

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K  
Danmark

Accura Advokatpartnerselskab  
Alexandriagade 8  
DK-2150 Nordhavn/Cph.

Phone +45 3945 2800  
www.accura.dk

CVR no. 33039018

28. februar 2025

## Høringssvar - j.nr. 2024-4606

### Forslag til Lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolloven.

Accura Advokatpartnerselskab afgiver hermed høringssvar til enkelte, udvalgte elementer i ovennævnte lovforslag.

#### 1 Omkvalificering af transparente enheder (lovforslagets § 3)

##### 1.1 Generelt

Vi har forståelse for og er grundlæggende enige i ønsket om at sikre, at hybride enheder ikke kan misbruges til aggressiv planlægning.

Det er dog vores opfattelse, at den klare og åbenbare misbrugssituation, som afsnit 2.8.2 i bemærkningerne til lovforslaget påpeger, må anses for at være omfattet af den generelle misbrugsregel i ligningslovens § 3. I det tilfælde at en så klar og åbenbar misbrugssituation, som skitseret i bemærkningerne, ikke efter Skatteministeriets opfattelse er omfattet af ligningslovens § 3, peger det på at der i så fald er et ret grundlæggende problem ved den generelle misbrugsregel i ligningslovens § 3, hvis den ikke blot tillader at uafhængige parter tilrettelægger deres forhold mhp. en rent formelt at opfylde af en objektiv fastsat grænse, men også tillader den rent kunstige tilrettelæggelse af koncerninterne forhold med det ene formål at gøre brug af en sådan objektiv fastsat grænse i strid med det bagvedliggende formål med reglerne.

De reelle effekter ved et eventuelt hybridt mismatch vil i øvrigt også i et vist omfang kunne adresseres efter anti-hybridreglerne i selskabsskattelovens §§ 8 C – 8 E.

Det kan derfor overvejes, om den foreslåede ændring reelt er påkrævet for at opnå det bagvedliggende formål, og om ændringen af det i forvejen ganske komplekse regelsæt reelt medfører en større forudsigelighed og retssikkerhed for såvel stat og skatteydere

## 1.2 Til stk. 8

Vi bemærker, at retsstillingen efter selskabsskattelovens § 2 C er uklar i de tilfælde, hvor en transparent enhed (f.eks. et K/S) som er omkvalificeret efter selskabsskattelovens § 2 C, og dermed skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, bliver omdannet fra en transparent enhed til en fuldt skattepligtig enhed omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 (f.eks. et ApS).

Det fremgår af lovforslagets afsnit 2.8 "Omkvalifikation af transparente enheder" at det som udgangspunkt ikke medfører beskatning, når en transparent enhed overgår til beskatning som et selvstændigt skattesubjekt i medfør af selskabsskattelovens § 2 C. I stedet vil der ske succesion i de skattemæssige værdier. Det fremgår ligeledes, at såfremt den omkvalificerede enhed ophører med at være omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, vil dette blive behandlet som en likvidation. Dette er i overensstemmelse med § 2 C, stk. 8, hvoraf det fremgår, at såfremt et selskab ophører med at være omfattet af § 2 C, stk. 1, anses selskabet for at være ophørt, og aktiver og passiver anses for solgt til handelsværdien på dette tidspunkt.

Hverken de eksisterende regler og forarbejder – eller de nu foreslåede regler og bemærkninger – tager udtrykkeligt stilling til den situation, hvor der sker en omdannelse af en hybrid enhed omfattet af selskabsskattelovens § 2 C til en ikke-hybrid enhed.

Konkret er der i den danske selskabslovgivning mulighed for fx at omdanne et dansk P/S til et dansk A/S med fuld civilretlig succession, dvs. A/S'et anses i alle henseender som en videreførelse af P/S'et, hvilket også giver sig udtryk i at enheden rent praktisk beholder sit CVR-nummer.

Et dansk P/S vil i mange tilfælde i udlandet blive anset for et selvstændigt skattesubjekt, herunder fx i Norge, og vil derfor i praksis kunne være omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, hvis der er norske kapitalejere i P/S'et. Hvis P/S'et efter selskabslovens regler omdannes til et A/S, vil selskabet efter omdannelsen være skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

En overgang fra skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, jf. § 2 C, stk. 1, til skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, vil normalt være omfattet af selskabsskattelovens § 5 C, som omhandler situationer hvor selskaber skifter beskatningsparagraf inden for selskabsskattelovens § 1 (og hvor situationen ikke er omfattet af selskabsskattelovens §§ 5 A, 5 B og 5 F). Konsekvensen heraf er, at omdannelsen som udgangspunkt ikke har nogen væsentlig skattemæssige konsekvenser grundet succesionsprincippet i selskabsskattelovens § 5 C, stk. 2.

Formuleringen af selskabsskattelovens § 2 C, stk. 8, samt bemærkningerne dertil, kan imidlertid skabe tvivl om, hvorvidt det er tilsigtet at selskabsskattelovens § 2 C, stk. 8, i denne sammenhæng skal anses for at tilsidesætte de almindelige regler i selskabsskattelovens § 5 C, hvilket efter vores opfattelse ville savne et rimeligt formål. Tværtimod vil en omdannelse af et P/S omfattet af selskabsskattelovens § 2 C til at almindeligt A/S tilsikre hele det bagvedliggende formål med selskabsskattelovens § 2 C, da der

dermed er opnået sikkerhed for, at der ikke – som følge af selskabstypen – kan opstå hybride mismatch som vil kunne misbruges eller i øvrigt føre til skattefordele som strider mod formålet og hensigten med skatteretten.

Vi vil derfor foreslå, at selskabsskattelovens § 2 C, stk. 8, omformuleres som led i lovforslaget, så stk. 8, i stedet for at henvise til at "selskabet ophører med at være omfattet af stk. 1", henviser til at "selskabet ophører med at være skattepligtig efter § 1, jf. stk. 1" eller at der i slutningen af stk. 8 indsættes en henvisning til, at "§ 5 C dog finder tilsvarende anvendelse, hvis der indtræder en sådan ændring for selskabet, at beskatningen fremtidig skal ske efter reglerne i § 1 i stedet for stk. 1."

Den eksisterende retspraksis mv. til selskabsskattelovens § 5 C vil her også uden videre kunne anvendes på eventuelle særlige situationer eller tilfælde mhp. at sikre at forudsigelighed om den rette skattemæssige behandling samt at reglerne ikke kan anvendes til at opnå utilsigtede skattefordele.

I praksis ville en anvendelse af selskabsskattelovens § 2 C, stk. 8, på en situation, hvor den relevante enhed overgår til almindelig skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, volde praktiske problemer, da selskabsskattelovens § 2 C, stk. 8, bygger på en forudsætning om, at aktiverne i enheden skattemæssigt ender med at blive anset for at være ejet af investorerne i enheden, hvorimod en overgang til almindelig beskatning som følge af en omdannelse vil indebære, at aktiverne stadig (også skattemæssigt) anses for ejet af enheden og ikke investorer, hvorfor der er indbygget en mismatch situation, som selskabsskattelovens § 2 C tilsigter at undgå, og som potentielt vil kunne indebære risiko for enten dobbeltbeskatning eller ikke-beskatning.

