i trusten i et enkelt år har kvalificeret sig som berettiget til en uddeling. FSR bemærker, at der kan være tale om, at selskabet opnår uddelingen, fordi selskabet medvirker til eksempelvis en forskning, der ud fra et almennyttigt perspektiv fremmer den selvejende institutions virke.</p> <p>FSR formoder, at der skal være tale om en juridisk ”ret” til over-</p>	<p>– usædvanlige juridiske enheder/konstruktioner ikke vil kunne benyttes til at omgå CFC-reglernes formål.</p> <p>Som nævnt ændrer lovforslaget ikke ved den eksisterende praksis for, hvornår udenlandske enheder vil skulle anses for selvstændige skattesubjekter. I det omfang udenlandske enheder i hidtidig praksis er blevet anset for selvstændige skattesubjekter, vil de derfor også skulle kvalificeres som selvstændige skattesubjekter efter CFC-reglerne.</p> <p>Det kan bekræftes.</p> <p>FSRs eksempel må forstås således, at selskabet modtager en enkeltstående uddeling fra en trust mv., uden at der har bestået et retskrav herpå. I en sådan situation foreligger der umiddelbart ikke en ret til en andel af trustens overskud.</p> <p>Der må dog henses til, om moderselskabet har en sådan indflydelse i trusten, at moderselskabet reelt kontrollerer uddelingerne fra trusten.</p> <p>Som udgangspunkt skal der som nævnt være tale om et retskrav på en andel af overskuddet i trusten</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>skud, sådan at modtagelse af frivillige/diskretionære uddelinger/donationer/tilskud fra en trust eller en selvejende institution, der alene kan besluttes af trustens/institutionens bestyrelse, og som der ikke er et retskrav på, ikke skal anses for at være en ”ret”.</p> <p>FSR spørger, om der er enighed om, at hvis der i udlandet er regler svarende til selskabsskattelovens 2 C, da er der alligevel ikke tale om et ”selvstændigt skattesubjekt” efter de foreslåede CFC-regler.</p> <p>FSR anmoder om, at der angives nogle praktisk anvendelige kriterier, som fremadrettet kan anvendes til at afgrænse, hvilke skattesubjekter der - ud over udenlandske selskaber, der efter den eksisterende danske praksis kan kvalificeres som selvstændige skattesubjekter – skal anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt efter den foreslåede ændring af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, 1. pkt.</p>	<p>m.v. Hvor trusten m.v. anvender overskuddet til frivillige/diskretionære uddelinger på baggrund af objektive kriterier, vil modtagere af disse uddelinger derfor ikke have en ret til overskuddet.</p> <p>Hvis der er fastsat en række objektive kriterier for uddelinger fra trusten, og disse er udformet således, at et bestemt selskab i praksis altid vil kvalificere sig til (en andel af) uddelingerne, kan dette efter en konkret vurdering dog indebære, at selskabet må anses for at have en ret til en andel af trustens overskud.</p> <p>Det vurderes ikke muligt at svare på FSRs kortfattede spørgsmål, da det forekommer uklart, hvilken konkret situation der sigtes til. Det bemærkes dog, at CFC-reglerne også finder anvendelse på udenlandske faste driftssteder.</p> <p>Som nævnt ændrer lovforslaget ikke ved den eksisterende praksis for, hvornår udenlandske enheder vil skulle anses for selvstændige skattesubjekter.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at der i selskabsskattelovens § 32 tales om et ”selvstændigt skattesubjekt” mens der i den foreslåede selskabsskattelovens § 8 C tales om et ”selvstændigt juridisk skattesubjekt”.</p> <p>FSR spørger, om der er indholdsmæssigt forskel på disse begreber.</p> <p>FSR spørger i relation til selskabsskattelovens § 32, stk. 6, om, hvordan overskud defineres.</p> <p>FSR spørger dernæst til, om det alene er andelen af udbytter, der skal tages i betragtning, når det skal vurderes, om moderselskabet opfylder kontrolbetingelsen i relation til at have en ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet.</p>	<p>Lovforslaget er justeret, således at der konsekvent anvendes udtrykket ”selvstændigt skattesubjekt”.</p> <p>Overskud omfatter principielt det beløb, der efter almindelige regnskabsmæssige principper betegnes som selskabets overskud. Det er ikke afgørende, hvornår overskuddet udbetales.</p> <p>Overskud kan således vedrøre udbetaling af midler fra det indeværende års overskud, reserve og egenkapitalen, når der består et retskrav på at modtage disse midler.</p> <p>Det er ikke den juridiske betegnelse, der er afgørende for, om der foreligger en ret til overskuddet. Der vil således kunne være tilfælde, hvor moderselskabet har kontrol over og dermed ret til mere end 50 pct. af CFC-selskabets overskud, selv om moderselskabet ikke har ret til mere end 50 pct. af udbytterne fra CFC-selskabet. Dette kunne eksempelvis være, hvis moderselskabet ejer aktier med udbyttet i CFC-selskabet, og moderselskabet samtidig har retskrav på forlods at modtage en andel af CFC-selskabets regnskabsmæssige overskud i medfør</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, om det har betydning, om moderselskabets ret til overskud angår midler, der udbetales af årets overskud, eller det angår midler, der udbetales fra egenkapitalen, dvs. er opsparet af overskud i tidligere år, og hvordan det måles, hvis det også angår midler fra tidligere år.</p> <p>FSR spørger til den situation, hvor retten til overskud kun har eksisteret for en del af indeværende regnskabsår. Der spørges konkret til, om halvdelsgrænsen for, om der er tale om en ret til mere end halvdel af overskuddet, da måles i forhold til det overskud, som trusten/institutionen har haft i hele regnskabsåret, eller kun efter det overskud, der er oppebåret i den periode, hvori ”retten” har eksisteret.</p> <p>FSR spørger, om et tilskud eksempelvis kunne udgøre en ”ret til overskud”.</p>	<p>af fx en aftalebaseret earn-out, jf. herom også nedenfor.</p> <p>Der skal lægges vægt på, om der består et retskrav på at modtage en bestemt andel af selskabets udbetaling af beløb, der kan henføres til selskabets overskud. Det er altså ikke afgørende, om de beløb, der udbetales i en bestemt periode, kan henføres til årets overskud eller helt eller delvist består af opsparet overskud fra tidligere år.</p> <p>Der henvises til svaret ovenfor, hvorefter det er afgørende, om der består en ret til mere end 50 pct. af det overskud, der faktisk udbetales i en bestemt periode.</p> <p>Dette svarer til reglerne for indkomstopgørelsen, hvorefter der kun sker medregning af datterselskabets indkomst optjent i den periode, hvor moderselskabet har været moderselskab for datterselskabet.</p> <p>Det forekommer uklart, hvilken situation der sigtes til. Det bemærkes, at begrebet ”tilskud” i skatteretlig sammenhæng normalt benyttes om beløb, der udbetales på grundlag af en beslutning i det konkrete tilfælde. Når der ikke på forhånd består en juridisk ret til at modtage et beløb, vil der som nævnt ikke være tale om, at moderselskabet har en ”ret til overskuddet” i CFC-reglernes forstand.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

FSR spørger, om overdragelser også vil udgøre en "ret til overskud", hvor en del af betalingen er tilrettelagt som en earn out, der baserer sig på det købende selskabs regnskabsmæssige resultater.

FSR bemærker, at en "tilknyttet person" efter CFC-reglen i selskabsskattelovens § 32, kræver, at der haves ret til mere end 50 pct. af stemmerne/kapitalen/overskuddet, mens der efter selskabsskattelovens § 8 C er tale om en "tilknyttet person", når der haves ret til 50 pct. af stemmer/kapital/overskud.

FSR spørger, hvad der begrundes denne forskel.

I det omfang der foreligger et retskrav på en løbende ydelse i form af en andel af overskuddet, er det ikke afgørende, på hvilket grundlag denne ret er opnået. Såfremt der ved en overdragelse er opnået ret til at oppebære en andel på mere end 50 pct. af det købende selskabs overskud, vil det købende selskab derfor i CFC-reglernes forstand være et datterselskab til det overdragende selskab.

Der er ikke forskel i afgrænsningen af, hvornår en person skal anses for tilknyttet person efter de to bestemmelser.

I relation til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, skal det bemærkes, at bestemmelsens 1. pkt. afgør, hvornår et selskab skal anses for at være moderselskab i relation til CFC-reglerne. Dette er tilfældet, når moderselskabet selv eller sammen med tilknyttede personer har mere end 50 pct. indflydelse i datterselskabet.

I 2.-4. pkt. defineres, hvornår der er tale om en tilknyttet person. Ved denne vurdering er det afgørende, om der er tale om indflydelse i relation til stemmer/kapital/overskud på 25 pct. eller derover. Dette er i overensstemmelse med forslaget til selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR antager, at de svar Skatteministeriet må komme med i forhold til de spørgsmål, som FSR har stillet vedrørende selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, også vil være anvendelige i forhold til afgrænsningen af, om et moderselskab anses for at kontrollere datterselskabet efter selskabsskattelovens § 32, stk. 6.</p> <p>FSR spørger til den situation, hvor det skal ”måles”, om et datterselskab udløser CFC-beskatning, og ved opgørelse af den CFC-indkomst, som moderselskabet skal medregne. Konkret spørges der til, om der i situationer, hvor moderselskabet reducerer sin ejerandel, efter de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1, og selskabsskattelovens § 32, stk. 10, skal medregnes urealiseret avance på aktiver og passiver i datterselskabet. Der er imidlertid en forskel på de to bestemmelser.</p> <p>Når CFC-indkomsten opgøres til måling af, om datterselskabet skal ses som et CFC-selskab, skal der efter selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1, medregnes efter forslaget ”den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver, dog højst et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel.”</p> <p>Når det skal opgøres, hvilken CFC-indkomst moderselskabet</p>	<p>Dette kan bekræftes for så vidt angår begrebet tilknyttet person.</p> <p>Definitionen af ”tilknyttet person” i henholdsvis selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, og § 32, stk. 6, er ens, idet de få sproglige forskelle blot skyldes den forskellige sammenhæng, hvori begrebet anvendes.</p> <p>Det kan bekræftes, at der ved vurderingen af, om datterselskabet er et CFC-selskab, jf. forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 1, medregnes avance/tab på samtlige aktiver og passiver, hvis moderselskabet nedbringer sin ejerandel i datterselskabet. Dette skal ses i lyset af, at denne bestemmelse har til formål at fastlægge, hvor stor en del af datterselskabets samlede indkomst, der består i CFC-indkomst. Med henblik på ikke kunstigt at forrykke forholdet mellem den samlede indkomst og CFC-indkomsten bør der derfor medregnes den indkomst, som ville være blevet oppebåret ved en (fiktiv) afståelse af aktiverne og passiverne i datterselskabet, uanset om denne indkomst ville udgøre CFC-indkomst eller ej.</p> <p>Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, om fiktiv afståelsesbeskatning ved nedbringelse af ejerandele i CFC-selskabet er en værnregel mod omgåelse af CFC-beskatning. Bestemmelsen sikrer, at moderselskabet ikke indirekte</p>



## Organisation

## Bemærkninger

skal beskattes af, følger det derimod af den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 32, stk. 10, at der skal medregnes ”den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5 ”. Efter det foreslåede stk. 10 medregnes der altså kun medregnes indkomst fra CFC-aktiver.

FSR spørger, hvad årsagen til denne forskel er, og om der eventuelt er byttet om på formuleringerne.

I den forbindelse bemærker FSR, at det umiddelbart forekommer mest naturligt, at det kun er afkast fra CFC-aktiver, der medtages ved målingen af, om datterselskabet er et CFC-selskab, mens det er indkomst fra samtlige aktiver og passiver, der medtages ved opgørelsen af den skattepligtige CFC-indkomst (ligesom det er hele datterselskabets løbende indkomst, der beskattes hos moderselskabet, når det først er fastslået, at datterselskabet er et CFC-selskab).

FSR spørger, hvad der er baggrunden for, at det findes nødvendigt at udvide afståelsesbeskatningen ved moderselskabets reduktion af sine ejerandel fra gevinst og tab på aktiver og passiver omfattet af kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven til gevinst og tab på samtlige CFC-aktiver og passiver i datterselskabet.

## Kommentarer

kan sælge aktiverne i CFC-selskabet ved at afhænde ejerandele i selskabet, da avancen på ejerandele typisk vil være skattefri efter danske regler. Efter de nugældende regler er det kun aktiver og passiver omfattet af aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, der medregnes i beskattningen ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver. Bestemmelsen foreslås imidlertid udvidet til at omfatte alle CFC-aktiver, jf. herom kommentarerne til DI's høringssvar.

En udvidelse af reglen, således at den omfatter indkomst ved afståelse af alle aktiver og passiver – herunder aktiver, der ikke er CFC-aktiver, vil udgøre en yderligere skærpelse af beskattningen, der ikke er vurderet nødvendig for at sikre, at værnsreglen er effektiv.

Bestemmelsen om nedbringelse af ejerandele i CFC-selskabet efter selskabsskatteovens § 32, stk. 10, er en værnsregel mod omgåelse af CFC-beskatning.

Bestemmelsen sikrer, at moderselskabet ikke indirekte kan sælge aktiverne i CFC-selskabet ved at afhænde selve ejerandelene i selska-

