

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

26. februar 2022

Bemærkninger til L 161 Samfundsbidrag fra den finansielle sektor og fradragsloft over lønninger

FSR – danske revisorer har med interesse fulgt arbejdet med lovforslaget, som vi også har afgivet høringssvar til, og har nedenfor en række bemærkninger til det fremsatte lovforslags enkelte dele.

Bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 1 (forslag til SEL § 17 A)

1. I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser fremgår på side 22 et eksempel 1, der skal illustrere effekten af den foreslåede bestemmelse i SEL § 17 A, stk. 1, på et ikke-sambeskattet selskab.

Det er vores forståelse, at der er to unøjagtigheder i det præsenterede eksempel, idet:

- Under Gældende regler skal "Indkomst til beskatning" i 2024 være 800, og ikke 2.000. Dette ændrer tillige "Skat", som skal være 176, og ikke 440.
- Under Forslaget skal "Indkomst til beskatning" i 2024 være 1.527, og ikke 3.818. Dette ændrer tillige "Skat", som skal være 336, og ikke 840.

Vi anmoder venligst om Skatteministeriets kommentarer hertil.

2. I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser fremgår på side 22-23 et eksempel 2, der skal illustrere effekten af den foreslåede bestemmelse i SEL § 17 A, stk. 1, på et sambeskattet selskab.

Det er vores forståelse, at der er flere unøjagtigheder i det præsenterede eksempel.

Vi tillader os derfor at vedhæfte en omarbejdet udgave af eksempel 2, som viser, hvordan eksemplet efter vores forståelse bør se ud i forhold til de enkelte selskabers skattepligtige indkomst og underskud til fremførsel.

Det bemærkes, at vores omarbejdning angår eksemplets år 2023-2025 og angår ændringer i en del af beløbene i det præsenterede eksempel.

Vi anmoder venligst om Skatteministeriets kommentarer hertil.

3. I den foreslåede SEL § 17 A, stk. 1, fremgår det af 4. pkt., at "*Har selskabet kun været et finansielt selskab en del af indkomståret, foretages en indkomstopgørelse*

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295



efter skattelovgivningens almindelige regler for denne del af indkomståret, og kun denne del af indkomsten forhøjes efter 1. eller 2. pkt.”.

Vi er i denne henseende i tvivl om, hvordan et selskab, som kun har været et finansielt selskab i en del af et indkomstår, skal forholde sig til ”delperiodeopgørelse” af sine skattemæssige afskrivninger for det pågældende indkomstår (dvs. fordeling af indkomstårets afskrivninger mellem indkomstperioden som finansielt selskab hhv. indkomstperioden som ikke-finansielt selskab)?
Forholdet bør efter vores opfattelse tillige fremgå af lovens ordlyd.

4. I lovforslagets afsnit 2.2.2. fremgår det om ligningslovens § 33, at *”Der vurderes heller ikke at være behov for ændringer i ligningslovens § 33 om creditlempelse for udenlandske skatter, idet både den udenlandske indkomst og den samlede indkomst, der indgår i lempelsesbrøken, efter forslaget vil skulle være indkomsten før faktorforhøjelse.”* (vores fremhævelse).

I den foreslåede SEL § 17 A, stk. 2, fremgår det om ligningslovens § 33 H, at *”Indkomsten fra alle det finansielle selskabs udenlandske og danske indkomstkilder forhøjes efter stk. 1, før det underskud, der kan ses bort fra efter § 31, stk. 9, eller ligningslovens § 33 H, opgøres.”*

Hvis et finansielt selskab har nedenstående indkomst og lempelsesberettigede udenlandske skat, kan det da bekræftes, at den ”kombination”, der følger af udsagnet i lovforslagets afsnit 2.2.2. om ligningslovens § 33 (ej faktorforhøjelse ved opgørelse af lempelsesbrøken) og forslaget til SEL § 17 A, stk. 2, om ligningslovens § 33 H (faktorforhøjelse ved opgørelse af underskud, der bortses fra) medfører følgende, herunder at lempelsesbrøken iht. ligningslovens § 33 skal opgøres som (100/100)?

Spørgsmålet stilles udelukkende mhp. tydeliggørelse af Skatteministeriets hensigt med de foreslåede regler.