## **2      Kontrollerede transaktioner og SEL § 13 F hhv. PAL § 14 (lovforslagets § 5)**

Lovforslaget indeholder en lempelse af transfer pricing-dokumentationspligten i visse tilfælde. Den præcise afgrænsning af den foreslåede lempelse af transfer pricing-dokumentationspligterne kan altid diskuteres, men det er ubetinget positivt, at der med lovforslaget tages et skridt i retning af at reducere transfer pricing-dokumentationsbyrderne, så pligterne lempes, når byrderne ikke står mål med den reelle værdi, som dokumentationen skaber for skatteyderne samt skattemyndighederne og -ydere.

Lempelserne omfatter bl.a. pensionskasser og livsforsikringsselskaber, som opgør deres afkast efter nettoopgørelsesreglerne i selskabsskattelovens § 13 F eller pensionsafkastbeskatningslovens § 14, for transaktioner med underliggende datterselskaber, som ejes via skattetransparente, juridiske personer.

Vi vil i den forbindelse gerne opfordre til, at undtagelsen ud fra de helt samme hensyn og overvejelser udvides til også at et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 3 A, der reelt kan sidestilles med de tilfælde, der er omfattet af den foreslåede lempelse, bortset fra at et 3 A-selskab efter vores opfattelse teknisk set er et selvstændigt (men skattefritaget) skattesubjekt.

For selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A består der i samtidig en særlig usikkerhed forbundet med samspillet mellem transfer pricing-reglerne, reglerne om skattefrie koncerntilskud og nettoopgørelsesprincippet i pensionsafkastbeskatningsloven.

Hvis en pensionskasse giver et (skattefrit) tilskud til et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 3 A – hvilket fx kan opstå i tilfælde hvor der er usikkerhed om den objektivt korrekte pris på en intern transaktion mellem pensionskassen og 3 A-selskabet – vil et sådant tilskud som udgangspunkt øge værdien af selskabet.

Det er ikke i gældende lovgivning klart, hvorvidt et sådan tilskud – og den deraf afledte værdiforøgelse – potentielt indebærer beskatning hos pensionskassen, jf. pensionsafkastbeskatningslovens § 15, stk. 3. Hvis § 3 A selskabet derimod havde været en transparent enhed, ville pensionskassen kunne anvende nettoopgørelsesprincippet i pensionsafkastbeskatningslovens § 14, hvoraf det eksplicit fremgår af stk. 4, at beskatningsgrundlaget ville blive nedsat med tilskuddet, og pensionskassen vil derfor ikke blive beskattet af værdistigningen, som tilskuddet har medført. En tilsvarende formulering findes i selskabsskattelovens § 13 F, stk. 4. Det fremstår derfor som en ren forglemmelse, at der ikke er en tilsvarende udtrykkelig bestemmelse fsva. pensionsafkastbeskatningslovens § 15.

Her skal det i øvrigt også bemærkes, at anvendelsen af selskabsskattelovens § 13 F er direkte hjemlet i selskabsskattelovens § 3 A, stk. 4. Heraf fremgår det, at hvis ejeren af § 3 A selskabet har valgt opgørelse efter selskabsskattelovens § 13 F, vil indkomsten fra § 3 A selskabet ligeledes skulle opgøres efter § 13 F.

Vi vil derfor foreslå, at der i lovforslaget laves en tilføjelse til selskabsskattelovens § 3 A, stk. 4, hvori det præciseres, at indkomst fra 3 A-selskabet medregnes efter reglerne i pensionsafkastbeskatningslovens § 14, svarende til den eksisterende formulering ift. selskabsskattelovens § 13 F, og at det tilføjes i enten selskabsskattelovens § 3 A eller i den foreslåede bestemmelse i skattekontrollovens § 39, stk. 2, nr. 4, at den finder tilsvarende anvendelse på 3 A-selskaber.

Tilføjelsen vil dog ikke være nødvendigt, hvis et 3 A-selskab allerede efter gældende ret skal anses for en transparent enhed. Lovteknisk er selskabsskattelovens § 3 A dog formuleret som en regel om skattefrihed for enheden mod at indkomsten i stedet medregnes hos ejerne, hvorfor det ikke klart kan udledes, at enheden helt generelt skal anses som en skattetransparent.

Endelig bør det overvejes, om ikke der er behov for at opdatere selskabsskattelovens § 3 A, så den ikke strider mod EU-retten, og dermed tilføje at udenlandske pensionsinstitutter omfattet af selskabsskattelovens § 13 J, stk. 3, også kan være ejere af et 3 A-selskab. Dette bør være provenuneutralt, da der ikke kan være den store usikkerhed om, at EU-retten alligevel vil indebære at disse EU pensionsinstitutter sidestilles med danske pensionsinstitutter ift. muligheden for at mitigere dobbeltbeskatning af ejendomsselskaber; tværtimod kan det have en positiv effekt da det vil forbedre mulighederne for at udenlandske pensionsinstitutter kan investere i dansk fast ejendom.

Med venlig hilsen

Poul Erik Lytken  
Partner, Advokat

Steffen Strande  
Advokat

Advokatrådet



**ADVOKAT  
SAMFUNDET**

Skatteministeriet

KRONPRINSESSEGADE 28

1306 KØBENHAVN K

TLF.: 33 96 97 98

DATO: 28. marts 2025

SAGSNR.: 2025 - 850

ID NR.: 1089616

[lovgivningoekonomi@skm.dk](mailto:lovgivningoekonomi@skm.dk); [klh@skm.dk](mailto:klh@skm.dk)

### **Høring af forslag til lov om ændring af kildeskatteloven og selskabsskatteloven (SKM.: 367809), jeres j.nr. 2024-4606**

Ved e-mail af 12. marts 2025 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte forslag.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Lovforslaget indfører en pligt til indeholdelse for udenlandske personer og selskaber, der ikke har hjemting i Danmark. For at imødegå udfordringerne ved, at den faktiske inddrivelse af sådanne krav forventes at ske i udlandet, indføres samtidig en direkte solidarisk hæftelse for 'befuldmægtigede', der har hjemting her i landet. Dette sker konkret ved ændringen af kildeskattelovens §§ 65 C og 65 D som følger:

*"Hvis den, for hvis regning udbetaling eller godskrivning foretages, ikke har hjemting her i landet, og udbetalingen eller godskrivningen foretages af en befuldmægtiget, der har hjemting her i landet, påhviler det den befuldmægtigede at foretage indeholdelsen. Den befuldmægtigede er således medansvarlig for, at indeholdelsen foretages."*