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Efter FSR's opfattelse er det ikke direktivet, der nødvendiggør denne udvidede beskatning.</p> <p>FSR bemærker, at det foreslås i lovudkastet, at transparensreglen ophæves, idet den findes unødvendig som følge af, at koncernaktieafkast som udgangspunkt er skattefrit.</p> <p>Efter FSR's opfattelse kan denne ophævelse medføre, at der sker en øget CFC-beskatning, idet forrentning af interne mellemværender ikke kan udlignes, når transparensreglen ophæves.</p> <p>FSR påpeger, at flere af lovforslagets ændringer medfører en udvidelse af, hvad der anses for CFC-indkomst, hvilket må antages at medføre et større skatteprovenu.</p> <p>FSR bemærker, at det af lovudkastets afsnit om økonomi fremgår, at lovforslaget ikke forventes at medføre et merprovenu.</p>	<p>bet, da avancen på ejerandelen typisk vil være skattefri efter danske regler.</p> <p>Det er korrekt, at der ikke er tale om en ændring, der direkte er foranlediget af skatteundgåelsesdirektivet. Det har imidlertid været vurderingen, at de gældende regler ikke udgør et effektivt værn, fordi det kun er aktiver og passiver omfattet af aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, der medregnes i beskatningen ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver.</p> <p>Den gældende transparensregel er foreslået opretholdt i lovforslaget. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Rederier.</p> <p>Med lovforslaget ændres CFC-reglerne, således at reglerne finder anvendelse, hvis CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 mod 1/2 efter gældende regler. Samtidig udvides indkomstbegrebet specielt i forhold til indkomsten fra immaterielle aktiver. Disse ændringer vil bidrage til at gøre de gældende danske CFC-regler mere robuste med henblik på at sikre, at</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, om det i lyset af den udtalelse da ikke overvejes, at begrænse CFC-beskatningen i overensstemmelse med direktivet, således at det alene er indkomst, der ikke udloddes, der skal tages i betragtning.</p> <p>FSR bemærker, at CFC-indkomsten udvides, således at finansielle kontrakter, der vedrører driften, nu skal medregnes til CFC-indkomsten. Det angives i lovudkastet, at det skyldes, at direktivet medtager al indkomst fra finansielle aktiver.</p> <p>FSR spørger om Skatteministeriet er sikre på, at direktivet ikke kan fortolkes sådan, at der med finansielle aktiver alene menes kontrakter m.v., der ikke har med driften at gøre.</p> <p>FSR bemærker, at det forekommer uden for formålet med reglerne at medtage gevinst og tab på driftsbegrundende finansielle kontrakter/aktiver.</p>	<p>værdierne beskattes der, hvor de er skabt. Denne styrkelse af de eksisterende værnsregler vil modvirke, at der kan opstå et potentielt betydeligt og utilsigtet mindreprovenu, fordi værdier, der er skabt i Danmark, alternativt kan flyttes til datterselskaber i lande med en væsentligt lavere selskabsskatteprocent end Danmark. Det er dog rigtigt, at ændringerne kan medføre, at flere selskaber omfattes af CFC-reglerne, hvilket potentielt kan medføre et merprovenu. Provenuvirkningen ved denne del af lovforslaget er således forbundet med betydelig usikkerhed og lader sig umiddelbart ikke kvantificere.</p> <p>Efter en fornyet vurdering af skatteundgåelsesdirektivets regler og minimumskrav er lovforslaget justeret, således at den gældende retstilling videreføres.</p> <p>Dette indebærer, at gevinst og tab på kontrakter, som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, efter de foreslåede regler fortsat ikke vil skulle medregnes til CFC-indkomsten.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, om kontrakter, der efter kursgevinstlovens § 30 ikke medregnes til de finansielle kontrakter, skal medtages ved opgørelse af CFC-indkomsten.</p> <p>FSRs mener, at svaret må være ”nej”, da ordlyden af den foreslåede selskabsskatte-lovens § 32, stk. 5, nr. 2, er, at gevinst/tab på ”... finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven” anses for CFC-indkomst.</p> <p>FSR påpeger, at kontrakter, der efter kursgevinstlovens § 30 er undtaget fra kursgevinstlovens § 29, ikke kan anses for ”omfattet af kursgevinstloven” i selskabsskatte-lovens § 32’s forstand.</p> <p>FSR bemærker endvidere, at det fremgår af art. 8, stk. 1, i direktiv 2016/1164, at hvis bestemmelsen om finansielle aktiver i direktivets art. 7, stk. 2, litra a, finder anvendelse ”beregnes den indkomst, der medregnes i skattesubjektets skattegrundlag, i overensstemmelse med selskabsskatte-reglerne i den medlemsstat, hvor skattesubjektet er hjemmehørende”.</p> <p>FSR spørger, om dette ikke betyder, at finansielle kontrakter, der vedrører driften, ikke skal medtages i den endelige CFC-beskatning af det danske moderselskab.</p> <p>FSR påpeger, at medregning af sikringskontrakter i CFC-indkomsten</p>	<p>FSRs forståelse kan bekræftes.</p> <p>Som nævnt er lovforslaget justeret, således at den gældende retstilstand vedrørende finansielle kontrakter, der vedrører driften, foreslås opretholdt.</p> <p>Da lovforslaget som nævnt er justeret, således at den gældende</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>synes at give anledning til nogle helt særlige problemstillinger for koncerner, hvori der indgår selskaber underkastet dansk eller udenlandsk tonnagebeskatning.</p> <p>FSR påpeger bl.a., at hvis alle betingelser i den danske tonnageskattelov skal være opfyldt, for at indkomsten i et udenlandsk rederiselskab kan opgøres efter den danske tonnageskattelov, forekommer udvidelsen af definitionen af CFC-indkomst til også at omfatte almindelige, driftsrelaterede sikringskontrakter at være en potentiel bombe under hele EU's tonnagebeskatningssystem.</p> <p>FSR mener derfor, at det er helt afgørende, at muligheden for at medtage en ”substantest” udnyttes.</p> <p>FSR bemærker, at lovforslaget udvider definitionen af, hvad der anses for CFC-indkomst, til at gælde ”skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver”, hvilket også omfatter indkomst fra immaterielle aktiver, der rent juridisk ikke kvalificeres som en royalty, og som dermed anses for ”anden indkomst”.</p> <p>FSR anfører, at definitionen af royalty i kildeskattelovens § 65c, stk. 4, indebærer, at det er en forudsætning for, at en del af en salgssum kan anses for at udgøre et royaltyafkast, at den betalende</p>	<p>retstilstand vedrørende finansielle kontrakter, der vedrører driften, foreslås opretholdt, vil de omhandlede problemstillinger ikke kunne opstå.</p> <p>Se kommentarerne ovenfor.</p> <p>Denne definition er i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav.</p> <p>Efter de foreslåede regler, skal anden indkomst fra immaterielle aktiver medregnes til CFC-indkomsten.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>enhed anvender eller har retten til at anvende et immaterielt aktiv.</p> <p>FSR mener, at en salgssum derfor kun kan udgøre ”embedded royalty”, hvis køber-selskabet anvender eller har retten til at anvende et immaterielt aktiv, som ejes af sælger.</p> <p>FSR mener, at definitionen af royalty i kildeskatteloven bør fortolkes i overensstemmelse med kommentarerne til OECDs modeloverenskomst art. 12.</p> <p>FSR bemærker hertil, at betalinger, der alene er erlagt som vederlag for at opnå ret til at sælge et produkt eller udføre en tjenesteydelse inden for et givent område, ikke udgør royalties, da de ikke er erlagt som vederlag for anvendelsen af, eller for retten til at anvende et immaterielt aktiv</p> <p>FSR mener, at udvidelsen af definitionen rammer langt videre end formålet med OECD’s CFC anbefalinger, hvis det omfatter distributionselskaber, der alene køber og videresælger varer, når der henses til, at de pågældende distributionselskaber i første omgang slet ikke vil være forpligtet til at betale en royalty.</p> <p>FSR bemærker, at denne forståelse af royaltybegrebet er i fuld overensstemmelse med den herskende internationale praksis for indeholdelse af kildeskatter på royalty,</p>	<p>Indkomsten fra immaterielle aktiver er dermed ikke begrænset til royalties, herunder ”embedded royalties”, men omfatter derimod al indkomst, der kan henføres til det immaterielle aktiv.</p> <p>Ved lovforslaget sker der ikke en nyfortolkning af begrebet royalty, som afviger fra gældende regler.</p> <p>Der er derimod tale om, at indkomstdefinitionen i CFC-reglerne udvides til at omfatte anden indkomst fra immaterielle aktiver, hvilket ikke er begrænset til betalinger, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende det immaterielle aktiv.</p> <p>Lovforslaget implementerer en direktivbestemt definition af anden indkomst fra immaterielle aktiver, som ikke er begrænset til royaltyindkomst.</p> <p>Hertil bemærkes dog, at et distributionselskab, der alene køber og videresælger varer, normalt ikke vil være forpligtet til at betale en royalty.</p> <p>Indkomsten i et sådant selskab opgøres på armslængdevilkår på baggrund af de funktioner, aktiver og risici, som varetages af selskabet.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>hvor der netop ikke indeholdes kildebeskatning på betalinger for varekøb med henblik på videresalg/distribution.</p>	<p>Derfor vil et distributionsselskab normalt ikke realisere en overnormal profit, der kan henføres til et immaterielt aktiv, som er udviklet og beliggende i eksempelvis moderselskabet.</p> <p>I tilfælde, hvor en del af indkomsten, der realiseres af distributionsselskabet, har forbindelse med funktioner, der kan henføres til et immaterielt aktiv hos et koncernforbundet selskab, bemærkes det, at denne del af indkomsten i hvert fald i almindelighed ikke vil have et sådant omfang, at distributionsselskabet opfylder indkomstbetingelsen, og dermed omfattes af CFC-reglerne.</p> <p>I praksis vil det derfor kræve, at distributionsselskaber ejer det immaterielle aktiv, før distributionsselskabets indkomst direkte kan henføres til anden indkomst fra et immaterielt aktiv efter CFC-reglerne.</p> <p>I en situation, hvor moderselskabet eksempelvis har valgt at overføre et immaterielt aktiv til distributionsselskabet, vil dette indebære, at størstedelen af indkomsten fra det immaterielle aktiv herefter vil indgå i distributionsselskabet indkomst, selv om dette selskab fortsat kun varetager mere rutinemæssigt prægede funktioner, som salg og markedsføring.</p> <p>I denne situation vil distributionsselskabet således skulle opgøre denne ”anden indkomst”, der kan henføres til det immaterielle aktiv.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Det er efter FSRs opfattelse meget uhensigtsmæssigt, hvis en virksomhed for fremtiden vil skulle beregne en fiktiv royalty fra et normalt distributionsselskab, der alene køber og videresælger varer. FSR anfører fire kritikpunkter hertil.</p> <p>Det første er, at virksomheder fuldstændig kunstigt skal til at opdele salgssummen for en vare for at finde den andel, der skal anses for ”anden indkomst”.</p> <p>Det er efter FSRs opfattelse helt urimeligt byrdefuldt og i praksis ganske enkelt umuligt. FSR bemærker hertil, at der på ingen måde i lovudkastet er angivet nogle retningslinjer for denne opdeling, og sådanne retningslinjer findes i øvrigt heller ikke på eksempelvis transfer-pricing-området.</p>	<p>Ved lovforslaget implementeres en direktivbestemt definition af indkomst fra immaterielle aktiver. Selv om der er tale om byrdefulde regler, vurderes de desuden at være nødvendige for at sikre en tilstrækkelig robust selskabsskattebase.</p> <p>Det bemærkes dog, at der er foretaget en række justeringer i lovforslaget for at imødekomme nogle af de bekymringer, som er blevet rejst i de modtagne hørings svar.</p> <p>Disse justeringer består bl.a. i, at indkomst fra immaterielle aktiver, der er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, ikke skal medregnes til CFC-indkomsten, hvis det immaterielle aktiv er oparbejdet efter det tidspunkt, hvor CFC-selskabet blev datterselskab til et dansk moderselskab.</p> <p>Denne lempelse skal sikre, at datterselskaber i udlandet fortsat har mulighed for at erhverve indkomst som følge af aktiv forskning- og udviklingsvirksomhed, uden at dette vil medføre CFC-beskatning.</p> <p>Der foreslås endvidere en lempelse, hvorefter der vil være adgang til et afskrivningsgrundlag svarende til handelsværdien, hvor et dansk moderselskab indirekte erhverver immaterielle aktiver ved erhvervelse af et udenlandsk selskab, der ejer de immaterielle aktiver. Dette medfører, at afskrivnings-</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSRs andet kritikpunkt er, at det ikke er rimeligt, at et dansk selskab, der først afståelsesbeskattes i Danmark, når det immaterielle aktiv overdrages til CFC-selskabet, tillige skal beskattes af indkomst vedrørende det immaterielle aktiv, fordi datterselskabet foretager salg af den vare, som bl.a. er frembragt ved brug af de købte immaterielle aktiver, hvoraf en del af varesalgs-summen nu skal anses for skattepligtig CFC-indkomst for det danske selskab.</p> <p>Dette indebærer efter FSRs opfattelse, at det danske selskab bliver underlagt en dobbeltbeskatning, der slet ikke står mål med hensynet bag CFC-reglerne.</p> <p>FSRs tredje kritikpunkt er, at der ikke er taget stilling til direktivets undtagelsesbestemmelse, hvorefter bestemmelserne om CFC-beskatning ikke skal finde anvendelse, hvis det udenlandske selskab har ”en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler”.</p>	<p>gerne kan anvendes til at nedbringe den fremtidige CFC-indkomst, herunder i form af anden indkomst, fra det immaterielle aktiv.</p> <p>Når et dansk selskab afståelsesbeskattes, når et immaterielt aktiv overdrages til CFC-selskabet, vil CFC-selskabet have en anskaffelsessum, der svarer til handelsværdien på det immaterielle aktiver på overførelstidspunktet.</p> <p>Dette betyder, at der efter CFC-reglerne vil være adgang til at foretage skattemæssige afskrivninger på det immaterielle aktiv, der dermed vil nedbringe den CFC-indkomst, der kan henføres aktivet.</p> <p>Hvis det immaterielle aktiv er værdiansat korrekt, bør de fremtidige indkomster, der kan henføres til det immaterielle aktiv, ikke overstige de skattemæssige afskrivninger. I dette tilfælde vil der således ikke være en skattepligtig CFC-indkomst, der udløser CFC-beskatning af datterselskabet.</p> <p>Det vurderes, at en undtagelsesbestemmelse i form af en såkaldt substanstest vil underminere de danske CFC-regler.</p> <p>Praksis fra EU-Domstolen viser, at der stilles meget lempelige krav til opfyldelsen af en substanstest. Hvis der indføres en substanstest i de danske CFC-regler, vurderes det, at der derfor ikke vil kunne</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, hvorfor undtagelsen ikke implementeres i dansk ret, enten generelt eller i det mindste for ”anden indkomst fra immaterielle aktiver”.</p> <p>FSR mener, at den ovenfor nævnte undtagelse er begrundet i Cadbury Schweppes-dommen, som fastslog, at det var i strid med etableringsfriheden at gennemføre en CFC-beskatning, når der ikke var tale om et kunstigt arrangement.</p>	<p>stilles krav om en sådan ”substans” i datterselskabet, at det vil være tilstrækkeligt til, at CFC-reglerne fortsat vil kunne opfylde deres formål.</p> <p>Det er centralt, at den danske selskabsskattebase er robust i forhold til skatteundgåelse. Det vurderes, at den danske selskabsskattebase ikke vil være tilstrækkelig robust med en substanstest i CFC-reglerne.</p> <p>Dette er i overensstemmelse med de gældende CFC-regler, hvor der heller ikke gælder en substanstest.</p> <p>De danske CFC-regler er bygget op omkring en model, hvor der sker CFC-beskatning af alle datterselskaber med tilstrækkelig stor CFC-indkomst, uanset hvor de er hjemmehørende.</p> <p>Udformningen af de gældende regler er netop sket med udgangspunkt i Cadbury Schweppes-dommen, som fastslog, at CFC-regler, der behandler udenlandske og nationale datterselskaber forskelligt, strider mod EU-retten, medmindre de kun finder anvendelse på kunstige arrangementer. Når der ikke sker forskelsbehandling mellem danske og udenlandske selskaber, er det således ikke nødvendigt at indføre en substanstest for at overholde EU-retten.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, hvorfor Danmark skal indføre CFC-regler, der er strengere end dem, som direktivet vil medføre, og anfører, at dette ikke i overensstemmelse med de politiske udmeldinger på området om minimumsimplementering.</p> <p>FSRs fjerde kritikpunkt er, at en udvidelse af CFC-indkomsten med ”anden indkomst” vil føre til mange sager, hvor danske selskaber og skattemyndighederne er uenige om størrelsen af CFC-indkomsten, såfremt der ikke i lovbemærkningerne opstilles brugbare retningslinjer for, hvordan danske selskaber skiller ”anden indkomst” ud af udenlandske selskabers salgsindkomst.</p> <p>FSR mener ikke, at det er rimeligt, at selskaberne skal påføres de omkostninger, som sådanne sager vil udløse.</p> <p>Endvidere mener FSR, at det ikke er rimeligt, at skattemyndighederne – uden en beskrivelse i forarbejderne af, hvordan ”anden indkomst” udskilles – kan få alt for stort råderum til at fastslå, hvad ”anden indkomst” efter deres opfattelse vil udgøre.</p> <p>FSR mener ikke, at dette er i overensstemmelse med et ønske om større retssikkerhed, og det vil</p>	<p>Direktivet er udtryk for et samlet politisk kompromis mellem 28 EU-lande.</p> <p>For Danmark var det i den sammenhæng afgørende, at der var tale om et minimumsdirektiv, således at det danske beskyttelsesniveau kunne opretholdes.</p> <p>Der er i lovforslagets bemærkninger angivet yderligere retningslinjer for, hvordan anden indkomst fra immaterielle aktiver skal udskilles fra datterselskabets salgsindkomst.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>ifølge FSR medføre et øget ressourceforbrug for skattemyndighederne.</p> <p>FSR henviser til OECDs BEPS rapport anbefaling 4, der anbefaler, at der fastsættes en definition af indkomsten, hvilket ordlyden ”anden indkomst” efter FSRs opfattelse dårligt opfylder.</p> <p>Dernæst påpeger FSR, at definitionen bør rette sig mod BEPS risici, hvilket efter FSRs opfattelse også begrundes, at undtagelsesbestemmelsen medtages enten generelt eller i det mindste for ”anden indkomst fra immaterielle aktiver”.</p> <p>Med henvisning til BEPS rapport anbefaling 4, er det FSRs opfattelse, at der er behov for klare retningslinjer for, hvorledes denne opdeling skal foretages i forhold til CFC-reglerne.</p> <p>FSR bemærker, at den nugældende undtagelse, hvorefter royaltybetalinger fra ikke-koncernforbundne parter vedrørende datterselskabets</p>	<p>Undtagelsesbestemmelsen med en substanstest, vurderes ikke at beskytte tilstrækkeligt mod BEPS risici, da det i praksis er for nemt at opfylde kravene til substans, bl.a. på grund af EU-Domstolens praksis på området, jf. også ovenfor.