	Dansk indkomst	Udenlandsk indkomst	I alt indkomst		
Skattepligtig nettoindkomst iht. ligningslovens § 33 F før faktorforhøjelse	-100	100	0		
Betalt skat i udlandet		28			
Faktorforhøjet indkomst (2024, dvs. 26/22)	-118	118	0		
Dvs. der skal iht. forslaget til SEL § 17 A, stk. 2, bortses fra 118.					
Faktorforhøjet indkomst før bortseelse iht. ligningslovens § 33 H			0		
Bortseelse fra faktorforhøjet underskud iht. ligningslovens § 33 H			118		
Skattepligtig indkomst			<u>118</u>		
Skat, 22 %			26		
<u>Lempelse iht. ligningslovens § 33</u>					
(i) Lempelsesbrøk iht. bemærkningerne i afsnit 2.2.2.	$\frac{100}{100}$	x	26	=	26
(ii) Betalt skat i udlandet			28		
Lempelse, mindstebeløb af (i) og (ii)			<u>-26</u>		
Skat efter lempelse			<u>0</u>		

5. I forhold til den situation, at et udenlandsk selskab driver virksomhed i Danmark gennem et dansk fast driftssted, fremgår det af forslaget til SEL § 17 A, stk. 3, nr. 13), at indkomsten i det danske faste driftssted faktorforhøjes, når det udenlandske selskab fra det faste driftssted *udøver virksomhed svarende til den virksomhed, der udøves af selskaber omfattet af nr. 1-12.*

Ordlyden i forslaget til nr. 13) synes at lægge op til, at det afgørende for, om indkomsten i det faste driftssted skal faktorforhøjes, alene er en vurdering af, om den virksomhed, der udøves i det faste driftssted, er *svarende til* de virksomhedsaktiviteter, der er opregnet i forslagets nr. 1-12.

I høringskemaet har Skatteministeriet dog flere steder anført formuleringer, der peger i retning af, at finansielt tilsyn fra en udenlandsk myndighed er en nødvendig forudsætning for, at indkomsten i et fast driftssted skal faktorforhøjes.

I høringskemaet anføres det således fx:

- På side 6: "*Afgrænsningen af de finansielle selskaber, der omfattes af den forhøjede skat, er fastsat således, at alle selskaber, der leverer finansielle tjenesteydelser og er under tilsyn fra Finanstilsynet eller en tilsvarende udenlandsk tilsynsmyndighed, omfattes.*" (vores fremhævelse)
- På side 9: "*Udenlandske FAIF'er vil også være omfattet af den forhøjede selskabsskat, når de dels er undergivet et finansielt tilsyn i hjemlandet svarende til Finanstilsynets tilsyn med danske FAIF'er, dels udøver aktiviteter i*

et fast driftssted her i landet, jf. forslaget til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 12.” (vores fremhævelse – henvisningen til nr. 12 ses retteligt at skulle henvise til nr. 13)

Vi anmoder i forhold til det foreslåede nr. 13) venligst om, at det uddybes, om faktorforhøjelse af indkomst i et fast driftssted både kræver, at der skal være tale om en virksomhedsudøvelse i det faste driftssted svarende til virksomhedsaktiviteterne opregnet i forslagens nr. 1-12 og tillige finansielt tilsyn fra en udenlandsk myndighed, eller om alene finansielt tilsyn fra en udenlandsk myndighed - som den eneste nødvendige forudsætning - udløser faktorforhøjelsen?

Det bemærkes i den forbindelse, at det ikke er givet, at andre lande har samme afgrænsning af ”tilsynsbelagte aktiviteter”, som Danmark har, vel slet ikke uden for EU.

6. I forhold til danske koncerner, der anvender international sambeskatning, har Skatteministeriet på side 47 i høringskemaet anført, at *”Det bemærkes, at også indkomsten i udenlandske selskaber, der indgår i en international sambeskatning, beskattes efter danske regler. Det betyder, at den indkomst, der er oppebåret af udenlandske koncernselskaber efter forslaget vil skulle faktorforhøjes, hvis det udenlandske selskab er et finansielt selskab. Det gælder også, selv om det ikke er det danske Finanstilsyn, der i sådanne tilfælde er tilsynsmyndighed for det udenlandske selskab.”* (vores fremhævelse)

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

Vi anmoder venligst om Skatteministeriets kommentarer hertil.

Bemærkninger til lovforslagets § 4, nr. 1 (forslag til LL § 8 N, stk. 3)

7. Skatteministeriet har i høringskemaet på side 48 oplyst, at alle lønudgifter, som er fradragsberettiget efter SL § 6, stk. 1, litra a, også er fradragsberettigede efter LL § 8 N, og dermed også omfattes af fradragsloftet i det foreslåede stk. 3 til LL § 8 N.

Vi beder venligst om Skatteministeriets kommentarer til nedenstående eksempel, der tager udgangspunkt i situationen før det foreslåede fradragsloft (spørgsmål 1), og derefter bygges situationen med det foreslåede fradragsloft på (spørgsmål 2).

Eksempel: Et dansk moderselskab ejer 45 % af aktierne i et dansk datterselskab. Selskaberne er ikke sambeskattede. Moderselskabet har i en periode brug for ekstra administrative ressourcer *vedrørende sin løbende drift*. Som følge af den midlertidige karakter af behovet indgås der aftale om, at datterselskabets administrative personale træder til. Der sker ingen ændringer i ansættelsesforholdene, dvs. medarbejderne forbliver ansat i og aflønnet af datterselskabet. Moderselskabet betaler datterselskabet et vederlag for den administrative ydelse, som moderselskabet modtager fra datterselskabet. Det vil sige, at moderselskabet ved betaling af vederlaget godtgør

datterselskabet for dets lønudgifter til det personale, som udfører arbejde til gavn for moderselskabet.