Det anføres bl.a. herom i de generelle bemærkninger:

*"Formålet hermed er at sikre den bedst mulige adgang til at inddrive krav på royaltyskat og renteskat i tilfælde, hvor den, for hvis regning royalty eller renter betales eller godskrives, ikke har hjemting i Danmark. Muligheden for at inddrive kravet hos en befuldmægtiget med hjemting her i landet vil f.eks. give mulighed for at inddrive*

*kravet i tilfælde, hvor den, for hvis regning betalingen eller godskrivningen er sket, ikke er hjemmehørende i EU eller et land, som Danmark har en inddrivelsesaftale med, og hvor vedkommende ikke (længere) ejer aktiver i Danmark.*

*Den befuldmægtigede vil dog efter forslaget skulle anses for at hæfte direkte og solidarisk for renteskatten henholdsvis royaltyskatten. Er indeholdelse ikke sket, vil Skatteforvaltningen således kunne søge skatten inddrevet hos den befuldmægtigede, også selv om kravet ikke forinden er forsøgt inddrevet hos den, for hvis regning betalingen eller godskrivningen af renterne eller royaltybeløbet er sket.”*

Det er således klart, at det er Skatteministeriets forståelse af den nugældende lov, at den befuldmægtigede, som tidligere havde pligt til at foretage indeholdelse, ikke hæftede for dette, mens den befuldmægtigede, som nu er medansvarlig for indeholdelsen, har et sådant ansvar. Denne hæftelse indføres tilsyneladende ved at anvende ordet 'medansvarlig'. Det er i sig selv kritisabelt, at en sådan betydelig ændring af hæftelsen for den befuldmægtigede ikke klarlægges i selve lovteksten, men alene kan udledes af lovforslagets bemærkninger. Det er ikke åbenlyst, at den befuldmægtigede, hvem det 'påhvilede' at foretage indeholdelse, ikke hæftede for dette, mens den befuldmægtigede, som nu er 'medansvarlig' for indeholdelsen, har et sådant ansvar.

Dernæst medfører den befuldmægtigedes nye position som solidarisk hæftende, at det er nødvendigt at afklare, hvornår en person eller virksomhed anses som *befuldmægtiget* til at foretage en *udbetaling* eller *godskrivning*.

Begrebet 'udbetaling' må antages at omhandle en faktisk flytning af midler, mens 'godskrivning' må antages at være en bogføringsmæssig eller regnskabsmæssig klassificering eller postering. I begge tilfælde er der dog tale om simple handlinger, hvorfor det kan være ganske uklart, hvornår en tredjepart kan siges at have egentlig fuldmagt til at foretage udbetaling eller godskrivning af renter eller royalty.

Kan eksterne aktører som en bank, ejendomsadministrator, bogholder eller lignende anses for at være befuldmægtigede til at overføre renter eller royalty, alene fordi disse instrueres i at overføre sådanne beløb? Har det betydning for hæftelsen, om den befuldmægtigede er bekendt med, at beløbet anses for at være rente eller royalty? Og påhviler det tredjeparten at afklare dette – altså at der i princippet altid skal foreligge en redegørelse for dette? Har det betydning, hvis

tredjeparten alene kan oprette en overførsel i et banksystem, men at den endelige gennemførelse heraf forudsætter godkendelse hos opdragsgiveren, således at det i sidste ende ikke er tredjeparten, der *foretager* overførslen? Tilsvarende spørgsmål vil opstå, hvis beløbene alene godskrives. Her kan der opstå uklarhed om, hvorvidt en ekstern bogholder, der bliver bedt om at bogføre rente- eller royaltyudgifter, dermed anses for at have egentlig fuldmagt til at godskrive disse. Ligeledes for en revisor, som modtager bogføringen fra virksomheden, hvori der indgår godskrevne rente- eller royaltyudgifter, kan der opstå uklarhed om, hvorvidt det er virksomheden, der i bogføringen har foretaget godskrivningen, eller om dette først endeligt sker ved udarbejdelse af regnskabet eller oplysningsskemaet.

Advokatrådet finder disse uklarheder retssikkerhedsmæssigt betænkelige – også henset til den væsentlige byrde, der pålægges en befuldmægtiget – og skal opfordre Skatteministeriet til som minimum at udbygge lovforslagets bemærkninger med grundig vejledning om og præcisering af, hvornår en person/virksomhed anses for at være befuldmægtiget, herunder give en række eksempler på grænsedragningen. Det bemærkes herved, at det er ganske svært at påvise en negation. Den tredjepart, som vil påberåbe sig, at der ikke foreligger en fuldmagt, har jo sjældent direkte skriftlig dokumentation herfor.

Endelig bemærkes, at hvorvidt der skal indeholdes kildeskat på renter og royalty kan være betinget af en meget kompliceret vurdering af en række forhold af såvel faktuel som juridisk karakter, f.eks. det fulde kendskab til betalingsstrømme i koncernen eller fortolkningen af en række komplicerede værnsregler. I det lys synes det ganske voldsomt at lægge en så betydelig byrde på den befuldmægtigede, og dette kan ske uden, at Skatteforvaltningen har foretaget nogen skridt for at inddrage beløbet hos den egentlige skyldner – til trods for at Skatteforvaltningen har væsentligt bedre muligheder herfor end private parter vil have.

Med venlig hilsen



Andrew Hjuler Crichton  
Generalsekretær

**Til:** Lovgivning og Økonomi (lovgivningogoeekonomi@skm.dk), Jesper Leth Vestergaard (JLV@SKM.DK), Kim Lundgaard Hansen (KLH@skm.dk)  
**Cc:** Maria Rask Hetoft Larsen (ml@aktiveejere.dk), Niclas Holst Sonne NHS (nhs@gorrissenfederspiel.com)  
**Fra:** Bo Sandberg (bsa@aktiveejere.dk)  
**Titel:** SV: Høring af forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatte-forvaltningsloven og skattekontrolloven  
**E-mailtitel:** SV: Høring af forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatte-forvaltningsloven og skattekontrolloven (SKM.: 352823)  
**Sendt:** 04-03-2025 00:32

Denne e-mail kommer fra internettet. Den er således ikke nødvendigvis fra en intern kilde, selvom afsenderadressen kan indikere det.

Til SKM!

Brancheforeningen for Aktive Ejere takker for høringsmuligheden.

Vi har for nuværende ikke bemærkninger til lovforslaget.

Med venlig hilsen

**Bo Sandberg**  
Cheføkonom



Løngangstræde 20 4. sal  
1468 København K – Danmark  
E-mail: [bsa@aktiveejere.dk](mailto:bsa@aktiveejere.dk)  
+45 28 50 38 19

---

**Fra:** Kim Lundgaard Hansen <[KLH@skm.dk](mailto:KLH@skm.dk)>  
**Sendt:** 3. februar 2025 09:43  
**Cc:** Jesper Leth Vestergaard <[JLV@SKM.DK](mailto:JLV@SKM.DK)>  
**Emne:** Høring af forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolloven (SKM.: 352823)

Til høringsparterne

Der vedlægges forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolloven (Tilpasning til administrative retningslinjer vedrørende minimumsbeskatningsreglerne, aflønning af kvalificerede distributører i visse lande og justering af reglerne om omkvalifikation af transparente enheder, transfer pricing dokumentation, international sambeskatning og oplysningspligt m.v.).