</p> <p>BEPS rapport anbefaling 4 påpeger, at immaterielle aktiver udgør en særlig BEPS risiko, da disse aktiver nemt kan flyttes. I rapporten fremføres det endvidere, at indkomst fra immaterielle aktiver nemt kan manipuleres fordi det kan blive udnyttet og distribueret på mange forskellige måder.</p> <p>Dette begrundes i lovforslagets udformning, hvor der sikres robuste regler, der imødegår skatteundgåelse, bl.a. i de tilfælde, hvor et immaterielt aktiv overføres internt i en koncern.</p> <p>Der er indarbejdet mere udførlige retningslinjer i lovforslaget.</p> <p>Problemstillingen har været vurderet på ny, og det er nu vurderingen, at skatteundgåelsesdirektivets regler og minimumskrav ikke er til</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>egne oparbejdede immaterielle aktiver ikke medregnes til CFC-indkomsten, ifølge bemærkningerne ikke kan opretholdes som følge af skatteundgåelsesdirektivet.</p> <p>Efter FSRs opfattelse, må det alt andet lige medføre en udvidelse af den kreds af selskaber, som bliver omfattet af dansk CFC-beskatning, og af den indkomst, der CFC-beskattes i Danmark.</p> <p>I den sammenhæng stiller FSR stilspørgsmålstejn ved, at det i lovudkastets økonomiske betragtninger anføres, at lovudkastet ikke antages at medføre provenumæssige konsekvenser.</p> <p>FSR spørger, om udbytter efter selskabsskattelovens § 2 D skal undtages fra CFC-indkomsten.</p> <p>FSR bemærker hertil, at ”omkvalificerede” udbytter efter denne bestemmelse ikke er omfattet af definitionen i ligningslovens § 16 A, som der henvises til i lovbemærkningerne, men ikke i selve lovteksten.</p>	<p>hinder for at videreføre den nugældende undtagelse.</p> <p>I lovforslaget er der derfor indsat en undtagelse svarende til den gældende, dog med et udvidet anvendelsesområde.</p> <p>Efter den foreslåede undtagelse, sker der ikke medregning af indkomst fra immaterielle aktiver, der er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.</p> <p>Den foreslåede undtagelse indebærer en udvidelse i forhold til den gældende regel ved, at der ikke længere skelnes mellem koncerninterne og koncerneksterne betalinger. Den foreslåede undtagelse omfatter således al indkomst, der kan henføres til datterselskabets egne oparbejdede immaterielle aktiver.</p> <p>Det fremgår udtrykkeligt af selskabsskattelovens § 2 D, at vederlag, der omfattes af denne bestemmelse, skal anses som udbytte.</p> <p>Udbytte efter selskabsskattelovens § 2 D, er derfor omfattet af ligningslovens § 16 A.</p> <p>FSR's opfattelse kan således ikke bekræftes. Udbytte efter selskabsskattelovens § 2 D skal medregnes til CFC-indkomsten, som det også fremgår af både lovteksten og bemærkningerne.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, hvordan finansiel leasing skal afgrænses i henhold til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 7, som foreslås videreført uden materielle ændringer.</p> <p>FSR bemærker hertil, at den nye IFRS 16-standard lægger op til, at der ikke skal skelnes mellem operationelle og finansielle leasingaftaler, som IAS 17 gør i dag. Derimod skal alle leasingaftaler – med nogle få praktiske undtagelser – indregnes i balancen og behandles efter samme model som de tidligere finansielle leasingaftaler efter IAS 17.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at det er den hidtidige affattelse af IAS 17, der skal lægges til grund, og at bestemmelsen og dermed ikke omfatter flere indkomster end den nuværende bestemmelse.</p> <p>FSR bemærker, at der sker en omformulering af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 9, som bliver nr. 8.</p> <p>FSR beder Skatteministeriet bekræfte, at den nye formulering ikke omfatter flere indkomster end den nuværende bestemmelse.</p> <p>FSR bemærker, at indkomst fra faktureringselskaber fremover skal indgå i CFC-indkomsten.</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Erhverv.</p> <p>Der foreslås en omformulering af lovtæksten af hensyn til det generelle ønske om en tekstnær implementering af direktivet.</p> <p>Det kan bekræftes, at der ikke er tiltænkt ændringer til bestemmelsens materielle indhold.</p> <p>Der er i lovforslaget foretaget en justering af bestemmelsens ordlyd, således at den svarer til ordlyden af direktivbestemmelsen. Som det fremgår af den således justerede</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR beder om, at det uddybes, hvilken type af selskaber dette omfatter.</p> <p>FSR spørger endvidere til, hvordan det afgrænses, om salget i et faktureringselskab "bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi" og hvornår sådanne selskaber bidrager med reel økonomisk værdi i koncernens værdikæde.</p>	<p>ordlyd, forstås der ved "faktureringselskaber" selskaber, hvis indkomst oppebæres ved salg af varer eller tjenesteydelser, der både er indkøbt fra og videresælges til tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.</p> <p>Der er altså tale om selskaber, der reelt udelukkende fungerer som gennemfaktureringselskaber, jf. også kommentarerne nedenfor.</p> <p>Selskaber, hvis eneste funktion i værdikæden er at fungere som faktureringselskaber inden for en koncern, vil som udgangspunkt bidrage med ingen eller ringe økonomisk værdi. Bestemmelsen undtager selskaber, der fungerer som faktureringselskaber inden for en koncern, men som alligevel tilfører en reel økonomisk værdi i koncernens værdikæde. Herved præciseres det, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvis selskaberne - ved siden af de meget begrænsede funktioner, der kendetegner koncerninterne faktureringselskaber - har særlige funktioner, der har en reel økonomisk værdi i koncernens værdikæde. Dette vil fx være tilfældet, hvis selskaberne også afsætter varer eller tjenesteydelser til ikke-tilknyttede personer, jf. også kommentarerne nedenfor.</p> <p>Det er ikke muligt abstrakt at definere - fx ved angivelse af præcise satser for værditilvæksten - hvornår et faktureringselskab tilfører</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Efter FSRs opfattelse kræver betegnelsen ”faktureringselskab”, at der dels købes varer/tjenesteydelser af/fra tilknyttede personer, dels at salget af disse sker til tilknyttede personer.</p> <p>FSR spørger, om der er tale om et faktureringselskab, hvis et udenlandsk fælleseuropæisk salgsselskab køber alle sine (handels-)varer fra sit danske moderselskab, og dels videresælger nogle af disse til eksterne kunder, dels videresælger nogle af disse til koncernens regionale/lokale salgsselskaber i de enkelte europæiske lande (som foretager det eksterne salg). Det forudsættes, at det fælleseuropæiske salgsselskab bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.</p> <p>FSR spørger endvidere til, hvor stor eller lille andel af selskabets aktivitet, der skal udgøres af ”gennemfaktureringsvirksomhed”, for at selskabet bliver til et ”faktureringselskab” i bestemmelsens forstand.</p>	<p>”ingen eller ringe økonomisk værdi”.</p> <p>Ved vurderingen af, om kriteriet er opfyldt, må bestemmelsens formål tages i betragtning, dvs. at det må undersøges, om det pågældende selskabs grundlæggende funktion udelukkende er at varetage rene koncerninterne (gennem)faktureringer</p> <p>Det kan bekræftes, jf. ovenfor.</p> <p>Ved vurderingen af om der er tale om et faktureringselskab efter CFC-reglerne, henvises der til kommentaren ovenfor.</p> <p>Hvis der er tale om et faktureringselskab omfattet af CFC-reglerne, skal al selskabets indkomst medregnes til CFC-indkomsten.</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>I forlængelse heraf spørger FSR, om det kun er indkomsten fra videresalget til de regionale/lokale salgsselskaber, der er CFC-indkomst, eller om det er al selskabets indkomst (herunder indkomsten fra de eksterne salg).</p> <p>FSR spørger, om et fakturerings-selskabs handel med ”tilknyttede personer” skal forstås i overensstemmelse med begrebet tilknyttet person i forslaget til selskabsskatte-lovens § 32, stk. 6.</p> <p>FSR spørger, hvorfor der efter sel-skabsskatte-lovens § 32, stk. 5, nr. 6, kun kan foretages skattemæssige fradrag vedrørende indkomst som nævnt i nr. 1-5.</p> <p>I den forbindelse spørger FSR, om et ”fakturerings-selskab” ved opgørelse af sin CFC-indkomst kan fratække dels varekøbsprisen i vare-salgsprisen, når ”indkomsten” op-gøres, dels fratække en del af sel-skabets generelle omkostninger al-lokeret efter armslængde princip-pet, lønninger til medarbejdere mv.</p> <p>FSR spørger, om hjemlen til fra-drag for omkostninger (direkte og generelle) for forhold omfattet af nr. 7-9 ligger i, at nr. 7-9 anvender ordet ”indkomst”, mens en del af bestemmelserne i nr. 1-5 anvender ordet ”indtægt”.</p>	<p>Det kan bekræftes.</p> <p>Det følger af selskabsskatte-lovens § 32, stk. 5, nr. 6, at der kan foreta-ges skattemæssige fradrag vedrø-rende indkomst som nævnt i nr. 1-5.</p> <p>FSRs forståelse kan bekræftes. Om fakturerings-selskaber gælder altså, at det er selskabets samlede netto-indkomst, der er CFC-indkomst. Dette er således summen af samtlige af selskabets indtægter og ud-gifter.</p> <p>Som nævnt i lovforslagets be-mærkninger omfatter de pågæl-dende fradrag blandt andet en andel af selskabets generalomkost-ninger. Fordelingen vil skulle base-res på sædvanlige armslængde allo-keringsprincipper. Fradragene om-fatter endvidere (en andel af) de skattemæssige afskrivninger, når der i øvrigt er afskrivningsadgang efter danske regler.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR anfører et eksempel om opgørelse af moderselskabets gennemsnitlige indflydelse i datterselskabet.</p> <p>Et dansk moderselskab ejer 75 pct. af kapitalen og stemmerne samt har ret til at modtage 51 pct. af overskuddet. Midt i moderselskabets indkomstår frasælges 25 pct. af kapitalen, hvorefter moderselskabet ejer 50 pct. af kapitalen og 50 pct. af stemmerne, men fortsat har ret til at modtage 51 pct. af overskuddet.</p> <p>FSR spørger, om der foretages en delårsopgørelse, der opdeler datterselskabets indkomst i perioderne ”før” og ”efter” frasalget af aktier.</p> <p>Dernæst spørger FSR, om der i perioden inden frasalget medregnes 75 pct. af datterselskabets indkomst og 51 pct. af datterselskabets indkomst efter frasalget, eller om der skal medregnes 63 pct. af overskuddet opgjort for hele året (<math>6/12 \times 75 + 6/12 \times 51</math>), jf. at der skal medregnes efter hvad ”der svarer til moderselskabets gennemsnitlige” indflydelse.</p>	<p>For så vidt angår CFC-indkomsterne i forslaget til selskabsskatte-lovens § 32, stk. 5, nr. 7-9, følger det, som FSR også påpeger, af selve beskrivelsen af de indkomsttyper, der medregnes, at der er tale om en nettoindkomst.</p> <p>Lovforslaget ændrer ikke ved den gældende metode til indkomstopgørelsen i moderselskabet.</p> <p>Efter gældende ret anvendes en gennemsnitsmetode for hele indkomståret. Der foretages dermed ikke en delårsopgørelse af datterselskabets indkomst i perioderne før og efter et evt. frasalg af aktier.</p> <p>I det angivne eksempel medregnes derfor 63 pct. af overskuddet opgjort for hele året (<math>6/12 \times 75 + 6/12 \times 51</math>).</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR henviser til reglen om, at CFC-beskatning skal ske hos det selskab, der har den største direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, hvis flere moderselskaber besidder den samme indflydelse.</p> <p>FSR anfører et eksempel, hvor et ægtepar ejer hver sit helejede selskab, og hver selskab ejer 50 pct. af stemmerettighederne i et CFC-selskab. Ægtefællerne anses for at være tilknyttede personer, dvs. deres respektive selskaber anses begge for at være moderselskab for datterselskabet.</p> <p>FSR spørger om reglen gælder i dette eksempel.</p> <p>FSR er enig i resultatet, men spørger med henvisning til det foregående eksempel, hvordan det udledes af lovteksten, at hvert af selskaberne kun skal medregne 50 pct. af CFC-selskabets indkomst.</p>	<p>Reglen finder ikke anvendelse i det anførte eksempel, da de to moderselskaber ikke besidder den samme indflydelse i CFC-selskabet. Moderselskaberne besidder hver sin halvdel af stemmerettighederne i CFC-selskabet.</p> <p>Den omtalte regel finder kun anvendelse i en lodret koncernstruktur, hvor et moderselskab helt eller delvist ejer et datterselskab, og datterselskabet helt eller delvist ejer CFC-selskabet. I sådanne tilfælde ejer moderselskabet indirekte datterselskabets ejerandel i CFC-selskabet, dvs. moderselskabet og datterselskaber ejer den samme andel i CFC-selskabet.</p> <p>Efter det foreslåede selskabsskatte-lovens § 32, stk. 6, bestemmes, hvornår der er tale om et moderselskab. Der er tale om et moderselskab, hvis det selv eller sammen med tilknyttede personer besidder en kvalificerende indflydelse i CFC-selskabet. Herefter behandles moderselskaberne for sig.</p> <p>I den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte-lovens § 32, stk. 7, nævnes alene moderselskabets besiddelser. Dvs. hvert moderselskab skal medregne sin egen andel af CFC-selskabets indkomst. Det kan af henvisningen til stk. 6, 1. pkt., udledes, hvilken type af besiddelse</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR henviser til et eksempel, hvor moderselskab A ejer 90 pct. af selskab B, der ejer 100 pct. af CFC-selskabet. I eksemplet ejer selskab A og B "den samme" andel (90 pct. af CFC-selskabet) men da selskab B har den største indflydelse (100 pct.) sker CFC-beskatningen i dette selskab.</p> <p>FSR spørger, om det ikke bør hedde, at selskaberne "mindst har den samme" indflydelse, idet deres indflydelse overordnet set ikke er ens, og ikke er "den samme".</p> <p>FSR henviser til et andet eksempel, hvor moderselskab A ejer 100 pct. af selskab B, der ejer 90 pct. af CFC-selskabet. I eksemplet anføres det, at da selskab A og B har lige stor indflydelse i CFC-selskabet, skal det øverste moderselskab</p>	<p>der skal lægges til grund for medregningen, f.eks. andel af stemmerettighederne.</p> <p>Der er tale om en lodret koncernstruktur, hvor selskab A ejer en del af selskab B, som ejer hele CFC-selskabet.</p> <p>I eksemplet ejer selskab A indirekte selskab Bs ejerandel i CFC-selskabet. Det er altså den samme del af CFC-selskabet, som selskab A og B ejer. Reglen tilsiger, at CFC-beskatningen sker hos det selskab, der ejer den største direkte eller indirekte andel af CFC-selskabet.</p> <p>Selskab A ejer indirekte 90 pct. (90 pct. af 100 pct.) af CFC-selskabet. Selskab B har direkte ejerskab på 100 pct. af CFC-selskabet. Selskab B har dermed den største direkte eller indirekte indflydelse i CFC-selskabet.</p> <p>FSR's forslag til formulering af bestemmelsen må derfor afvises, idet selskaberne netop ejer den samme del af aktiekapitalen i CFC-selskabet. Selskab B ejer aktierne direkte, og selskab A ejer aktierne indirekte.</p> <p>Det kan bekræftes.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>CFC-beskattes, hvilket er selskab A.</p> <p>FSR beder Skatteministeriet bekræfte, at selskab A skal beskattes af 90 pct. af indkomsten i CFC-selskabet.</p> <p>FSR bemærker til avanceopgørelsen ved salg af CFC-selskabets aktiver og passiver, at anskaffelsessummen for aktiver og passiver, der er erhvervet eller oparbejdet, før moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, sættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for CFC-selskabet.</p> <p>FSR spørger, om det kan bekræftes, at hvis der inden for en koncern sker ændringer i aktiebesiddelserne, således at et selskab ophører med at være moderselskab for CFC-selskabet, mens et andet koncernselskab bliver nyt moderselskab, da kan anskaffelsessummen opskrives til handelsværdien på tidspunktet for ændringen af moderselskaber.</p> <p>FSR bemærker, at moderselskabet kan modregne skattepligtig CFC-indkomst i skattepligtige udbytter/aktieavancer fra aktierne i datterselskabet, og at det angives i lovbemærkningerne, at lempelsesadgangen gælder afståelse af datterselskabsaktier.</p>	<p>Det er ikke hensigten, at f.eks. koncerninterne omstruktureringer, hvorefter et nyt selskab bliver moderselskab for datterselskabet, skal medføre, at CFC-selskabets aktiver og passiver ansættes med en ny anskaffelsessum svarende til handelsværdien på dette tidspunkt.</p> <p>Det er i lovforslaget præciseret, at disse omstændigheder ikke medfører en ny ansættelse af anskaffelsessummen.</p> <p>I tilfælde, hvor koncernselskabet har fradrag for udbytte, følger det af reglerne om hybride mismatch, at udbyttet er skattepligtigt for moderselskabet.</p> <p>Hvis moderselskabet bliver CFC-beskattet af indkomsten i koncernselskabet, vil der i indkomstopgørelsen efter danske regler ikke blive medregnet et tilsvarende fradrag.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, om dette også gælder ved afståelse af koncernselskabsaktier, idet udbytter kan være skattepligtige, hvis koncernselskabet har fradrag.</p> <p>FSR spørger, om et moderselskab fortsat har adgang til lempelse i CFC-beskatningen, hvis moderselskabet afstår aktierne/modtager udbytte på et tidspunkt, hvor et andet selskab i koncernen er blevet moderselskab i relation til CFC-reglerne (eksempelvis på grund af koncerninterne omstruktureringer).</p> <p>FSR påpeger, at dobbeltbeskatningen er lige så u hensigtsmæssig, som hvis moderselskabet fortsat ejede aktierne.</p> <p>FSR påpeger, at et dansk moderselskab kan have et fast driftssted i udlandet, fordi selskabet deltager i en transparent enhed med flere deltagere, og her kan andre deltageres udtræden samt nye deltageres indtræden medføre ændringer i moderselskabets ejerandel.</p> <p>FSR beder det bekræftet, at undtagelsen for selskabsskatte lovens § 32, stk. 7, 10 og 14, ligeledes gælder for faste driftssteder af en transparent enhed.</p>	<p>Derfor er der et tilsvarende behov for lempelse i den af FSR skitserede situation.</p> <p>Der vurderes, at lovteksten allerede giver adgang til lempelse i den henseende. Lovforslagets bemærkninger er tilrettet, således at dette fremgår tydeligere.</p> <p>Det er efter ordlyden af den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte lovens § 32, stk. 14, afgørende, om det skattepligtige udbytte og/eller den skattepligtige aktieavance vedrører aktier i et datterselskab, hvis CFC-indkomst moderselskabet er blevet beskattet af. Der kan derfor godt ske modregning af CFC-indkomst fra tidligere indkomstår, hvilket også er nævnt i bemærkningerne. Der ses derfor ikke at blive udløst en utilsigtet dobbeltbeskatning i den af FSR omtalte situation</p> <p>Det kan bekræftes, at selskabsskatte lovens § 32, stk. 7, 10 og 14, ikke finder anvendelse på faste driftsteder.</p> <p>Det bemærkes dog, at ændringer af de ideelle andele i en transparent enhed, betragtes som køb og salg af en til ændringen svarende andel af samtlige aktiver og passiver i den transparente enhed. En sådan delafståelse af CFC-aktiverne i den transparente enhed, vil udløse beskatning af en eventuel avance på</p>

## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

FSR bemærker, at der bør ske en yderligere ændring af selskabsskatteovens § 8, som følge af EU-dommen vedrørende A/S Bevola.

### *Hybride mismatch*

FSR finder den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, svært læselig, bl.a. grundet den ordlydsnære implementering af direktivet. FSR mener, at bestemmelsen kan forbedres sprogligt, og ønsker samtidig eksempler på, hvilke person-/selskabskonstellationer, der efter bestemmelsen vil medføre, at selskabsskatteovens § 2 C er aktuel.

disse aktiver og passiver. Skattepligtige avancer medregnes til indkomsten i det faste driftssted, og vil derfor indgå i CFC-indkomsten.

Eventuelle lovændringer som følge af den af FSR omtalte dom falder uden for nærværende lovforslags rammer.

Med henblik på at tydeliggøre bestemmelsens indhold er der i lovforslaget foretaget en række sproglige præciseringer af bestemmelsen. Med lovforslaget finder selskabsskatteovens § 2 C anvendelse, hvis en eller flere tilknyttede personer direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af stemmerne, kapitalen eller retten til andel af overskuddet i en dansk transparent enhed, og samtidig anser enheden for et selvstændigt skattesubjekt. Den foreslåede bestemmelse finder således anvendelse, hvis f.eks. et selskab ejer 50 pct. af stemmerettighederne i den transparente enhed. Den vil endvidere finde anvendelse, hvis to uafhængige selskaber hver ejer 25 pct. af stemmerettighederne i den transparente enhed og samtidig har en aftale om at agere sammen. Den vil også finde anvendelse, hvis et moderselskab direkte ejer 40 pct. af stemmerettighederne i den transparente enhed og indirekte 10 pct. via et helejet datterselskab.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at selskabsskattelovens § 2 C, stk. 9, foreslås ophævet, og anmoder om eksempler, der viser, at bestemmelsen ikke længere er relevant, samt hvilke konsekvenser ophævelsen har i forhold til, hvilke deltagere der i så fald skal behandles som ejere af en dansk transparent enhed.</p> <p>FSR bemærker, at den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C i høj grad bærer præg af at være en direkte oversættelse fra direktivet. FSR mener, at det ville være hensigtsmæssigt, hvis hver regel angav, hvilken transaktion der omfattes, hvilket mismatch der skal være til stede, herunder at reglen kun gælder, hvis mismatchet giver anledning til fradrag hos sambeskattede selskaber, hvordan mismatchet imødegås, og i hvilket land neutraliseringen først skal ske.</p> <p>FSR spørger til, hvorfor neutraliseringsreglen fra moder-/datterselskabsdirektivet har forrang for neutralisering efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens 8 D, stk. 2.</p>	<p>Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 C, stk. 1, er blevet justeret, og som konsekvens heraf er den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 C, stk. 9, foreslået opretholdt. Der henvises herom til de specielle bemærkninger til § 2 C, stk. 1.</p> <p>Det er ved implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, herunder reglerne om hybride mismatch, tilstræbt at lovgive så tekstnært som muligt i forhold til direktivet med henblik på at sikre overholdelsen af internationale standarder. I bemærkningerne er det i videst mulig omfang søgt at tydeliggøre, hvordan direktivets bestemmelser skal forstås, hvilket understøttes med konkrete eksempler.</p> <p>I Rådets direktiv 2017/952/EU af 29. maj 2017 om ændring af skatteundgåelsesdirektivet er det i præambelens punkt 30 anført, at når bestemmelsen i moder-/datterselskabsdirektivet fører til neutralisering af mismatch, bør det ikke være muligt at anvende reglerne om mismatch i skatteundgåelsesdirektivet. Der er således taget positivt stilling til, at moder-/datterselskabsdirektivet på dette punkt har forrang som <i>lex specialis</i>.</p>



## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

FSR spørger, hvad der er den begrebsmæssige forskel mellem ”selskabet” og ”det selvstændige juridiske skattesubjekt”.

FSR bemærker, at et hybridt mismatch efter definitionen i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, forudsætter, at situationen involverer et ”selskab eller forening m.v.” og antager, at dette refererer til selskabsskattelovens § 1.

FSR ønsker en redegørelse for, hvilke kriterier der skal anvendes til at definere et ”selvstændigt juridisk skattesubjekt” ud over de i praksis allerede kendte, hvorefter det vurderes, om et udenlandsk selskab kan betragtes som et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 1.

FSR antager, at definitionen af tilknyttede personer i § 8 C, stk. 1, nr. 17, 1. pkt., dækker situationen, hvor det er et ”selskab”, der har

Det har ikke været hensigten, at der skulle være en forskel. Efter skatteundgåelsesdirektivet finder reglerne anvendelse på alle skattesubjekter, som er selskabsskattepligtige i en medlemsstat, herunder deres faste driftssteder og omvendte hybride enheder. Skatteministeriet er enig med FSR i, at anvendelsen af begreberne ”selskab” og ”det selvstændige juridiske skattesubjekt” kunne give anledning til tvivl. I lovforslaget anvendes derfor konsekvent begrebet ”selvstændigt skattesubjekt”.

Det refererer til selskaber eller foreninger mv., der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4 og fondsbeskatningslovens § 1. Dette er præciseret i lovteksten.

Der er med lovforslaget ikke ændret på vurderingen af, hvornår der er tale om et selvstændigt skattesubjekt.

Som nævnt ovenfor dækker det situationen, hvor et selvstændigt skattesubjekt har en indflydelse i et andet selvstændigt skattesubjekt.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>indflydelse i et ”selvstændigt juridisk skattesubjekt”.</p> <p>FSR antager, at definitionen af tilknyttede personer i § 8 C, stk. 1, nr. 17, 2. pkt., dækker situationen, hvor det er et ”selvstændigt juridisk skattesubjekt”, der har indflydelse i et ”selskab”.</p> <p>FSR spørger dernæst, om den transaktion, der skal neutraliseres, sker i ”selskabet”?</p> <p>FSR antager, at samtlige enheder vist i et konkret eksempel (FSRs høringssvar s. 11 øverst) er ”tilknyttede personer” efter selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 3. pkt. FSR anfører, at det selvstændige juridiske skattesubjekt A opfylder kriterierne for at være en tilknyttet person både i forhold til den fysiske person X og i forhold til det selvstændige juridiske skattesubjekt X.</p> <p>FSR spørger, om det medfører, at det selvstændige juridiske skattesubjekt A skal anses for en tilknyttet person både i forhold til person X, det selvstændige juridiske skattesubjekt X, samt selskab A og selskab B.</p>	<p>Den foreslåede bestemmelse dækker over den situation, hvor en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt har indflydelse i et andet selvstændigt skattesubjekt.</p> <p>Hvor neutraliseringen sker, afhænger af det konkrete hybride mismatch, som defineres i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-g, og neutraliseringsreglerne fremgår af selskabsskattelovens § 8 D og § 13, stk. 1, nr. 2, 3. pkt.</p> <p>Når vurderingen foretages med udgangspunkt i det selvstændige skattesubjekt A, kan det bekræftes, at samtlige enheder i det angivne eksempel er tilknyttede personer.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR anfører, at det følger af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 4 pkt., at hvis en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt agerer sammen med en ikke-tilknyttet person for så vidt angår stemmerettigheder mv., så skal det selvstændige skattesubjekt henholdsvis den fysiske person anses som indehaver af alle stemmerettigheder mv., der er ejet af den ikke-tilknyttede person.</p> <p>FSR anmoder om yderligere eksempler på, hvad der forstås ved at ”agere sammen”.</p>	<p>Når det skal vurderes, om der ageres sammen f.eks. på baggrund af en aftale, så lægger man ejerkrædsens stemmerettigheder mv. sammen. Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis 10 uafhængige selvstændige skattesubjekter hver især ejer 10 pct. af kapitalen i et selvstændigt skattesubjekt og har en aftale om at agere sammen. I den situation vil der være tale om tilknyttede personer i forhold til det selvstændige skattesubjekt, og reglerne om hybride mismatch finder anvendelse.</p> <p>I Rådets direktiv 2017/952/EU af 29. maj 2017 om ændring af skatteundgåelsesdirektivet er det i præambelens punkt 28 anført, at medlemsstaterne bør anvende de relevante forklaringer og eksempler i OECD's BEPS-rapport om action point 2 som kilde til illustration eller fortolkning, i det omfang de er i overensstemmelse med bestemmelserne i direktivet og EU-retten.</p> <p>I relation til at agere sammen indebærer det eksempelvis, at to fysiske personer anses for at agere sammen i relation til stemmerettigheder mv. i forhold til et selvstændigt skattesubjekt, hvis de er familiemæssigt relateret. Ligeledes vil eksempelvis uafhængige selvstændige skattesubjekter og fysiske personer blive anset for at agere sammen i forhold til et selvstændigt skattesubjekt, hvis deres stemmerettigheder mv. er administreret/forvaltet af f.eks. en fond eller</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR opstiller et eksempel vedrørende spørgsmålet om ”tilknyttet person” i de situationer i selskabsskattelovens § 8 C, hvor der kræves 50 pct. ejerskab. I eksemplet antager FSR, at tre ejere af selskab C ”agerer” sammen, dvs. at en tilknyttet fysisk person ”agerer” sammen med to ikke tilknyttede personer, nemlig A og B.</p> <p>FSR spørger til, om den fysiske person da anses for at eje 100 pct. af selskab C.</p> <p>FSR opstiller et eksempel vedrørende spørgsmålet om ”tilknyttet person” i en af de situationer i selskabsskattelovens § 8 C, hvor der kræves 25 pct. ejerskab, og antager, at den fysiske person og det selvstændige juridiske skattesubjekt A ”agerer” sammen med det selvstændige skattesubjekt B, dvs. at den ikke ”tilknyttede person” (det selvstændige juridiske skattesubjekt B) ”agerer” sammen med to ”tilknyttede personer”, nemlig den fysiske person og det selvstændige juridiske skattesubjekt A. FSR spørger, om det selvstændige</p>	<p>et managementselskab. Der kan i øvrigt henvises til den ovenfor nævnte BEPS-rapport anbefaling 11.</p> <p>Når fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter agerer sammen med andre fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter i henhold til bestemmelsen, anses alle de omfattede fysiske personer og selvstændige skattesubjekter for at være tilknyttede personer i forhold til ejerskabet af et selvstændigt skattesubjekt.</p> <p>Hvis deres sammenlagte indflydelse på enten stemmerettighederne eller kapitalen i selskabet overskrider de angivne grænser i bestemmelsen, vil de alle blive anset for at opfylde de i bestemmelsen anførte ejerkrav.</p> <p>Ejerandelene skal ikke fordeles mellem de tilknyttede personer. Alle personer i eksemplet anses for at være indehaver af de andre parter ejerandele, hvorefter alle parter anses for at være tilknyttede personer.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

juridiske skattesubjekt B's ejerandel på 10 pct. da skal fordeles til de "tilknyttede personer"?

FSR påpeger, at i og med at bestemmelsens ordlyd er, at "Hvis en fysisk person eller et selvstændigt juridisk skattesubjekt agerer sammen med en ikke tilknyttet person", må der slutes modsætningsvist fra en "ikke tilknyttet person", således at den fysiske person og det selvstændige juridiske skattesubjekt skal være tilknyttede personer.

FSR spørger til, hvilken betydning størrelsen af ejerandelen har i forhold til neutraliseringen efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D, når det er fastslået, at en selskabsdeltager er en tilknyttet person.

FSR spørger, hvad der begrebsmæssigt adskiller "et selvstændigt juridisk skattesubjekt" fra "selskabet" i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 5. pkt.

## Kommentarer

Det er korrekt, at bestemmelsen i høringsudkastet er uhensigtsmæssigt udformet, idet det efter ordlyden må lægges til grund, at ageren sammen kun er relevant mellem ikke-tilknyttede personer. Det er ikke hensigten, at bestemmelsen kun skal finde anvendelse, når en person agerer sammen med en ikke-tilknyttet person. Bestemmelsens formål er, at to personer, der agerer sammen, skal være omfattet, uanset om den ene person i forvejen er en tilknyttet person.

Bestemmelsen er derfor præciseret i lovforslaget.

Ejerandelens størrelse er uden betydning, når det er slået fast, at en selskabsdeltager er en tilknyttet person.

Det er en generel betingelse for, at der er tale om et hybridt mismatch, at det opstår mellem tilknyttede personer. Det har derimod ikke betydning for, hvordan det hybride mismatch neutraliseres.