Spørgsmål 1: Har moderselskabet fradragsret for vederlaget til datterselskabet? Vederlaget til datterselskabet vedrører moderselskabets *drift*, og efter SL § 6, stk. 1, litra a, vil der efter vores opfattelse derfor være fradragsret. Ifølge ministeriets ovennævnte svar i høringsskemaet vil moderselskabets udgift da også være omfattet af LL § 8 N.

Bestemmelsen i LL § 8 N, stk. 1, omfatter imidlertid kun lønudgifter afholdt af arbejdsgiverselskabet til egne medarbejdere. Da moderselskabets udgift ikke vedrører dets egne ansatte, men ansatte i et datterselskab, er der derfor ikke fradrag efter LL § 8 N, stk. 1. Efter LL § 8 N, stk. 2, kan betaling for erhvervsmæssige lønudgifter til medarbejdere ansat i et andet selskab fradrages, men kun under betingelse af, at selskaberne er sambeskattede. I eksemplet er moder- og datterselskabet, der leverer de administrative ydelser, ikke sambeskattede. Det må derfor efter vores opfattelse konkluderes, at moderselskabet ikke har fradrag for sin udgift efter hverken stk. 1 eller stk. 2 i LL § 8 N.

Eftersom SL § 6, stk. 1, litra a, består ved siden af LL § 8 N, kan Skatteministeriet da bekræfte, at moderselskabet i eksemplet kan fradrage den nævnte udgift vedrørende sin *drift* efter SL § 6, stk. 1, litra a?

Hvis ja, da forekommer det efter vores opfattelse ikke fyldestgørende, når ministeriet i høringsskemaet som nævnt anfører, at alle de lønudgifter, som er fradragsberettiget efter SL § 6, stk. 1, litra a, også er fradragsberettigede efter LL § 8 N – for moderselskabet har jo i eksemplet netop ikke fradrag efter hverken stk. 1 eller stk. 2 i LL § 8 N.

Spørgsmål 2: Her ændres eksemplet ovenfor sådan, at det i stedet for administrative ydelser er ledelsesmæssige ressourcer, som moderselskabet har brug for at indkøbe fra datterselskabet. Til brug for den daglige *drift* i moderselskabet indkøber moderselskabet derfor ledelsesmæssige ressourcer fra datterselskabet. Det medfører konkret, at 10 mio. kr. af betalingen fra moderselskabet til datterselskabet vedrører én specifik medarbejder i datterselskabet.

Der sker i eksemplet en aflønning (betaling fra moderselskabet til datterselskabet), der overstiger fradragsloftet efter den foreslåede regel i LL § 8 N, stk. 3, som ifølge forslaget er formuleret således: "Der kan dog ikke efter stk. 1 og 2 samlet fradrages udgifter for mere end et grundbeløb [...]".

Når moderselskabets fradragshjemmel efter vores opfattelse følger af SL § 6, stk. 1, litra a, og ikke af LL § 8 N, stk. 1 eller 2, vil fradragsloftet for lønninger i LL § 8, stk. 3, da gælder for moderselskabets betaling på 10 mio.kr. til datterselskabet, når fradragsloftet i LL § 8 N, stk. 3, kun henviser til udgifter omfattet af LL § 8 N, stk. 1 eller 2?

8. Er Skatteministeriet enig i, at hvis selskab A har indkøbt ledelsesmæssige ressourcer fra selskab B for 10 mio.kr., hvorved selskab A betaler et vederlag herfor på 10 mio.kr. til selskab B, og de ledelsesmæssige ressourcer angår én specifik medarbejder, som har modtaget en løn fra selskab B på 50 mio.kr., da skal selskab B i

sine opgørelser efter fradragsloftet i forslaget til LL § 8 N, stk. 3, modregne det modtagne vederlag på 10 mio.kr. i sin lønudgift på 50 mio.kr., sådan at alene nettobeløbet på 40 mio.kr. anses for selskab B's lønudgift til medarbejderen i forhold til fradragsloftet?

Hvis ikke, da kan det være, at både selskab A's betalte vederlag på 10 mio.kr. og selskab B's bruttolønudgift på 50 mio.kr., i alt 60 mio.kr., indgår ved opgørelser efter fradragsloftet i forslaget LL § 8 N, stk. 3, hvilket ikke kan være hensigten, når lønnen til medarbejderen de facto udgør 50 mio.kr.

Vi står gerne til rådighed for en uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for Skatteudvalget

Andreas Munk Hansen
Chefkonsulent