Vedlagt er også høringsbrev, resumé og høringsliste.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger til lovforslaget senest fredag den 3. marts 2025.

Høringssvar bedes sendt til [lovgivningogoeekonomi@skm.dk](mailto:lovgivningogoeekonomi@skm.dk) med henvisning til j.nr. 2024-4606. Der bedes samtidig sendt en kopi til [jlv@skm.dk](mailto:jlv@skm.dk) og [klh@skm.dk](mailto:klh@skm.dk).



Med venlig hilsen

**Kim Lundgaard Hansen**  
Cheffjurist  
Selskab, Aktionær og Erhverv

Tel. +45 72 38 88 02

Mail [KLH@skm.dk](mailto:KLH@skm.dk)



## Skatteministeriet

Skatteministeriet/Ministry of Taxation  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
DK 1402 - København K

Mail [skm@skm.dk](mailto:skm@skm.dk)

Web [www.skm.dk](http://www.skm.dk)

[Sådan behandler vi persondata](#)

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K  
Att.: Kim Lundgaard Hansen

Den 3. marts 2025

**Høringssvar: Høring over udkast til forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolløven (J.nr. 2024-4606)**

Dansk Erhverv har den 3. februar 2025 modtaget *udkast til forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolløven (Tilpasning til administrative retningslinjer vedrørende minimumsbeskatningsreglerne, aflønning af kvalificerede distributører i visse lande og justering af reglerne om omkvalifikation af transparente enheder, transfer pricing dokumentation, international sambeskatning og oplysningspligt m.v.)* i høring.

**Generelle bemærkninger**

Dansk Erhverv vil igen påpege det uheldige og uhensigtsmæssige i, at man i EU, og dermed også i Danmark, har valgt at indføre minimumsbeskatningen, før hverken det politiske eller juridiske grundlag er fuldt på plads. Bortset fra EU-landene, er det meget få lande på globalt plan der har valgt at implementere minimumsskatten. Udover at give de europæiske lande alt andet end en level-playing-field, som reglerne ellers var tiltænkt, så har man nu en lovgivning der skal bruges store administrative kræfter på - blandt andet på grund af, at det juridiske grundlag fra OECD ikke er endeligt på plads.

De politiske udsigter for landene, der har indført minimumsskatten, er også uklare, da der er en latent risiko for, at virksomheder fra 'minimumsskattelande' bliver mødt med modforanstaltninger fra USA alene på grund af den potentielt skadelige virkning, som UTPR-bestemmelserne risikerer at kunne medføre for amerikanske virksomheder.

Dansk Erhverv mener, at EU nøje bør overveje om minimumsskatte reglerne skader eller gavner europæisk erhvervsliv. Hvis det er klart, at skadesvirkningerne er størst eller det er usikkert, så bør man overveje fremtiden for reglerne.

**Specifikke bemærkninger**

Dansk Erhverv mener ikke, at formuleringen i Skattekontrolløvens § 39, stk. 2. er hensigtsmæssig. Det fremgår af § 39 i lovforslaget, hvilke kontrollerede transaktioner den skattepligtige ikke

skal udarbejde skriftlig dokumentation for. Endvidere affattes § 39, stk. 2. således: "Kontrollerede transaktioner i form af udbytter og tilskud, der betales kontant".

Dansk Erhverv mener, at stk. 2 er for snævert defineret. Med den nuværende formulering omfattes f.eks. kapitalforhøjelser og -nedsættelser ikke af undtagelsen. Dansk Erhverv vil derfor indstille, at formuleringen ændres til "ensidige selskabsretlige dispositioner", således at ikke kun udbytter og tilskud omfattes af undtagelsen.

Dansk Erhverv stiller sig naturligvis til rådighed for yderligere bemærkninger.

Med venlig hilsen

**Jacob Ravn**  
Skattepolitisk chef

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

Sendes pr. e-mail:  
lovgivningogoekonomi@skm.dk  
jlv@skm.dk  
klh@skm.dk

## **Høringssvar vedr. forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolloven**

Dansk Industri deler målet om, at skattereglerne skal være robuste og følge international standard. Dansk Industri har gennem hele processen advaret om, at gennemførelsen af reglerne om minimumsbeskatning i EU og Danmark burde have været koordineret med USA for at undgå konflikt og sikre lige konkurrencevilkår. USA har nu, som bekendt, ved præsidentiel bekendtgørelse den 20. januar 2025 tilkendegivet, at landet ikke vil implementere OECD's minimumsbeskatningsregler. Dansk Industri opfordrer derfor Skatteministeriet til at arbejde for at undgå eventuelle amerikanske sanktioner mod danske virksomheder, der måtte blive udløst af de danske skatteregler, samt til at belyse konsekvenserne for danske virksomheders konkurrenceevne.

Det er afgørende, at skattereglerne ikke pålægger virksomhederne unødige administrative omkostninger. Det oprindelige lovforslag om minimumsbeskatning anførte i forarbejderne tilbage i 2023, at Erhvervsstyrelsens Område for Bedre Regulering (OBR) havde opgjort, at udkastet til lovforslaget ville medføre 462 mio. kr. i løbende administrative byrder årligt samt ca. 185 mio. kr. i administrative omstillingsomkostninger. Dansk Industri opfordrede i forbindelse med det oprindelige lovforslag derfor på det kraftigste til, at eksisterende danske skatteregler forenkles og tilpasses internationale standarder med henblik på at sikre, at de samlede administrative omkostninger ikke stiger. Det er desværre endnu ikke sket.

Dansk Industri anerkender, at elementer af det aktuelle lovforslag tilsigter at nedbringe virksomhedernes administrative omkostninger, eksempelvis forslaget om, at den skattepligtige i en række tilfælde ikke skal udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner.

Dansk Industri er bekendt med de mere tekniske bemærkninger i FSR – danske revisorers hørings-svar og tilslutter sig disse.

Med venlig hilsen

Sune Hein Lundbek  
Fagleder for skattejura og international skat

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K



**FINANS  
DANMARK**

# Høringssvar om udkast til forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatte- loven, skatteforvaltningsloven og skattekontrol- loven

## Høringssvar

28. februar 2025  
Dok: FIDA-483742746-689543-v1  
Kontakt Peter Schultz-Møller

### Generelle bemærkninger

Finans Danmark takker for muligheden for at afgive høringssvar til udkast til forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatte- loven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolloven

Finans Danmark noterer med tilfredshed, at de betydelige administrative byrder ved skattekontrolloven delvist lempes vedrørende afgrænsningen af de skatte- pligtige, der har pligt til at udarbejde og indsende transfer pricing dokumenta- tion, og afgrænsningen af de kontrollerede transaktioner, der skal udarbejdes og indsendes dokumentation for.