Der er ikke begrebsmæssig forskel, jf. svaret ovenfor.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger i henhold til selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 5. pkt., om det har betydning om der udarbejdes koncernregnskab, eller om det er ligegyldigt, hvorvidt der udarbejdes koncernregnskab, idet de selskaber, der ville være omfattet af et koncernregnskab, såfremt det blev udarbejdet, anses for tilknyttede personer.</p> <p>FSR henviser til andet led af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 5. pkt., hvor det er afgørende, at et selskab har væsentlig indflydelse på ledelsen i et selvstændigt juridisk skattesubjekt. FSR spørger om det eksempelvis omfatter en situation, hvor ansatte i et management selskab under en servicekontrakt deltager i ledelsen af fx en udenlandsk fond.</p> <p>FSR spørger dernæst, om selskabet vil være en tilknyttet person til det selvstændige juridiske skattesubjekt, hvis den ansatte ikke har den afgørende stemme i det selvstændige juridiske skattesubjekts ledelsesgruppe, men ledelsesmæssige beslutninger derimod træffes på basis af et stemmeflertal mellem 2 personer, hvor den anden person er helt uafhængig.</p> <p>FSR henviser til tredje led af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 5. pkt., hvor det er afgørende, at et selvstændigt juridisk skatte-</p>	<p>Selskaber, foreninger mv. skal ikke kunne undgå værnsregler, blot ved frivilligt at fravælge at udarbejde koncernregnskab. De selskaber, der ville være omfattet af et koncernregnskab, såfremt det var blevet udarbejdet, skal således medregnes.</p> <p>Det nævnte eksempel vil være omfattet af bestemmelsen, forudsat at der udøves en væsentlig indflydelse.</p> <p>Det ses ikke muligt på baggrund af de begrænsede oplysninger i eksemplet at svare med tilstrækkelig sikkerhed på, om der er tale om tilknyttede personer. Det må bero på en konkret vurdering af ledelses-sammensætningen og fordelingen af beslutningskompetencerne, hvorvidt den fornødne væsentlige indflydelse er tilstede.</p> <p>Dette led er ikke relevant, hvis der er 50 pct. ejerskab, da der i så fald allerede af dén grund vil være tale om en tilknyttet person. Det på-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>subjekt har en væsentlig indflydelse på ledelsen af selskabet. FSR spørger, om dette led fx omfatter en situation, hvor en udenlandsk fond ejer et datterselskab. I denne henseende spørges til, om det har betydning, om der rådes over mere end 50 pct. af stemmerne, eller om det selvstændige juridisk skattesubjekt også vil være en tilknyttet person til selskabet, hvis det råder over 50 pct. eller mindre.</p> <p>FSR bemærker også, at den danske regel indholdsmæssigt forekommer bredere end det, der følger af direktivet. FSR spørger, hvorfor det er fundet nødvendigt at medtage de tilknyttede personer, der følger af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 4.-5. pkt.</p> <p>FSR antager, at bestemmelsen om mismatch-situationer i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, forudsætter, at skattemyndighederne i de forskellige lande udveksler oplysninger. FSR spørger, om dette ikke vil medføre, at det ”mandtal”, som Skatteforvaltningen skal revidere, må stige betydeligt, når indkomstopgørelser fra selskaber m.v. i mange lande skal udveksles og gennemgås.</p> <p>FSR spørger, om det er uden betydning, i hvilken situation et dobbelt fradrag efter selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, forekommer. FSR bemærker, at der i</p>	<p>gældende led i bestemmelsen vedrører derfor tilfælde, hvor der er væsentlig indflydelse på ledelsen af det selvstændige skattesubjekt, selv om der ikke er 50 pct. ejerskab.</p> <p>Lovforslagets bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 4.-5. pkt., går ikke udover det, der fremgår af Rådets direktiv 2017/952/EU af 29. maj 2017 om ændring af skatteundgåelsesdirektivet, jf. artikel 2, nr. 4, litra b og c.</p> <p>Det er vurderingen, at reglerne om hybride mismatch ikke vil indebære en væsentlig administrativ byrde i relation til udveksling af oplysninger. Der er tale om værnsregler, og det er forventningen, at selskaberne og foreningerne mv. følger gældende regler.</p> <p>Det bemærkes, at et mismatchresultat ikke anses som et hybrid mismatch, medmindre det opstår mellem tilknyttede personer, mellem et skattesubjekt og en tilknyttet person, mellem enheden og det</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>forhold til ”fradrag uden medregning” opregnes de særlige situationer, der omfattes af bestemmelserne selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-f.</p> <p>FSR spørger i relation til hybrid mismatch-situationer omfattet af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra b, om det er en betingelse, at den hybride enhed kun ejes af fysiske personer, eller om ”personer” i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 9, både omfatter fysiske og juridiske personer.</p> <p>FSR bemærker, at hybrid mismatch-situationer omfattet af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra e, omfatter situationer, hvor mismatchet skyldes, at en betaling foretaget af en hybrid enhed medfører fradrag uden medregning, som følge af at der ses bort fra betalingen i betalingsmodtagerens land.</p> <p>I lovbemærkningerne nævnes, at hvis den enhed, der tager fradraget, betragtes som et selvstændigt skattesubjekt i sit hjemland, da får</p>	<p>faste driftssted, mellem to eller flere faste driftssteder af samme enhed eller i forbindelse med et struktureret arrangement, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 4. Skulle dette være tilfældet, er det afgørende, hvorvidt der sker fradrag af samme betaling i mere end én jurisdiktion. Det er således uden betydning, hvordan det opstår, hvorimod reglerne om fradrag uden medregning, som nævnt af FSR, kun finder anvendelse i de opregnede situationer.</p> <p>Ved ”person” menes både juridiske og fysiske personer.</p> <p>Det følger af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3., at der kun er tale om et hybridt mismatch efter selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra e, i det omfang betalerens jurisdiktion giver mulighed for fradrag, der kan modregnes i et beløb, der ikke er dobbelt medregnet indkomst.</p> <p>Der er således ikke tale om et hybridt mismatch, når fradraget alene anvendes i den hybride enheds egen indkomst i de tilfælde, hvor</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>denne enhed fradrag. I betalingsmodtagerens land anses enheden for transparent, hvorfor der bortses fra betalingen.</p> <p>I lovbemærkningerne nævnes, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvis fradraget efter reglerne i det land, hvor den hybride enhed er etableret, alene anvendes i den hybride enheds egen indkomst, når den hybride enheds indkomst beskattes i begge lande. Dog finder bestemmelsen anvendelse, hvis fradraget kan anvendes af andre selskaber f.eks. som led i en sambeskatning i det land, hvor den hybride enhed er etableret. FSR spørger, hvoraf dette følger af bestemmelsen.</p> <p>FSR spørger, om bestemmelsen kun finder anvendelse, hvis fradraget benyttes af et sambeskattet selskab i det land, hvor den hybride enhed er hjemmehørende i en situation, hvor betalingsmodtageren er dansk, og den hybride enheds indkomst beskattes i begge lande.</p> <p>FSR spørger, om selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, kan blive aktuel i forhold til et dansk selskab, der indgår i international</p>	<p>den hybride enheds indkomst beskattes i begge lande, dvs. dobbelt medregnet indkomst.</p> <p>Hvis fradraget derimod kan anvendes af andre selskaber, fx. som led i en sambeskatning i det land, hvor den hybride enhed er etableret, vil der være foretaget fradrag i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst. I denne situation er der således tale om et hybridt mismatch.</p> <p>Det hybride mismatch opstår, når fradraget sker i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst, dvs. som udgangspunkt den hybride enheds egen indkomst.</p> <p>Dette vil eksempelvis omfatte en situation, hvor fradraget kan anvendes i et sambeskattet selskab. Det kan dog ikke begrænses til sambeskatningstilfælde, idet det også omfatter andre situationer, hvor fradraget sker i indkomst, der ikke medregnes hos den danske betalingsmodtager.</p> <p>Dette kan bekræftes.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>sambeskatning med et udenlandsk selskab. FSR henviser til eksemplet i de specielle bemærkninger med en situation med dobbelt fradrag og et fast driftssted.</p> <p>FSR beder om yderligere eksempler på – og anvendelige kriterier til afgrænsning af – hvornår der efter selskabsskattelovens § 8 D, stk. 3, er tale om en betaling der direkte eller indirekte finansierer fradragberettigede udgifter.</p> <p>FSR påpeger, at fjernelsen af selskabsskattelovens § 2 A kan betyde, at et dansk selskab, der har været omfattet af selskabsskattelovens 2 A anses for at have skiftet ejerkreds 100 pct., hvilket efter selskabsskattelovens § 12 D vil udløse underskudsbeholdning.</p> <p>FSR bemærker, at der er risiko for underskudsbeholdning i både det danske tidligere § 2 A-selskab og i datterselskabet ejet af det tidligere § 2 A-selskab.</p> <p>FSR henviser endvidere til transparensreglen i selskabsskattelovens</p>	<p>Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 3 omhandler importerede mismatch. Direktivet følger anbefalingerne i OECDs rapport om hybride mismatch, og det fremgår af betragtningerne til direktivet, at medlemsstaterne bør anvende de relevante forklaringer og eksempler som kilde til illustration eller fortolkning. Der kan henvises til OECDs rapport om hybride mismatch (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangement – Action 2), hvor der i Annex B Example 8.1-8.16 er angivet en lang række eksempler på, hvornår der foreligger importeret mismatch.</p> <p>Lovforslagets overgangsbestemmelse vedrørende selskabsskattelovens § 2 A er udvidet, således at der ikke sker underskudsbeholdning efter selskabsskattelovens § 12 D.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>§ 12 D, stk. 5, der også gælder i forhold til udenlandske moderselskaber, når de er hjemmehørende i lande, hvormed Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomster.</p> <p>FSR spørger, om underskudsbe- grænsning i det tidligere § 2 A-sel- skab og dets datterselskaber und- gås via de nævnte regler om trans- parens, og i bekræftende fald hvor- dan.</p> <p>Hvis ikke dette kan bekræftes, an- moder FSR, at overgangsbestem- melsen i lovudkastets § 5, stk. 5, udvides med en passus om, at op- hør af transparens efter selskabs- skattelovens § 2 A ikke udløser un- derskudsbe- grænsning som følge af ejerskifte i hverken det tidligere § 2 A-selskab eller i dets datterselska- ber.</p> <p>FSR bemærker, at det i begrundel- sen for ændringen i selskabsskatte- lovens § 13, stk. 1, nr. 2, 4. pkt., angives, at betingelsen ikke er nød- vendig, når skatteundgåelsesdirek- tivets bestemmelser om hybride mismatch (selskabsskattelovens § 8 C-E) implementeres.</p> <p>FSR spørger, hvordan dette hæn- ger sammen med, at det af den fo- reslåede selskabsskattelovens § 8 D, stk. 2, fremgår, at hybrid mis- match-bestemmelsen netop ikke finder anvendelse i situationer, hvor et udbytte er skattepligtigt jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, 3. pkt.</p>	<p>Systematikken i den foreslåede sel- skabsskattelovs § 8 D, stk. 2, er, at selskab ikke har fradrag for fx en udbyttebetaling, hvis udbyttebeta- lingen fører til et fradrag uden medregning. Hvis det udbytteud- betalende selskab ikke nægtes fra- draget, så vil det være det udbytte- modtagende selskab, der skal med- regne udbyttet til den skattepligtige indkomst.</p> <p>Ovennævnte systematik fraviges imidlertid ved de hybride mis- match-situationer, der er dækket af moder-/datterselskabsdirektivet. Dette indebærer mellem selskaber i medlemsstaterne i EU, at det modtagende selskab skal beskattes</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR er opmærksom på, at denne bestemmelse omhandler situationen, hvor det selskab, der udlodder til Danmark, har fradrag for udlodningen (altså ikke tilfælde, hvor et datterselskab på et lavere niveau har haft fradrag). Men den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 2, nævner herudover kun, at en indkomst skal beskattes, når fradraget ikke nægtes i betalerens jurisdiktion.</p> <p>FSR påpeger, at der ikke skal ske beskatning, selv om der er fradrag for en udlodning i et datterselskab på et lavere niveau, når dette fradrag er udlignet af beskatningen på vejen op til det danske moderselskab.</p> <p>Efter FSR's opfattelse vil det give en mere tydelig lovgivning, hvis sætningen om, at udbytte ikke er skattefrit, når et datterselskab på et lavere niveau har haft fradrag, blev bibeholdt i selskabsskattelovens § 13, og da kunne der i selskabsskattelovens § 13 i stedet indføres en henvisning til selskabsskattelovens § 8 D, hvis denne bestemmelse skal løse spørgsmålet om, hvorvidt udbytte er skattefrit eller skattepligtigt.</p> <p>FSR bemærker, at spørgsmålet om, hvorvidt underskuddet kan overføres til sambeskattede selskaber vil være omfattet af de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelov-</p>	<p>af udbyttet, når en udbytteudlodning har givet anledning til fradrag.</p> <p>Se i øvrigt ovenfor vedrørende moder-/datterselskabsdirektivets forrang.</p> <p>Se kommentaren ovenfor.</p> <p>Af hensyn til den nye systematik i reglerne er det ikke hensigtsmæssigt at opretholde den eksisterende bestemmelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>vens § 8 C-E, og at disse bestemmelser efter FSR's opfattelse fremstår indviklede.</p> <p>FSR foreslår derfor, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt., beholdes.</p> <p>FSR spørger, om Skatteministeriet er enig i, at Bevola-dommen vil få betydning i relation til indholdet af reglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt.</p> <p>FSR opfordrer til, at der indsættes en overgangsregel i lovudkastet med det indhold, at eksisterende fremførbare EBIT-saldi efter den nuværende SEL § 11 C, stk. 1, 5. pkt., kan fremføres efter den foreslåede SEL § 11 C, stk. 4, når reglen ændres til en EBITDA-regel.</p> <p><i>Ikrafttræden og virkning</i></p> <p>FSR bemærker, at den nyformulerede omgåelsesklausul har virkning på ikrafttrædelsestidspunktet den 1. januar 2019, og at det anføres i lovbemærkningerne, at den finder anvendelse på betalinger, der retserhverves den 1. januar 2019 eller senere, uanset hvornår arrangementet som sådan er etableret.</p> <p>FSR beder Skatteministeriet bekræfte, at hvis fysiske personer, der deltager i arrangementer, hvor der kun deltager fysiske personer, modtager en betaling efter den 1. januar 2019, da kan betalingen kun</p>	<p>Eventuelle konsekvenser af den af FSR omtalte dom falder uden for nærværende lovforslags rammer.</p> <p>Se kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Det kan bekræftes, at betalingen kan tilsidesættes, hvis den er omfattet af ligningslovens § 3, stk. 5, eller ved anvendelse af en anden omgåelsesklausul.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>tilsidesættes, hvis den er omfattet af § 3, stk. 5, ifølge lovudkastet.</p> <p>FSR bemærker, at de foreslåede bestemmelser om hybrid mismatch i selskabsskattelovens § 8 C-E skal have virkning fra og med den 1. januar 2020. Ifølge lovbestemmelserne skal selskaber og foreninger fra og med dette virkningstidspunkt opgøre den skattepligtige indkomst i henhold til mismatch-reglerne.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at det i forhold til virkningstidspunktet er uden betydning, hvornår setup'et er etableret, idet det afgørende i stedet er, hvornår en betaling m.v. er modtaget, en transaktion gennemføres m.v.</p> <p>FSR spørger, hvorfor de forbedrede indgangsværdier for aktiver, der bliver omfattet af dansk beskatning, først skal have virkning i 2020, mens alle de regler, der medfører en øget beskatning, allerede har virkning i 2019.</p> <p>FSR bemærker, at det angives i lovbestemmelserne, at retten til at anse de immaterielle aktiver for anskaffet til handelsværdien kun gælder i forhold til aktiver, der bliver omfattet af CFC-beskatning</p>	<p>Det kan bekræftes.</p> <p>Implementeringsfristen for direktivets bestemmelser om exitbeskatning er 31. december 2019. Derfor foreslås virkningstidspunktet fastsat i overensstemmelse hermed for samtlige regler vedrørende exitbeskatning. Det gælder også i det omfang, reglerne om exitbeskatning vil kunne hævdes at medføre en skærpelse, herunder fx i relation til nedsættelsen af afdragsperioden for exitskatten fra 7 til 5 år.</p> <p>Der er tale om en overgangsregel, der skal tage højde for den foreslåede udvidelse af CFC-reglerne, men den omfatter alle tilfælde, hvor der indtræder CFC-skattepligt i 2019. Det bemærkes, at det</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsterne.</p> <p>FSR spørger, hvoraf denne begrænsning følger af den foreslåede bestemmelse.</p> <p>FSR henviser til, at det er en betingelse for anvendelse af overgangsreglen til CFC-reglerne, dels at moderselskabet bliver CFC-beskattet af datterselskabets indkomst i det første indkomstår efter lovens ikrafttræden, dels at datterselskabet ikke opfyldte indkomstbetingelsen i det sidste indkomstår inden lovens ikrafttræden.</p> <p>FSR spørger, om disse to betingelser skal sikre, at overgangsreglerne kun finder anvendelse på datterselskaber, der ikke var omfattet af CFC-reglerne for implementeringen af de nye direktivbestemte regler, men som bliver det som følge af de foreslåede ændringer.</p> <p>FSR påpeger, at hvis datterselskabet ikke CFC-beskattes i indkomståret 2019, men i indkomståret 2020, da kan det vel ligeså godt være som en følge af implementeringen af direktivets regler.</p> <p>FSR spørger derfor, hvorfor det i det tilfælde ikke skal være muligt at bruge reglen om, at aktiverne indgår til handelsværdien.</p> <p>FSR bemærker, at den tredje betingelse skal sikre, at overgangsreglen</p>	<p>ikke vil være muligt at konstatere, om indtræden af CFC-skattepligt specifikt skyldes den foreslåede udvidelse af definitionen af CFC-indkomst.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra DI.</p> <p>Den nævnte betingelse har til hensigt at sikre mod, at et immaterielt</p>

## Organisation

## Bemærkninger

kun finder anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke har været medregnet til CFC-indkomsten ved anvendelsen af CFC-reglerne i tre år forinden det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

FSR spørger, om dette hensyn ikke allerede er varetaget ved de to første betingelser, der jo skal sikre, at det kun er tilfælde, hvor CFC-beskatningen er en følge af den direktivbestemte udvidelse af CFC-reglerne, der omfattes af overgangsreglen.