Finans Danmark finder det i den anledning mest rimeligt, at § 5, nr. 5 (ny skatte- kontrollov § 39, stk. 2) får virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2024 eller senere. Der synes hverken at være realøkonomiske eller systemmæs- sige argumenter for det senere ikrafttrædelsestidspunkt, der er indeholdt i udka- stet til lovforslaget. Det kan hertil bemærkes, at § 5, nr. 5 omhandler virksomhe- dernes processer for udarbejdelse af dokumentation. Der kan derfor vanskeligt peges på systemmæssige hindringer for Skattestyrelsen i relation til at fremrykke ikrafttrædelsestidspunkt til indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2024 eller senere.

Det vil sige, at Finans Danmarks ændringsforslag kan reducere de administrative byrder for virksomheder på et tidligere tidspunkt – uden at skabe negative følger virkninger heraf.

Med venlig hilsen

Peter Schultz-Møller

Direkte: 3016 1028

Mail: [PSM@fida.dk](mailto:PSM@fida.dk)

## Høringssvar

28. februar 2025

Dok. nr.:

FIDA-483742746-689543-v1



Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
DK 1402 - København K  
Att. Kim Lundgaard Hansen og Jesper Leth Vestergaard

Sendt digitalt til: [jlv@skm.dk](mailto:jlv@skm.dk), [klh@skm.dk](mailto:klh@skm.dk) og [lovgivningogoekonomi@skm.dk](mailto:lovgivningogoeкономи@skm.dk)

Den 3. marts 2025

**Høringssvar til høring over udkast til forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolloven  
(Tilpasning til administrative retningslinjer vedrørende minimumsbeskatningsreglerne, aflønning af kvalificerede distributører i visse lande og justering af reglerne om omkvalifikation af transparente enheder, transfer pricing dokumentation, international sambeskatning og oplysningspligt m.v.), jf. Skatteministeriets j. nr. 2024 - 4606**

FSR – danske revisorer

Børsgade 4, 4. sal  
DK - 1215 København K

Telefon +45 7225 5703  
[fsr@fsr.dk](mailto:fsr@fsr.dk)  
[www.fsr.dk](http://www.fsr.dk)

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

FSR – danske revisorer ("FSR") takker for modtagelse af nærværende udkast til høringssvar til høring over udkast til forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolloven (Tilpasning til administrative retningslinjer vedrørende minimumsbeskatningsreglerne, aflønning af kvalificerede distributører i visse lande og justering af reglerne om omkvalifikation af transparente enheder, transfer pricing dokumentation, international sambeskatning og oplysningspligt m.v.), som Skatteministeriet har sendt i høring den 03.02.2025 med høringsfrist den 03.03.2025.

FSR vil indledningsvist kvittere for, at Skatteministeriet så kort tid efter offentliggørelsen af OECDs seneste administrative guidance har et lovudkast klar til implementering af selvsamme guidance.

Det er naturligvis af stor betydning for danske koncerner, at OECDs administrative guidance hurtigst muligt bliver implementeret ved lov på de punkter, hvor dette er nødvendigt for at sikre, at danske koncerner kan støtte ret derpå.

Til § 1, nr. 19:

Det følger af den foreslåede ordlyd til 2. pkt., at "*Følgende udskudte skatter skal anses for omfattet af 1. pkt.: ...*", hvorefter der oplistes fire numre med forskellige scenarier.

Den foreslåede ordlyd giver indtrykket af, at der var tale om en udtømmende oplistning af, hvilke udskudte skatter, der opfattes af 1. pkt., hvilket imidlertid ikke er korrekt.

FSR bemærker, at der i realiteten er tale om, at nr. 1-4 også skal anses for at udgøre "transaktioner" omfattet af 1. pkt.





FSR foreslår, at ordlyden ændres for at tydeliggøre, at de oplyste scenarier med udskudte skatter i nr. 1-4 "også" anses for omfattet af 1. pkt. i tillæg til de øvrige udskudte skatter, der i forvejen er omfattet af 1. pkt.

Til § 1, nr. 22:

FSR påskønner, at man fra Skatteministeriets side lægger op til, at udenlandske koncerner pålægges den mindst mulige administrative byrde ved at have en omfattet koncernenhed i Danmark, når standardskemaet bliver indleveret i et land, som har en gældende aftale om at udveksle skemaet med de danske skattemyndigheder.

Det betyder, at udenlandske koncerner i praksis kun vil skulle indlevere en simpel blanket i Danmark med meget få oplysninger, da Skattestyrelsen alligevel vil modtage standardskemaet ad officielle veje.

Desværre er danske koncerner ikke altid lige så heldige for så vidt angår administrative konsekvenser i udlandet. Jurisdiktioner, som har indført indenlandske ekstraskatter kan nemlig kræve, at disse skatter skal opgøres efter lokale regnskabsstandarder, og at der skal indleveres en fuld lokal selvangivelse i tillæg til standardskemaet, som indleveres i Danmark.

FSR opfordrer derfor Skatteministeriet til i OECD- og EU-regi at arbejde for, at jurisdiktioner i videst muligt omfang søger også at tilgodese koncernerne ved at pålægge mindst mulige ekstra administrative byrder. Jurisdiktionerne bør altså i videst muligt omfang basere indenlandske ekstraskatter på koncernregnskabstal og søge at minimere yderligere lokale oplysningskrav.

Til § 1, nr. 24:

FSR anerkender behovet for den foreslåede ændring af bestemmelsen, således at registreringen også omfatter skattemæssigt transparente enheder i Danmark.

FSR opfordrer dog til, at der straks findes en digital løsning, som vil gøre skattemæssigt transparente enheder i Danmark i stand til at foretage registreringen med tanke for, at fristen for rettidig registrering udløber 30. juni 2025 for alle de koncernenheder, som har kalenderårsregnskab.

FSR vil opfordre til, at Skatteministeriet og/eller Skattestyrelsen snarest muligt offentliggør yderligere vejledning om, hvordan danske og udenlandske koncerner konkret skal indgive standardskemaet samt overholde de øvrige oplysningspligter efter minimumsbeskatningslovens kapitel 15. FSR opfordrer til, at den danske model søger fuldt ud at spejle OECDs formater for at reducere unødvendige administrative byrder.

FSR bemærker, at det første skatteår efter minimumsbeskatningsloven allerede er afsluttet for alle koncerner med kalenderårsregnskab, og at der derfor er et presserende behov for at få afklaring om, hvordan koncernerne faktisk skal kunne overholde deres oplysningsforpligtelser.

## Amount B

Skatteministeriet anfører under gældende ret i afsnit 2.7.1, at hvor der ikke foreligger tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, om ét punkt i intervallet er mere sammenligneligt end et andet, reguleres til medianen, dvs. det midterste resultat i intervallet ved anvendelse af TNMM-databaseundersøgelser. Regulering til medianen i sådanne tilfælde, hvor der ikke foreligger tilstrækkelige oplysninger, er efter vores opfattelse ikke udtryk for gældende ret, at der per automatik justeres til medianen som

det synes at fremstå fra ordlyden. Vi opfordrer derfor Skatteministeriet til at fjerne den pågældende sætning, eller alternativt justere ordlyden således at den passer med OECD's Transfer Pricing Guidelines.

Vil Skatteministeriet eller Skattestyrelsen løbende opdatere og offentliggøre hvilke af de lande, der er nævnt i ligningslovens § 2B, stk. 3, der har valgt den simplificerede og forenklede tilgang? Og herunder i hvilket omfang, landet anvender en højere procentsats, der dog ikke må overstige 30% (driftsomkostninger i forhold til omsætningen).

Kan Skatteministeriet bekræfte, at begrebet "driftsomkostninger" i § 2 B, stk. 2, nr. 2 og stk. 4, nr. 2 skal forstås i overensstemmelse med definitionen af "operating expenses" i OECD Pillar One - Amount B INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS, side 12:

"Operating expenses refers to total costs excluding cost of goods sold, pass-through costs appropriately excluded under the accurate delineation of the transaction and costs related to financing, investment activities or income taxes, calculated in accordance with applicable accounting standards. Moreover, operating expenses should not include any exceptional items that are unrelated to recurring business operations, which should be quantified in accordance with applicable accounting standards." Det er vores opfattelse, at dette bør kunne bekræftes.

I forhold til ligningslovens § 2B, stk. 4, nr. 1 henvises der til "Den tilgang, der fremgår af Special considerations for baseline distributions activities i bilaget til kapitel IV i OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations." Da tillægget endnu ikke ses at være med i den udgave af OECDs transfer pricing guidelines, der pt. kan downloades på OECDs hjemmeside, skal vi bede Skatteministeriet bekræfte, at der er tale om OECDs rapport fra den 15. februar 2025 Pillar One - Amount B Inclusive Framework on BEPS.

I forhold til ligningslovens § 2B, stk. 4, nr. 2 anføres det, at der ved driftsomkostninger i denne bestemmelse forstås distributørens samlede egne omkostninger opgjort efter den anvendte regnskabsstandard med undtagelse af anskaffelsessummer på salgsaktiver og omkostninger i relation til finansiering, investeringer og indkomstskatter. Skatteministeriet bedes uddybe, hvilken regnskabsstandard, der skal følges ved eventuelle forskelle mellem distributørens lokale regnskabsstandard (Local GAAP), koncernregnskabssandard (Group GAAP) og danske regnskabsstandarder. Derudover bedes Skatteministeriet uddybe, hvordan "egne omkostninger" defineres.

Hvis der er lande, der er på listen over kvalificerede lande som Danmark indgår en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil Danmark da være forpligtet til at tilføje landet til listen i stk. 3, med virkning fra virkningstidspunktet for dobbeltbeskatningsoverenskomsten? Skatteministeriet bedes ligeledes forholde sig til situationen, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en af de kvalificerede lande opsiges.

Det fremgår af bemærkninger i afsnit 2.7.2, at aftalen om den politiske forpligtelse efter dansk opfattelse ses som en efterfølgende aftale om fortolkningen og anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, jf. artikel 31, stk. 3, litra a, i Wienerkonventionen om traktatretten. Skatteministeriet bedes således bekræfte, at såfremt der skulle komme efterfølgende opdateret materiale vedrørende Amount B fra OECD, så er det den danske lovgivers opfattelse, at det er det opdaterede materiale fra OECD, der finder anvendelse både for så vidt angår fortolkningen af

national ret og fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de respektive lande.

Kan Skatteministeriet oplyse, i hvilket omfang der ved efterfølgende ændringer af bilaget til kapital IV skal foretages ændringer af lovgivningen eller om der i alle tilfælde skal anvendes en dynamisk fortolkning af bestemmelsen? Det kunne være ændringer i definitioner, ændring i pricing matrix mv. hvert 5 år, industrigrupperinger osv.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det er en forudsætning for at anvende den simplificerede og forenklede tilgang at distributionsselskabet har eksisteret i mindst 3 år, så der kan beregnes en vægtet gennemsnit for de 3 år?

Kan skatteministeriet bekræfte, at distributionsselskabet desuden ikke må have haft andre typer af aktiviteter i mindst 3 år, jf. §2 B, stk. 2, nr. 4, medmindre distributionsaktiviteten kan vurderes pålideligt?

I forhold til Ligningslovens § 2B, stk. 2, nr. 1 anføres det, at kvalificerede distributionstransaktioner kun kan omfattes af stk. 1, hvis bl.a. den kvalificerede distributionstransaktion indeholder økonomisk relevante karakteristika, som medfører, at prisen pålideligt kan fastsættes ved hjælp af en prisfastsættelsesmetode, der kun tester distributøren. Kan Skatteministeriet bekræfte, at Danmark ved uenighed om udtrykket "pålideligt", der efter vores opfattelse angår segmentering, herunder allokeringssnøgler, vil respektere de kvalificerede jurisdiktioners fortolkning af de segmenterede udgifter, herunder for de balanceposter, der indgår i opgørelsen af de nævnte i Amount B guidelines? Hvis dette ikke kan bekræftes, bedes Skatteministeriet redegøre for om dette punkt således også kan være et punkt for diskussion under en eventuel Mutual Agreement Procedure.

I forlængelse af ovenstående bedes Skatteministeriet også redegøre for, om der i en situation hvor begge lande under en Mutual Agreement Procedure skulle komme frem til at distributionstransaktionerne alligevel ikke er i scope for Amount B stadig vil forhandle videre under samme Mutual Agreement Procedure med henblik på at nå et armslængderesultat således at der ikke er behov for en ny Mutual Agreement Procedure proces.

Skatteministeriet bedes uddybe hvilket mandat Kompetent Myndighed har ved bilaterale Advance Pricing Arrangements (APA), herunder forholdet mellem Amount B og eksisterende APAer samt mulighederne for at afvige Amount B ved fremtidige APAer mellem Danmark og kvalificerede jurisdiktioner.

Skatteministeriet bedes uddybe eksemplet på lovforslagets side 79, hvor et selskab i en kvalificeret jurisdiktion har salgsindtægter på 200 og driftsindkomster på 10. Skal der ved driftsindkomster forstås Earnings Before Interest and Tax (EBIT) eller er det en fejlangivelse, da der ellers ikke ses nogen operating expenses i eksemplet, og der således menes driftsudgifter?

#### **Lempelse af TP dokumentationskravet**

Efter SKL § 38 skal "Skattepligtige [skal] i oplysningsskemaet give told- og skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner."