FSR spørger, om det er hensigten, at første til tredje betingelse samlet skal have den virkning, at kun immaterielle aktiver relateret til den nye "anden indkomst"-klassifikation skal have step-up, og at step-up i øvrigt kun skal være muligt, hvis netop inddragelsen af disse "nye" immaterielle aktiver så de facto medfører, at datterselskabet bliver et CFC-selskab i det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

FSR beder om en uddybet begrundelse for, at formålet med overgangsreglen er, at de foreslåede CFC-regler kun får virkning for immaterielle aktiver, der flyttes ud af Danmark efter reglernes virkningstidspunkt. Det vil sige, at eksempelvis immaterielle aktiver, der er flyttet ud af Danmark og exitbeskattet efter gældende regler, under

## Kommentarer

aktiv overdrages fra et CFC-beskattet selskab til fx et nystiftet selskab. Da aktivet har været ejet af et CFC-datterselskab, er der ikke grundlag for at bringe overgangsreglen i anvendelse.

Der henvises til svarene ovenfor.

Der er tale om en overgangsregel, som skal tage højde for den foreslåede udvidelse af CFC-reglerne. Det er vurderingen, at det er nødvendigt med en overgangsregel, der lempet i visse tilfælde, hvor allerede gennemførte dispositioner er struktureret således, at de bliver omfattet af de foreslåede CFC-regler.



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>disse betingelser vil blive lempet for i de foreslåede CFC-regler.</p> <p><i>Skattetvistbilæggelse</i></p> <p>FSR er enig i, at der er udtalt behov for at indføre regler, der udvider og letter adgangen til at søge en dobbeltbeskatning ophævet.</p> <p>FSR vil bede Skatteministeriet overveje, at formulere danske regler i stedet for at foretage implementeringen ved blot at henvise til direktivet. FSR henviser bl.a. til, at Skatteministeren over en årrække har haft fokus på retssikkerhed, og at forståelsen af reglerne lettes ved, at de formuleres i overensstemmelse med dansk retstradition.</p> <p>FSR vil bede Skatteministeriet bekræfte, at selskaber, der udsættes for en TP-korrektion, der medfører dobbeltbeskatning, fremover kan vælge om de ønsker dobbeltbeskatningen løst efter EU-voldgiftskonventionen eller efter de nye tvistbilæggelsesregler.</p> <p>Såfremt Skatteministeriet kan bekræfte dette, vil FSR bede Skatteministeriet skitsere nogle situationer, hvor de nye regler vil være at foretrække frem for de eksisterende EU-voldgiftskonventionsregler, idet FSR bemærker, at det af lovbemærkningerne fremgår, at de nye regler forbedrer de eksisterende procedurer og mekanismer.</p>	<p>Direktivet fastsætter præcise regler i relation til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning i EU. Som følge heraf vurderes det, at berørte skatteyderes kendskab til retsgrundlaget bedst sikres ved, at henvises til direktivet i lovteksten.</p> <p>Det bemærkes, at dette svarer til den metode, hvorved EU-voldgiftskonventionen er implementeret i dansk ret.</p> <p>Lovforslaget videreføre EF-voldgiftskonventionen og implementerer voldgiftsdirektivet i dansk ret, jf. §§ 1 og 2 i lovforslaget.</p> <p>Det fremgår af bemærkninger til lovforslaget, afsnit 2.6, at ”<i>Direktivet bygger på eksisterende lovgivningsmæssige bestemmelser i EU-voldgiftskonventionen, men har til formål at udvide anvendelsesområdet og forbedre de eksisterende procedurer og mekanismer uden at erstatte dem</i>”.</p> <p>Selskaber, der udsættes for en TP-korrektion, der medfører dobbeltbeskatning, kan således fremover vælge, om de ønsker tvistspørgs-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, om der er lande inden for EU, hvor de nye regler ikke vil gælde, og om de nye regler vil finde anvendelse ved en dobbeltbeskatning, hvor Storbritannien er impliceret, hvis dobbeltbeskatningen sker efter Storbritanniens udtræden af EU. Herudover spørger FSR, om det er en korrekt antagelse, at voldgiftskonventionen og de bilaterale aftaler ikke dækker de samme lande.</p> <p>FSR spørger, hvordan de nye regler vil komme til at fungere i forhold til den dobbeltbeskatning, der</p>	<p>målet løst i henhold til EU-voldgiftskonventionen eller i henhold til voldgiftsdirektivet.</p> <p>Såfremt en klage indbringes efter voldgiftsdirektivets artikel 3, vil en eventuel igangværende aftaleprocedure under EU-voldgiftskonventionen imidlertid ophøre, jf. voldgiftsdirektivets artikel 16, stk. 5.</p> <p>Det bemærkes overordnet, at voldgiftsdirektivet i relation til EU-voldgiftskonventionen indeholder forbedrede mekanismer, der sikrer en mere effektiv proces for tvistbilæggelsen og understøtter sagernes fremdrift.</p> <p>Voldgiftsdirektivet vil gælde i alle EU-medlemslande, ligesom alle EU-medlemslande er omfattet af EU-voldgiftskonventionen i dag.</p> <p>Såfremt der er tale om et EU-medlemsland, som Danmark ikke har indgået dobbeltbeskatningsaftale med, vil voldgiftsdirektivet alene finde anvendelse på tvister mellem Danmark og dette land i relation til fortolkningen og anvendelsen af EU-voldgiftskonventionen.</p> <p>Efter Storbritanniens udtræden af EU vil voldgiftsdirektivet som udgangspunkt ikke finde anvendelse på tvister mellem Danmark og Storbritannien.</p> <p>Det fremgår af voldgiftsdirektivets artikel 3, stk. 1, at ”<i>Enhver berørt</i></p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>sker, når Danmark med henvisning KSL § 69 mener, at det udloddende selskab hæfter for udbytteskatten, og der eksempelvis samtidig er skatteydere højere oppe i koncernstrukturen (end gennemstrømningsselskabet), der efter deres hjemlands regler ligeledes skal beskattes af udbyttet.</p> <p>FSR spørger i forlængelse heraf, om et selskab, der hæfter for en skattebetaling, har de samme rettigheder i forhold til de nye regler, som de skatteydere, der er de egentlige skattesubjekter.</p> <p>FSR spørger endvidere, om en dobbeltbeskatningssituation af en enhed, der opstår, fordi der er uenighed om, hvem der er skattesubjektet, kunne omfattes af de nye regler.</p> <p>I relation hertil spørger FSR om, hvem der er skatteyderpart, hvis dobbeltbeskatningen omfattes af de nye regler, eksempelvis hvis en enhed i en stat anses for et selvstændigt skattesubjekt, mens den i en anden stat anses som en transparent enhed.</p> <p>Tilsvarende spørger FSR, hvilke landes skattemyndigheder, der skal deltage i tvistbilæggelsen, således om det er det land, hvor enheden er hjemmehørende, de lande, hvor deltagerne er hjemmehørende eller lande, hvor såvel deltager som enheden er hjemmehørende.</p> <p>Endvidere vil FSR bede Skatteministeriet oplyse, hvad der kommer</p>	<p><i>person har ret til at indgive en klage vedrørende et tvistspørgsmål til hver af de kompetente myndigheder i hver af de berørte medlemsstater med anmodning om løsning heraf</i>”.</p> <p>I artikel 2, stk. 1, litra d defineres en berørt person som ”<i>enhver person, herunder en person, der er skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat, og hvis beskatning berøres direkte af et tvistspørgsmål</i>”.</p> <p>Hvor et retssubjekt hæfter for en skatteydere skattebetaling, berøres retssubjektets beskatning ikke heraf. Dette vil også være tilfældet, hvor retssubjektet er et selskab, der hæfter for udbytteskat i henhold til kildeskattelovens § 69.</p> <p>Hvor der er tale om en dobbeltbeskatningssituation, der opstår, fordi to skattesubjekter er blevet beskattet af samme indkomst, anses disse skattesubjekters beskatning for at være berørt.</p> <p>Hvor flere enheder eller personer er blevet beskattet, fordi der er uenighed om, hvorvidt en enhed skal anses som et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed, vil beskatningen af disse enheder eller personer anses for at være berørt. I disse tilfælde vil uenigheden berøre skattemyndighederne i de lande, hvor beskatningen er sket.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

til at ske med de danske selskaber, som nu anses for transparente enheder efter SEL § 2 A, men som nu overgår til at blive selvstændige skattesubjekter, når implementeringen af EU's Anti Tax Avoidance direktiv sker.

FSR henviser til, at når SEL § 2 A ophæves, bliver et dansk § 2 A-selskab et selvstændigt skattesubjekt, der ikke tidligere har eksisteret. FSR spørger, hvordan et sådant selskab er stillet i forhold til den dobbeltbeskatning i et tidligere indkomstår, der er sket, mens det var et fast driftssted.

Endvidere spørger FSR, hvordan et sådant selskab er stillet i forhold til løsningen af dobbeltbeskatningssituationen, der opstår efter, det er blevet et selvstændigt skattesubjekt efter de danske regler, og om de eksisterende regler om EU-voldgiftskonventionen, henholdsvis de nye regler om tvistbilægelse, vil kunne anvendes, når Danmark anser det danske selskab som et selvstændigt skattesubjekt, mens det efter reglerne i fx USA anses for et fast driftssted.

FSR bemærker, at Skatteministeriet i forbindelse med behandlingen af L 207 (FT 2017/18) har henvist løsningen af den dobbeltbeskatning, der opstår, når Danmark tillægger en grænseoverskridende fusion med et dansk indskydende selskab virkning per vedtagelsestidspunktet, mens fusionen i det modtagende selskabs hjemland

## Kommentarer

Tvistbilægelse i henhold til den nye tvistbilægelsesmekanisme i voldgiftsdirektivet forudsætter, at der er tale om en tvist, ”der opstår i forbindelse med fortolkningen og anvendelsen af aftaler og konventioner, der indeholder bestemmelser om afskaffelse af dobbeltbeskatning af indkomst”, jf. artikel 1 i direktivet.

## Organisation

## Bemærkninger

tillægges virkning per fusionsdatoen, til en gensidig aftaleprocedure mellem de to stater. FSR spørger, om Skatteministeriet kan bekræfte, at en sådan dobbeltbeskatning vil kunne anses som opstået i forbindelse med ”fortolkning og anvendelse af aftaler og konventioner”, og således vil kunne løses under den nye tvistbilæggelsesmekanisme.

FSR spørger, om Skatteministeriet kan eksemplificere, hvornår en berørt person ikke er berørt direkte i henhold til direktivet, og om eksempelvis et sambeskattet selskab, der skal betale mere i skat, fordi et anvendt sambeskatningsunderskud er blevet reduceret, vil anses for at være berørt.

FSR spørger, om det er det enkelte berørte datterselskab i sambeskatningen, der skal klage, selvom det ellers efter SEL § 31 almindeligvis er administrationsselskabet for sambeskatningen, der varetager kontakten med skatteforvaltningen.

FSR anfører, at det i lovudkastets bemærkninger angives, at fristen for klagens indgivelse skal regnes fra modtagelsen af agterskrivelsen. Hertil bemærker FSR bl.a., at en agterskrivelse er et forslag og ikke en meddelelse, og at der efter modtagelse af agterskrivelsen kan fremkomme yderligere relevante, faktuelle eller retlige oplysninger.

## Kommentarer

Den skitserede dobbeltbeskatningssituation vil således kunne løses under den nye tvistbilæggelsesmekanisme, såfremt uenigheden vedrører fortolkningen og anvendelsen af en dobbeltbeskatningsaftale, som Danmark har indgået.

Såfremt et sambeskattet selskabs skattepligtige indkomst er blevet forhøjet, idet der er sket en reduktion af et anvendt sambeskatningsunderskud, anses det sambeskattede selskabs indkomst for at være berørt. Det sambeskattede selskab har således adgang til at indgive klage i henhold til voldgiftsdirektivets artikel 3, stk. 1.

Hvor en person hæfter for en skatteydners skattebetaling, anses denne person derimod ikke for at være berørt i henhold til direktivet, jf. kommentarerne ovenfor.

Der henvises til kommentarerne til høringssvarene fra Advokatrådet.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR foreslår, at fristen nok kan regnes fra tidspunktet for agterskrivelsen, men at fristen først udløber tidligst 3 år efter kendelsen, der fastlægger de forhold, der giver anledning til tvistspørgsmålet, er blevet udstedt.</p> <p>FSR spørger, om der efter Skatteministeriets opfattelse er en øvre grænse for, hvor lang tid skattemyndighedernes 6-måneders frist for beslutning om imødekommelse af klage, kan udsættes.</p>	<p>Det fremgår af voldgiftsdirektivets artikel 3, stk. 4, at ”<i>De kompetente myndigheder i hver af de berørte medlemsstater kan anmode om de oplysninger, der er omhandlet i 3, litra f), inden for tre måneder fra modtagelse af klagen. Yderligere anmodninger om oplysninger kan fremsættes under den gensidige aftaleprocedure, jf. artikel 4, hvis de kompetente myndigheder anser det for nødvendigt</i>”.</p> <p>Endvidere fremgår af artikel 3, stk. 5, at ”<i>De kompetente myndigheder i hver af de berørte medlemsstater træffer afgørelse om, hvorvidt klagen skal imødekommes eller afvises senest seks måneder efter klagens modtagelse eller senest seks måneder efter modtagelsen af de i 3, litra f), nævnte oplysninger, alt efter hvilken dato der er den seneste</i>”.</p> <p>Såfremt skattemyndighederne ikke anmoder om oplysninger efter klagens modtagelse, udsættes skattemyndighedernes 6-måneders frist ikke.</p> <p>Såfremt skattemyndighederne anmoder om oplysninger efter klagens modtagelse, skal skattemyndighederne anmode herom inden for en frist på tre måneder. Skattemyndighedernes frist udskydes da</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR spørger, om en skattemyndighed ensidigt kan vælge at imødekomme en klage med den følge, at tvistbilæggelsesmekanismerne ophører, når der er tale om en koncern, hvor klagen har skulle indgives til skattemyndighederne i alle de berørte lande.</p> <p>FSR spørger, efter hvilke kriterier domstolene skal vurdere, om de involverede medlemsstaters skattemyndigheders afslag på klagen er korrekt eller ej. I forlængelse heraf spørger FSR, om der ikke er tale om skønsudøvelse, der begrænser</p>	<p>til seks måneder efter, at skattemyndighederne har modtaget oplysninger fra skatteyderen.</p> <p>Anmoder skattemyndighederne herefter om yderligere oplysninger, udsættes skattemyndighedernes frist for beslutning om imødekomme af klagen ikke, idet en sådan anmodning skal fremsættes under den gensidige aftaleprocedure.</p> <p>Det fremgår af voldgiftsdirektivets artikel 3, stk. 5, 2. afsnit, at ”<i>En kompetent myndighed kan inden for fristen på seks måneder efter modtagelsen af en klage eller inden for seks måneder efter modtagelsen af de i 3, litra f), nævnte oplysninger, alt efter hvilken dato der er den seneste, beslutte at løse tvistsspørgsmålet ensidigt uden at inddrage de øvrige kompetente myndigheder i de berørte medlemsstater.</i>”</p> <p>Hvor der er tale om en koncern, hvor klagen skulle indgives til skattemyndighederne i alle de berørte lande, kan skattemyndighederne vælge at løse tvistsspørgsmålet ensidigt, såfremt tvistsspørgsmålet mellem skattemyndighederne i alle de berørte lande herved anses som løst.</p> <p>Domstolenes vurdering af skattemyndighedernes afslag skal ske i henhold til de kriterier, der fremgår af voldgiftsdirektivets artikel 5, stk. 1.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

domstolenes adgang til at omgøre skattemyndighedernes afgørelse.

FSR spørger, om skatteyderen har adgang til at følge med i de drøftelser, som skattemyndighederne fører, hvor skatteyderens klage accepteres og de berørte skattemyndigheder forsøger at nå til enighed.

FSR er forundret over, at uafhængigheden af det rådgivende udvalg skal sikres ved, at skattemyndighederne udpeger såvel egne deltagere som de uafhængige deltagere. FSR betvivler ikke sådanne personers uafhængighed, men bemærker, at uafhængigheden synes bedre sikret, hvis de uafhængige deltagere blev udpeget af andre end skattemyndighederne, fx interesseorganisationer eller lignende. FSR håber også, at en vis praktisk indsigt vil blive prioriteret ved udvælgelsen af deltagerne.

FSR finder det positivt, at det af lovbemærkningerne gøres klart, at det ikke er selve det forhold, at dobbeltbeskatningen påklages til en retsinstans, men at det er selve dommen, der vil umuliggøre en voldgift efter direktivet. FSR finder det ligeledes positivt, at Skatteministeriet præciserer, at afgørelser fra retsinstanser ikke kan fraviges af myndighederne.

## Kommentarer

Voldgiftsdirektivet giver ikke en sådan adgang for skatteyderen til at følge med i skattemyndighedernes drøftelser i forbindelse med en gensidig aftaleprocedure.

Et tvistspørgsmål, som det rådgivende udvalg skal behandle, er et tvistspørgsmål mellem de berørte skattemyndigheder. Det findes derfor hensigtsmæssigt, at deltagerne udpeges af de berørte skattemyndigheder.

Hertil bemærkes, at det fremgår af voldgiftsdirektivets § 8, stk. 4, at skattemyndighederne i de berørte medlemsstater kan gøre indsigelse mod udpegningen af medlemmer af det rådgivende udvalg.



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at hvis en skatteyder vinder 100 pct. i Landsskatte retten, og der derfor ikke længere består en dobbeltbeskatning, men Skatteministeriet anker sagen til domstolene, synes skatteyder effektivt at være afskåret fra at tage sagen over i voldgift i henhold til direktivet. FSR vil bede Skatteministeriets forhold sig til denne situation og i bekendtgørelsen fremkomme med en løsning herpå.</p> <p>FSR bemærker, at selvom det er positivt, at tvistløsningen forbedres, så viser de foreslåede regler, at dobbeltbeskatningen vil bestå i en længere årrække, inden løsningen kommer, og at skatteyderen dermed vil være i en situation, hvor der i lang tid påløber renter på skattekravet, uden at skatteyderen har nogen indflydelse herpå, idet skatteyderen må afvente myndighedernes konsensus.</p> <p>FSR anfører hertil, at skatteyderen kan indbetale skatten og dermed undgå renter, men at dette ikke er et fair argument i den situation, hvor skattekravet er dobbelt så stort, som det behøver at være, hvilket vil være omkostningsfuldt</p>	<p>Hvor en skatteyder får medhold i en klage, der behandles ved Landskatteretten, og Skatteministeriet indbringer spørgsmålet for domstolene, anses den af Skatteministeriet indgivne stævning som ”den første meddelelse om det forhold, der giver eller vil give anledning til et tvistsspørgsmål”, jf. voldgiftsdirektivets artikel 3, stk. 1.</p> <p>I denne situation vil Skatteministeriet give instruktion til Kammeradvokaten om at anmode om, at sagen ved domstolen stilles i bero med henblik på, at skatteyderen ikke afskæres muligheden for voldgiftsbehandling.</p> <p>Lovforslagets bemærkninger er præciseret på dette punkt.</p> <p>Den skitserede situation findes ikke at danne grundlag for, at der skal gives en generel skattefritagelse for renter af skattekravet som foreslået af FSR.</p> <p>I relation hertil bemærkes, at det omhandlende lovforslag ikke udløser situationer, der afviger væsentligt fra andre tilfælde, hvor en afgørelse udløser en restskat.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

for skatteyderen at finansiere. FSR foreslår derfor, at der eksempelvis med hjemmel i opkrævningslovens § 8 gives en generel fritagelse for renter af skattekravet fra det tidspunkt, hvor klagen indgives og frem til løsningen på dobbeltbeskatningen er fundet.

### *Momsloven*

FSR har alene bemærkninger til forslaget vedrørende vouchere.

FSR er af den opfattelse, at de ændrede direktivregler er præciserende bestemmelser, mere end et egentligt ændret regime for vouchere. Derfor mener FSR, at gennemførelse af direktivet om den momsmæssige behandling af vouchere kan ske ved et styresignal.

FSR frygter, at de foreslåede lovændringer samt bemærkningerne vil medføre en overimplementering eller forkert implementering af direktivets præciserende regler.

FSR nævner, at det ikke synes at være i hverken direktivets ånd eller bogstav, at momsen som forbrugsafgift skal ændres til at blive udløst alene af en betaling. Som princip udløses afgiften derimod fortsat først, når der foreligger et forbrug. Et sådant forbrug foreligger først, når der er sikkerhed for, hvad der skal leveres, og hvem, der skal levere den pågældende leverance, jf. bemærkningerne herom i COM (2012) 206. Gennemføres lovforslaget i sin nuværende form, vil

## Kommentarer

Formålet med at vedtage EU-regler for den momsmæssige behandling af vouchere er at sikre, at alle EU-lande anvender samme regelsæt, hvorved de nuværende udfordringer med uens fortolkning af grænseoverskridende anvendelse af vouchere fører til dobbelt eller ingen momsbetaling kan undgås. Som det anføres i bemærkningerne til lovforslaget, svarer de foreslåede regler i det store hele til gældende dansk praksis. I bemærkningerne, jf. lovforslagets afsnit 2.1.2, står der imidlertid også, at direktivets definition af en voucher til ét formål betyder, at visse salg, der efter gældende dansk praksis ikke bliver anset for forudbetalinger, vil blive anset som vouchere til ét formål. Hermed vil visse salg fremover skulle momspålægges ved udstedelse af voucheren, i stedet for efter gældende regler, først ved indløsning. Det vedtagne direktivs definition af vouchere, herunder hvad der forstås ved vouchere til ét formål, er ændret i forhold til