Det er vores forståelse, at de oplysninger, der gives vedrørende transaktioner mellem danske koncernforbundne enheder, der er indenfor samme skatteregime (og derfor ikke skal udarbejde TP dokumentation) kun i meget begrænset omfang anvendes af skattemyndighederne til kontrolformål. Da der er forbundet store ressourcer for erhvervslivet med at udfylde oplysningsskemaet med disse oplysninger, kunne det være en større administrativ lettelse, såfremt SKL § 38 blev saneret således, at der alene anmodes om oplysninger, som skattemyndighederne har behov for til kontrolformål. Hvis vores forståelse er korrekt, kunne transaktioner mellem danske selskabsskattepligtige enheder fritages fra oplysningskravet. Vil Skatteministeriet kommentere dette?

Efter den foreslåede § 39., stk. 2, nr. 1 skal der ikke udarbejdes transfer pricing dokumentation, hvis den skattepligtiges samlede transaktioner i indkomståret udgør mindre end 5 mio. kr. Skatteministeriet anfører desuden, at opgørelsen af de samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret vil skulle opgøres på bruttoniveau. Bemærkningerne nævner i den forbindelse, at der ikke kan foretages en udligning mellem køb og salg. Skatteministeriet opfordres til at afklare retstilstanden for en række kontrollerede transaktioner, hvor håndteringen på bruttoniveau i praksis har givet anledning til tvivl. Det gælder eksempelvis håndteringen af kreditnotaer, kontantrabatter mv., flere modsatrettede mellemregninger, modregningsmulighed på fordringer, og transfer pricing-justeringer generelt på bruttoniveau. Transfer pricing-justeringerne vedrører eksempelvis den situation, hvor en skatteyder har acontofaktureret 5,5 mio. kr. for ydelser i løbet af indkomståret og herefter foretager en transfer pricing-justering på minus 1,0 mio. kr. i henhold til et benchmarkstudie for at sikre en avance i overensstemmelse med armslængdeprincippet, så der netto er faktureret 4,5 mio. kr. Se desuden nedenstående eksempler:

Kan Skatteministeriet i en situation, hvor et udenlandsk koncernselskab har udlånt et beløb til den skattepligtige, der renteberegnes, oplyse om det alene er renten, der indgår i opgørelsen af de 5 mio. kr. eller om selve lånet også skal indgå i opgørelsen?

Kan Skatteministeriet oplyse hvorledes 5 mio. kroners grænsen skal opgøres for et fast driftssted i Danmark. Dette kan illustreret med følgende forsimplede situation:

Et udenlandsk selskab har en person ansat, der er bosiddende i Danmark og udfører aktivitet i Danmark, der medfører at det udenlandske selskab har et fast driftssted i Danmark.

I den ene situation er aktiviteten salg af virksomhedens produkter. Der er en omsætning i Danmark på 8 mio. kr., og der er omkostninger i det faste driftssted på 2,650.000 kr. Det faste driftssted anses for en "limited risk distributør" og armslængde aflønningen er baseret på en "return on sale" på 4%. Det vil give et beregnet vareforbrug for det faste driftssted på 4.950.000 kr.:

Omsætning	8.000.000
Beregnet vareforbrug	4.950.000
Øvrige omkostninger	<u>2.650.000</u>
EBIT	<u>400.000</u>

Er Skatteministeriet enige i, at ud fra ovenstående forudsætninger er der ikke dokumentationspligt for det faste driftssted, da "allokeringen (transaktionen)" er det beregnede vareforbrug på 4.950.000 kr.?

I den anden situation anses aktiviteten i Danmark at udgøre en serviceydelse til hovedkontoret i udlandet. Armslængde aflønningen af det faste driftssted fastsættes som de af det faste driftssted afholdte direkte omkostninger på 2.650.000 kr. med tillæg af et avancetillæg på 5 %, svarende til 132.500 kr. Er Skatteministeriet enige i, at i denne situation udgør transaktionen 2.782.500 kr., svarende til omkostningerne med tillæg af avancetillægget jf. nedenfor:

Omsætning (Allokering)	2.782.500
Direkte omkostninger	2.650.000
EBIT	<u>132.500</u>

Efter den foreslåede § 39, stk. 2, nr. 1 fremgår det: "Kontrollerede transaktioner, hvis den skattepligtiges samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret udgør mindre end 5 mio. kr. Ved opgørelsen efter 1. pkt. skal kun medregnes kontrollerede transaktioner omfattet af dokumentationspligten efter stk. 1. 1. pkt. gælder ikke for kontrollerede transaktioner vedrørende immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40."

I de særlige bemærkninger til bestemmelsen er det anført (vores fremhævning):

"Den foreslåede regel om, at kontrollerede transaktioner, der vedrører de immaterielle aktiver, der er nævnt i afskrivningslovens § 40 ikke omfattes af den foreslåede regel om en minimumsgrænse betyder, dels at sådanne kontrollerede transaktioner ikke vil skulle indgå ved opgørelsen vedrørende minimumsgrænsen, dels at udgangspunktet vil være, at der fortsat vil skulle udarbejdes dokumentation for denne kategori af kontrollerede transaktioner. Reglen omfatter kontrollerede transaktioner vedrørende goodwill og andre immaterielle aktiver såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke. **Dette gælder, uanset om de immaterielle aktiver er erhvervede eller oparbejdet af selskabet selv.**"

Betyder det, at reglen alene finder anvendelse, hvor det immaterielle aktiver er ejet af den skattepligtige selv?

Og kan skatteministeriet give eksempler på hvad der menes ved kontrollerede transaktioner vedrørende goodwill?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at såfremt en skattepligtig har dokumentationspligtige transaktioner, der overstiger beløbsgrænsen på 5 mio. kr., så gælder § 39, stk. 2, nr. 2-5, så de transaktioner, der er nævnt heri fortsat ikke skal dokumenteres (udbytte, uvæsentlige transaktioner mv.)?

Efter den foreslåede § 39, stk. 2, nr. 2 skal der ikke udarbejdes transfer pricing dokumentation for kontrollerede transaktioner i form af udbytte og tilskud, der betales kontant.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at det ligeledes gælder for kontante kapitalforhøjelser og andre ensidet selskabsretlige dispositioner der sker kontant herunder udlodning af likvidationsprovenu, stiftelse af selskab, kapitalnedsættelse mv.?

Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår desuden, at der ikke vil være krav om udarbejdelse af egentlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der har karakter af udbytter, og kontrollerede transaktioner, der har karakter af kapitalindskud. Skatteministeriet bedes uddybe, hvad der forstås ved udtrykket "egentlig dokumentation". I den forbindelse skal det bemærkes, at formålet bag lovændringen er at lempe transfer pricing-dokumentationskravet samt administrative byrder for erhvervslivet, hvorfor Skatteministeriet opfordres til at ændre den nævnte formulering, således det tydeligt fremgår, at der ikke skal udarbejdes og indsendes nogen form for dokumentation vedrørende denne type af transaktioner.