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>der fremover være risiko for, at vouchere, der per definition er vouchere til flere formål, og dermed alene et betalingsinstrument – og modsætningsvis ikke er en forudbetaling for en konkret leverance – vil blive momspligtige på udstedelsestidspunktet. Dette vil efter FSR's mening være i strid med principperne for en forbrugsafgift og heller ikke være i overensstemmelse med direktivets ordlyd og formål.</p> <p>FSR anfører, at en momspligtig udsteder af en voucher skal udstede en faktura. FSR mener ikke, at udstederen kan opfylde kravene om, at en faktura skal indeholde en specifikation af leverancens art og omfang, da denne ikke ved til</p>	<p>Kommissionens oprindelige forslag i COM (2012) 206 final. I forhold til Kommissionens forslag lægges der i den vedtagne definition af vouchere til ét formål ikke vægt på præcist hvem, der skal levere, men alene om leveringssted og momssats er kendt ved vouchere udstedelse.</p> <p>Direktivet indeholder derfor regler, der ændrer dansk praksis for sondringen mellem vouchere til ét formål og vouchere til flere formål. Direktivet indeholder imidlertid også ændringer i forhold til momslovens eksisterende regler i momslovens § 4 og § 27 om momspligt og momsgrundlag. Det kan derfor ikke gennemføres ved et styresignal.</p> <p>Vouchere adskiller sig fra almindelige betalingsinstrumenter. Vouchere er blandt andet kendetegnet ved, at der er en pligt til at acceptere voucheren som hel eller delvis modværdi for varer og ydelser. De ydelser eller varer, der skal leveres, eller de potentielle leverandørers identitet skal være angivet på voucheren eller i tilhørende dokumentation. Tilsvarende er ikke kendetegnende for betalingsmidler.</p> <p>Det er ikke Skatteministeriets opfattelse, at forslaget vil medføre problemer i relation til fakturering og fradragsret. Skatteministeriet vil imidlertid indkalde til et møde med relevante parter til drøftelse af sådanne mere tekniske spørgsmål, jf. kommentaren til Dansk Erhverv.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>hvad, hos og hvornår voucherindehaveren vil anvende voucheren. Dette mener FSR også fører til problemer i forbindelse med fradrag retten for virksomheder, der køber sådanne vouchere.</p> <p>FSR mener endvidere, at forslaget kan føre til en konflikt i forhold til civilretten, herunder i forhold til forbrugerbeskyttelsen fx i forbindelse med ombytning eller reklamation over en vare.</p> <p>FSR er af den opfattelse, at da vouchere til flere formål er et betalingsmiddel, bør vouchere ikke momspålægges, førend voucherne indløses. Da formålet med direktivet er at sikre korrekt afregning af moms, bør det efter FSR's mening, jf. COM(2012) 206, være muligt at bibeholde den nuværende praksis for vouchere, der udelukkende udstedes i Danmark og kan indløses i Danmark. FSR anfører, at dansk brug af vouchere i stort omfang ikke er grænseoverskridende og i forhold til andre EU-lande, kan de ofte anvendes hos flere leverandører og leverandørerne er i mange tilfælde ikke den samme som udsteder.</p>	<p>De mere detaljerede retningslinjer i relation til fortolkning mv. af reglerne vil blive medtaget i Skattestyrelsens Juridiske Vejledning i først kommende opdatering.</p> <p>Der henvises til kommentaren til Dansk Erhverv.</p> <p>Som nævnt ovenfor, er kendetegnene for vouchere ikke de samme som for betalingsmidler. De vedtagne voucherregler – der på flere punkter adskiller sig fra de af Kommissionen foreslåede regler i COM (2012) 206 – er fælles EU-regler, der skal gennemføres ens i alle EU-lande. Uanset om der i Danmark hovedsagelig udstedes vouchere til brug kun i Danmark, og de gældende regler vurderes at give korrekt momsbetaling, skal EU-reglerne implementeres. En geografisk afgrænsning af vouchere er derfor ikke mulig, jf. kommentaren til Dansk Erhverv. En korrekt implementering af de fælles vedtagne EU-regler er også væsentligt, da det må forventes, at den danske anvendelse af vouchere, herunder den grænseoverskridende brug, i fremtiden mere og mere vil komme til at ligne andre EU-landes brug af vouchere.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Derudover mener FSR, at de resourcer og omkostninger, som de involverede parter forventes at skulle bruge på de administrative ændringer, ikke er i overensstemmelse med bemærkningerne i lovforslaget.</p> <p>FSR opfordrer til, at ikrafttrædelsestidspunktet genovervejes, da forslaget ikke synes at give de involverede parter tid nok til at foretage de nødvendige foranstaltninger.</p>	<p>Team Effektiv Regulering har vurderet, at forslagene til ændring af momsloven medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet på under 4 mio. kr. årligt.</p> <p>Fristen for gennemførelse fremgår direkte af det vedtagne direktiv. Fristen er fastsat til den 31. december 2018, og ændringerne af momsloven træder derfor i kraft den 1. januar 2019. Det er ikke muligt at fravige direktivets frist.</p>
<p><i>KPMG Acor Tax</i></p>	<p>KPMG Acor Tax har udelukkende afgivet bemærkninger til CFC-reglerne.</p> <p>KPMG Acor Tax beder om, at det bekræftes, at der ikke er adgang til at fastsætte indgangsværdien for de immaterielle aktiver til handelsværdien ved begyndelsen af indkomståret 2019 i de tilfælde, hvor CFC-beskatning først indtræder fra og med indkomståret 2020, når selskaberne har kalenderåret som regnskabsår.</p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at der ved afståelsesbeskatning af CFC-aktiver i forbindelse med moderselskabets nedbringelse af sin ejerandel, gives nedslag for den skat, som datterselskabet kunne være pålignet af fortjeneste på aktivet, hvis det var afstået. KPMG Acor</p>	<p>Det kan bekræftes, jf. også kommentarerne til høringssvaret fra DI.</p> <p>Det kan bekræftes.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Tax anmoder om, at det bekræftes, at dette nedslag beregnes uden hensyn til skattemæssige underskud i datterselskabet, selv om disse skattemæssige underskud ville kunne reducere beskatningen af en avance i datterselskabet.</p> <p>KPMG Acor Tax bemærker, at udvidelsen af CFC beskatningen betyder yderligere kompleksitet og administrative byrder for de danske koncerner.</p> <p>Efter KPMG Acor Tax's opfattelse giver det anledning til at overveje, om der med den generelle indførelse af CFC-beskatning inden for EU er behov for at opretholde CFC-reglerne for danske datterselskaber.</p>	<p>Det er vurderingen, at en opretholdelse af CFC-beskatning af danske selskaber er nødvendig for at overholde EU-retten.</p>
<p><i>Landbrug &amp; Fødevarer (L&amp;F)</i></p>	<p>Landbrug &amp; Fødevarer bakker op om Implementeringsrådet anbefaling om, at ”Danmark så vidt muligt bør følge direktivet og ikke indføre eller beholde danske særregler, der går længere end direktivet”, og opfordrer til at lovforslaget justeres i overensstemmelse hermed.</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Dansk Byggeri.</p>
	<p><i>Rentefradragsbegrænsning</i></p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer mener, at det bør overvejes at ophæve reglerne om tynd kapitalisering og renteloft ud fra et konkurrencehensyn, idet der er tale om en overimplementering af direktivet.</p>	<p>De eksisterende regler om tynd kapitalisering og renteloft sikrer, at værdier skabt i Danmark også beskattes her. Reglerne er således nødvendige for at bekæmpe skatteundgåelse og opretholde det danske selskabsskatteprovenu.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Landbrug &amp; Fødevarer foreslår at renteloftreglen justeres på følgende området, i tilfælde af at den beholdes i dansk ret.</p> <p>Først opfordres der til, at beløbsgrænsen i renteloftsreglen på DKK 21.300.000, ændres, så den svarer til grænsen efter den nye EBITDA-regel.</p> <p>Dernæst opfordres til, renteloftreglen ændres ved, enten at beskærne nettofinansieringsudgifter efter renteloftsreglen (altid) kan fremføres (tidsubegrænset), eller ved at beskærne nettokurstab på gæld og finansielle kontrakter tidsubegrænset kan fremføres til modregning i kursgevinst på gæld og finansielle kontrakter (dvs. ophævelse af den eksisterende 3-års frist).</p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer beder Skatteministeriet præcisere om eksempelvis straksfradrag og genvundne afskrivninger efter afskrivningsloven anses for "afskrivning" ved opgørelse af EBITDA.</p>	<p>En ophævelse af disse vil således medføre en mindre robust selskabsskattebase og vil potentielt have store negative konsekvenser for selskabsskatteprovenuet.</p> <p>Der henvises i øvrigt til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra FSR.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Landbrug &amp; Fødevarer beder Skatteministeriet præcisere hvorvidt det er den skattemæssige EBITDA eller den regnskabsmæssige EBITDA, der skal anvendes ved Koncernreglen.</p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer bemærker hertil, at den skattemæssige EBITDA kan være vanskelig – nærmest umulig inden for selvangivelsesfristen – at opgøre for koncerner med mange udenlandske datterselskaber.</p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer opfordrer til, at der indføres en overgangsregel mellem EBIT-regel i § 11 C og den nye EBITDA-regel i § 11 C, så en EBIT-saldo ikke fortabes ved overgang til EBITDA-reglen.</p> <p><i>CFC-regler</i></p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer fremhæver, at det i de almindelige bemærkninger fremgår: at ”Med hensyn til det andet element foreslås det, at der ikke indføres undtagelser til CFC-reglerne baseret på beskatningsniveauet for datterselskabet”, og påpeger, at denne passus bør vedblive som en fastforankret del af forslaget, da det alt andet lige må være den mest proportionelle metode til håndtering af ikkediskriminering, samt at sikre etableringsfriheden.</p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer beder Skatteministeriet afklare og tydeliggøre</p>	<p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra FSR.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p> <p>Lovforslagets bemærkninger er udbygget i denne henseende. Der</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>afgrænsningen af anden indkomst fra immaterielle aktiver, der realiseres ved afståelse af varer og/eller tjenesteydelser, da salgssummen vil inkludere et royaltyafkast på de immaterielle aktiver.</p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer påpeger, at hverken lovforslaget, BEPS eller direktivet, giver indikation af, i hvilke tilfælde og hvordan dette ”inkluderede royaltyafkast” skal udskilles fra varens/tjenesteydelsens salgspris.</p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer bemærker, at der hverken i lovforslaget, BEPS eller direktivet gives indhold til fortolkning af, hvordan ”faktureringselskab” skal defineres.</p> <p>Landbrug &amp; Fødevarer påpeger, at såfremt dette begreb i praksis ender med at være bredt defineret, kan det have store uforudsete konsekvenser.</p>	<p>henvises i øvrigt til kommentarerne til høringssvaret fra FSR.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til høringssvaret fra FSR.</p>
<p><i>Mellemfolkeligt samvirke og Oxfam IBIS (MSOI)</i></p>	<p><i>Rentefradragsbegrænsning</i></p> <p>MSOI støtter regeringens forslag til at fastholde de danske regler om tynd kapitalisering og renteloftsreglen, idet den aftale, som EU's medlemsstater er blevet enige om, ikke er tilpas robust til at sikre skattebasen mod eksempelvis udenlandske kapitalfondes gældsfinansierede overtagelse af danske koncerner.</p> <p>MSOI er dog skeptiske overfor den måde, hvorpå regeringen fore-</p>	<p>Danmark har allerede tre rentefradragsbegrænsningsregler, som følger hver deres skattepolitiske mål.</p> <p>Den eksisterende regel om tynd kapitalisering er en udmøntning af armlængde-princippet på koncernintern lånefinansiering.</p> <p>Den eksisterende regel om renteloftet sikrer, at der kun opnås rentefradrag, i det omfang renteudgifterne vedrører virksomhedens skattepligtige aktivitet.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>slår at implementere rentefradragsbegrænsningsreglen, og opfordrer derfor til en mere robust implementering af dette direktiv.</p> <p>MSOI påpeger, at regeringen har valgt at følge minimumskravene for implementeringen af direktivet ved at tillade et fradrag på 30 pct. af EBITDA, samt at tillade at indkomstårets fradragsberettigede låneomkostninger kan udgøre op til 3 mio. Euro, hvilket efter MSOIs opfattelse ikke harmonerer med den førerposition som regeringen ellers tidligere har udtrykt, at denne ønsker at tage mod BEPS.</p> <p><i>CFC-regler</i></p> <p>MSOI støtter regeringens forslag om at fastholde grundelementerne i de danske CFC-regler, herunder især at disse bør gælde enheder, uanset deres placering. MSOI støtter desuden, at indkomstopgørelsen udvides, ikke mindst ift. inklusionen af indkomst fra immaterielle aktiver og at indkomstkriteriet nedsættes fra de nuværende 50 pct. til 30 pct.</p> <p>MSOI tilslutter sig desuden den kritik, som rettes mod direktivets model b) for CFC-regler i følgende passage i forslagens bemærkninger: ”Desuden er det uklart, i hvilket omfang model b medfører yderligere beskyttelse over for skatte-</p>	<p>Den foreslåede EBITDA-regel skal sikre, at renteudgifterne står i et rimeligt forhold til den skattepligtige indkomst.</p> <p>Til sammen vurderes disse regler at være tilpas robuste til at sikre skattebasen.</p> <p>En strammere implementering af EBITDA-reglen vurderes ikke at være hensigtsmæssig.</p> <p>Hertil kan nævnes, at en sammenligning med implementeringen af EBITDA-reglen i de øvrige EU-lande umiddelbart ikke er retvisende, da disse lande typisk ikke har andre rentefradragsbegrænsningsregler.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>undgåelse i forhold til, hvad der allerede følger af transfer pricing reglerne og af omgåelsesklausulen i direktivets artikel 6.”</p> <p><i>Generel omgåelsesklausul</i></p> <p>MSOI hilser det velkomment, at lovforslaget vil indføre en generel omgåelsesklausul, som ikke kun gælder for udvalgte direktiver og DBO'er. MSOI frygter dog, at denne klausul vil få meget begrænset betydning grundet EU-domstolens vide fortolkning af, hvornår et arrangement er tilrettelagt af ”velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed”.</p> <p><i>Øvrige bemærkninger vedrørende skatteundgåelse</i></p> <p>MSOI opfordrer regeringen til at forfølge en stærk EU-aftale for offentlig land-for-land rapportering, der som minimum sikrer; bred dækning ift. dækkede selskaber: Ikke kun for multinationale selskaber med en årlig konsolideret omsætning på over 750 milliarder, men derimod på 40 milliarder euro, fuld dækning ift. alle jurisdiktioner: Offentlig land-for-land rapportering bør gælde samtlige jurisdiktioner, hvor det multinationale selskab er til stede, og offentlig land-for-land rapporteringen bør som minimum dække alle de aspekter, som OECD's CBCR format dækker, og gerne mere.</p>	<p>Den generelle omgåelsesklausul indskrænker ikke anvendelsen af de eksisterende omgåelsesklausuler og værnsregler i dansk ret, herunder domstolenes ulovbestemte adgang til at tilsidesætte dispositioner i skattemæssig henseende, jf. herom også kommentarerne til høringssvaret fra Danske Advokater.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p><i>Plesner</i></p>	<p>Plesner har udelukkende afgivet bemærkninger til den del af lovforslaget, som vedrører skattetvistbilæggelse.</p> <p>Vedrørende EU-voldgiftskonventionen bemærker Plesner, at det følger af heraf, at den omstændighed, at der nedsættes et rådgivende udvalg, ikke fratager virksomheden muligheden for samtidig at anvende de almindelige nationale klageveje, men at dette ikke gælder for så vidt angår domstolsbehandling, hvis en kontraherende stats interne lovgivning ikke tillader de kompetente myndigheder at fravige afgørelser, der er truffet af deres retsinstanser.</p> <p>Plesner bemærker hertil, at det er Skatteministeriets opfattelse, at det ikke i dansk ret er muligt for skattemyndighederne at fravige en domstolsafgørelse, idet Plesner henviser til forarbejderne til implementeringsloven til EF-voldgiftskonventionen (nr. 763 af 27. november 1991). Endvidere bemærker Plesner, at skatteyderen kan hæve en allerede anlagt retssag i henhold til EF-voldgiftskonventionens artikel 7, stk. 3.</p> <p>Plesner anfører, at Skatteministeriet ved skrivelse af 20. december 2017 til Plesner har tilkendegivet, at artikel 7, stk. 3 finder anvendelse i Danmark, da der ikke er den fornødne lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse, og at dette efter Skatteministeriets opfattelse også gælder, såfremt det er</p>	<p>Retstillingen opfattes således, at der i dansk ret ikke er hjemmel til, at skattemyndighederne kan fravige en domstolsafgørelse. Endvidere vurderes, at der ikke er grundlag for at indføre en sådan hjemmel.</p> <p>Som anført af Plesner, kan tvistsspørgsmål ikke behandles ved voldgift i henhold til EU-voldgiftskonventionen, hvis spørgsmålet indbringes for danske domstole, jf. bekendtgørelse nr. 260 af 21. marts 2006 om EF-voldgiftskonventionen § 2. Selve sagsanlægget hindrer derimod ikke, at et tvistsspørgsmål behandles ved voldgift i henhold til voldgiftsdirektivet.</p> <p>Hertil bemærkes, at selskaber, der udsættes for en TP-korrektion, der medfører dobbeltbeskatning, fremover kan vælge, om de ønsker tvistsspørgsmålet løst i henhold til EU-voldgiftskonventionen eller i henhold til voldgiftsdirektivet.</p> <p>Hvor en skatteyder får medhold i en klage, der behandles ved Landskatteretten, og Skatteministeriet indbringer spørgsmålet for domstolene, anses den af Skatteministeriet indgivne stævning som ”den første meddelelse om det forhold, der giver eller vil give anledning til et tvistsspørgsmål”, jf. voldgiftsdirektivets artikel 3, stk. 1.</p> <p>I denne situation vil Skatteministeriet give instruktion til Kammeradvokaten om, at sagen ved domstolen stilles i bero med henblik på, at</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Skatteministeriet, der indbringer en afgørelse fra Landsskatteretten for domstolene. Endvidere anfører Plesner, at Skatteministeriet har bemærket, at der tilsvarende ikke er lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.</p> <p>Plesner anfører, at Skatteministeriets skrivelse viser, at der ikke er forfatningsretlige hindringer for, at en sådan lovhjemmel tilvejebringes. Det er efter Plesners opfattelse ikke åbenbart, at den af Skatteministeriet hævdede forståelse af gældende ret på dette punkt er korrekt.</p> <p>Plesner anfører, at når der ikke er forfatningsretlige forhindringer for, at Folketinget kan etablere lovhjemmel for skattemyndighederne til at fravige en domstolsafgørelse - så må den omstændighed, at Folketinget ved lov har gennemført EU-voldgiftskonventionen (og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne) i dansk ret, i sig selv indeholde den fornødne hjemmel for skattemyndighederne til at anvende konventionens regler uden begrænsninger. Plesner anfører, at der således ikke findes regler i dansk ret, der forhindrer skattemyndighederne i at fravige en domstolsafgørelse i et sådant tilfælde.</p> <p>Plesner bemærker, at såfremt ministeriets antagelse måtte være korrekt, betyder det, at skatteyderen</p>	<p>skatteyderen ikke afskæres muligheden for voldgiftsbehandling.</p> <p>Der henvises i øvrigt til kommentarerne til høringssvaret fra DI og FSR ovenfor.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

må vælge, om en retssag skal føres til doms, eller om skatteyderen ønsker voldgiftsbehandling, ligesom det betyder at et sagsanlæg, der er initieret af Skatteministeriet, udelukker muligheden for voldgiftsbehandling for en skatteyder.

Plesner bemærker, at konsekvensen heraf er, at skatteyderen reelt fratages sin mulighed for - som forudsat i voldgiftskonventionen - at anvende det nationale, administrative klagesystem, dvs. at påklage skattemyndighedernes afgørelse til Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten, forinden sagen anmodes behandlet efter konventionens regler.

Endvidere bemærker Plesner, at hvis skatteyderen påklager skattemyndighedernes afgørelse - og Landsskatteretten nedsætter skattemyndighedernes ansættelse - vil Skatteministeriet med et sagsanlæg kunne afskære skatteyderen fra voldgiftsbehandling. I denne forbindelse bemærker Plesner, at Skatteministeriet vist nok har indbragt stort set alle de afgørelser, som Landsskatteretten har truffet de seneste par år på transfer pricing området til hel eller delvis fordel for skatteyderen, for domstolene.

Plesner bemærker, at den efter ministeriets opfattelse gældende retstilstand vedrørende konsekvensen af Skatteministeriets sagsanlæg forekommer overraskende, eftersom voldgiftskonventionens bestemmelser om domstolsbehandling

## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

klart synes at forudsætte, at det er skatteyderens valg, der er afgørende for mulighederne for voldgiftsbehandling.

Vedrørende EU's skattetvistbilægelsesdirektiv bemærker Plesner, at det fremgår af direktivets § 16, stk. 4, at denne bestemmelse giver mulighed for afskæring af adgangen til voldgiftsprocedure i den situation, hvor der er afsagt dom i sagen, og hvor myndighederne i den pågældende medlemsstat ikke kan fravige dommen.

Plesner bemærker hertil, at direktivet derimod ikke indeholder nogen regel svarende til EU-voldgiftskonventionens artikel 7, stk. 3, hvor selve sagsanlægget forhindrer voldgiftsproceduren. Plesner bemærker, at det tværtimod fremgår af direktivets artikel 16, stk. 3, at berørte personer kan benytte de retsmidler, der er til rådighed i henhold til national lovgivning i de berørte medlemsstater, idet benyttelse af sådanne retsmidler alene har konsekvenser i forhold til fristen og medlemsstaternes stillingtagen til imødekommelse eller afvisning af anmodningen og fristen for gennemførelse af gensidig aftaleprocedure.

Plesner anfører, at Skatteministeriet i den ovenfor nævnte skrivelse har bemærket, at selve sagsanlægget ikke hindrer voldgift efter direktivet, og hvis der efter sagsanlægget starter en gensidig aftale-

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>procedure eller en voldgiftsprocedure efter anmodning fra skatteyderen, vil der være mulighed for, at retssagen sættes i bero, mens disse procedurer er i gang, og dermed hindre, at en dom i sagen vil begrænse de mulige udfald af den gensidige aftaleprocedure eller hindre voldgiften. Endvidere anfører Plesner, at Skatteministeriet har givet udtryk for, at det vil være naturligt at benytte sig af denne mulighed i disse situationer.</p> <p>Plesner bemærker, at den usikkerhed, der hersker nu under voldgiftskonventionens område - og som vil fortsætte også på direktivets område, hvis lovforslaget vedtages i den fremsatte form - såfremt skatteyderen ønsker at anvende det nationale, administrative klagesystem før en behandling efter konventionen (og direktivet fremadrettet), ikke lever op til skattetvistbilægelsesdirektivets formål om at sikre skatteyderne bedre adgang til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning.</p> <p>Plesner bemærker endvidere, at direktivet ganske vist indebærer en vis forbedring af den efter ministeriets opfattelse gældende retstilstand på området, idet et sagsanlæg ikke i sig selv udelukker voldgiftsbehandling efter direktivet, da retssagen kan sættes i bero. Plesner bemærker hertil, at hvorvidt en konkret sag sættes i bero, i høj grad beror på Skatteministeriets og ultimativt domstolens holdning til den konkrete sag, hvorfor der ikke</p>	



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>er nogen sikkerhed for, at en anmodning om berostillelse vil blive imødekommet.</p> <p>Plesner anfører, at den omhandlede problemstilling vedrørende muligheden for at anvende voldgiftskonventionen - og skattetvistbilæggelsesdirektivet fremadrettet - i samspil med nationale retsmidler således ikke er løst. Plesner bemærker, at problemet er skabt som et resultat af Skatteministeriets opfattelse af, at der ikke er lovhjemmel til at fravige domstolsafgørelser, kombineret med den omstændighed at Skatteministeriet efter dansk ret har mulighed for at indbringe en afgørelse fra en administrativ klageinstans for domstolene.</p> <p>På den baggrund opfordrer Plesner til, at lovforslaget ændres således, at der skabes den fornødne lovhjemmel til, at skattemyndighederne kan fravige en domstolsafgørelse i de tilfælde, hvor skatteyderen ønsker afgørelsen prøvet efter reglerne i EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv eller EU-voldgiftskonventionen, hvorved enhver tvivl om retstilstanden vil blive fjernet.</p> <p>Plesner bemærker, at da der ikke er forfatningsretlige hensyn at tage, ses der ikke at være nogen grund til, at skattemyndighederne ikke skulle kunne fravige en domstolsafgørelse, når det sker på skatteyderens egen foranledning.</p>	

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Plesner bemærker endvidere, at det tillige bør sikres, at en sådan ændring også gælder for sager, der er verserende ved Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten.</p> <p>Endelig bemærker Plesner, at det som det mindste bør præciseres i loven, at skatteyderen ved domstolsbehandling har et retskrav på, at retssagen stilles i bero, såfremt skatteyderen har anmodet - eller anmoder - om behandling efter EU's skattetvistbilæggelsesdirektiv.</p> <p>Vedrørende den gensidige aftaleprocedure i sager, der alene er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes anvendelsesområde bemærker Plesner, at Skatteministeriets heller ikke i sådanne sager finder, at der er den fornødne lovhjemmel til at fravige en domstolsafgørelse.</p> <p>Plesner bemærker hertil, at det vil være naturligt i samme anledning at indføre en tilsvarende lovhjemmel, således at en dom/domstolsbehandling - hvad enten den er initieret af Skatteministeriet eller skatteyderen - ikke afskærer skatteyderen fra at anmode om iværksættelse af den i overenskomsterne fastsatte gensidige aftaleprocedure.</p>	
<p><i>SRF Skattefaglig Forening</i></p>	<p>Ingen bemærkninger</p>	