Formuleringen "karakter af udbytter" og "karakter af kapitalindskud" fremstår uklare. Skatteministeriet opfordres til at omformulere den foreslåede bestemmelse i Skattekontrollovens § 39, stk. 2, nr. 2, således at den omfatter alle selskabsretlige dispositioner, der betales kontant. Det bemærkes, at denne definition i lighed med den allerede foreslåede ordning fortsat ikke vil indebære nogen risiko for prisfastsættelse, der ikke er på armslængdevilkår.

Efter den foreslåede § 39, stk. 2, nr. 3 skal der ikke udarbejdes transfer pricing dokumentation for "Kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, hvor den skattepligtige deltager i en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over det underliggende datterselskab, og hvor den skattepligtige sammen med koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og råder over mindre end 5 pct. af stemmerettighederne. Det er dog en forudsætning, at transaktionerne ikke foretages som led i aftalen om fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende gælder for skattepligtige underliggende datterselskabers kontrollerede transaktioner med deltagerne."

Kan skatteministeriet uddybe hvorfor der er valgt en grænse på 5%? Ville det i stedet ikke være mere relevant at se på om den skattepligtige reelt har indflydelse i og på investeringen, fx via aftale set up mv. Skatteministeriet bedes desuden uddybe, om der ved stemmerettighederne både forstås direkte og indirekte rådighed.

Det er vores forståelse, at der selv ved investeringer over 5% ikke nødvendigvis er adgang for den skattepligtige til det regnskabsmateriale og anden dokumentation, der er nødvendigt for at udarbejde en transfer pricing dokumentation. Der vil således være situationer, hvor en skattepligtig har en dokumentationsforpligtelse, som den skattepligtige faktisk ikke kan leve op til.

Hvis et dansk selskab har investeret i en "kapitalfond", der er struktureret som en skattetransparent enhed, men hvor det danske selskab ikke selv har kontrol over de investeringer, som den skattetransparente enhed har foretaget, men alene deltager i en fælles bestemmende indflydelse som følge af investeringen i den skattetransparente

enhed, vil det danske selskab ofte være i den situation, at det ikke har adgang til informationer om transaktioner i den underliggende struktur. Der kan ligeledes være situationer, hvor den danske skattepligtige som følge af ændringer i investorkredsen ikke har adgang til informationer om den præcise ejerandel, hvorfor det kan være behæftet med usikkerhed at opgøre 5% kravet.

Skatteministeriet opfordres til at bekræfte, at følgende tilgang (som beskrevet i Juridisk Vejledning) kan finde anvendelse i de tilfælde, hvor ejerandelen og/eller stemmeandelen udgør mere end 5 % men hvor de beskrevne betingelser om passiv formueplacering i øvrigt fortsat er opfyldt: *"En skattepligtig, der i indkomståret har en investering via en skattetransparent enhed som led i en passiv formueplacering, hvor den skattepligtige alene har en mindre ejerandel (typisk mindre end 1-3 procent) og derfor ikke på nogen måde kan disponere over eller påvirke investeringen, men alligevel som følge af fælles bestemmende indflydelse via den skattetransparente enhed, er dokumentationspligtig, kan nøjes med alene at uploade en beskrivelse af investeringen. I den situation anses eventuelle kontrollerede transaktioner omfattet af dokumentationspligten for at være uvæsentlige for den skattepligtige."*

Vi bemærker desuden, at det fremgår af bemærkningerne, at bestemmelsen er rettet mod investeringer foretaget via en skattemæssig transparent enhed, men at selve bestemmelsen er formuleret bredere og også omfatter den situationer, hvor der for eksempel investeres direkte i et datterselskab.

Endeligt opfordres Skatteministeriet til at give yderligere eksempler på, hvad der forstås ved betingelsen *"som led i aftalen om fælles, bestemmende indflydelse"*, idet vi forventer, at formuleringen vil give anledning til betydelig tvivl i praksis.

I lovforslagets bemærkninger til § 5, nr. 4 nævnes oplysningspligten i sammenhæng med et særligt transfer pricing oplysningsskema. Skatteministeriet bedes uddybe om der påtænkes et særskilt transfer pricing oplysningsskema vedrørende de af dokumentationspligten undtagne § 39, stk. 2-transaktioner.

Det nævnes endvidere, at forslaget § 5, nr. 3 vil betyde, at der for de pågældende [undtagne] kontrollerede transaktioner alene vil skulle oplyses om de pågældende transaktioner som sådan. Skatteministeriet bedes uddybe, hvad der forstås ved, at de pågældende transaktioner omfattet af undtagelsen i § 39, stk. 2 skal alene skal oplyses "som sådan".

Vi står naturligvis til rådighed, hvis Skatteministeriet ønsker at drøfte nærværende yderligere.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm  
Formand for skatteudvalget

Maria Eun Elkjær  
Skattepolitisk chef



Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
DK 1402 - København K  
Att. Kim Lundgaard Hansen og Jura

Sendt digitalt til: [klh@skm.dk](mailto:klh@skm.dk) og [lovgivningogoekekonomi@skm.dk](mailto:lovgivningogoekekonomi@skm.dk)

31. marts 2025

**Høringssvar til høring over udkast til forslag til lov om ændring af kildeskatteloven og selskabsskatteloven (Begrænset skattepligt af renter allokeret til en fast ejendom og sikring af krav på indeholdelse af renteskat og royaltyskat), jf. Skatteministeriets j. nr. 2024 - 4606**

FSR – danske revisorer ("FSR") takker for modtagelse af nærværende udkast til høring over udkast til forslag til lov om ændring af kildeskatteloven og selskabsskatteloven (Begrænset skattepligt af renter allokeret til en fast ejendom og sikring af krav på indeholdelse af renteskat og royaltyskat), som Skatteministeriet har sendt i høring den 12.03.2025 med høringsfrist den 26.03.2025.

Med lovudkastet vil der dels i visse tilfælde blive indført begrænset skattepligt af rentebetalinger og kursgevinster, der knytter sig til udenlandsk ejet fast ejendom beliggende i Danmark og dels vil forpligtelsen til at indeholde renteskat og royaltyskat blive udvidet.

Med lovudkastet udvides den begrænsede skattepligt af renter og kursgevinster til også at gælde for udenlandske selskaber, der ejer fast ejendom beliggende i Danmark, når:

- Renteudgifter/kurstab fradrages ved opgørelsen af den danske indkomst
- Renter m.m. relaterer sig til gæld til et koncernforbundet selskab
- Der er hjemmehørende i et land udenfor EU, der ikke har en dobbeltbeskatningsaftale med Danmark
- Renter m.m. er undergivet lav beskatning

Samtidigt foreslås en ændring af kildeskattelovens § 65 D, stk. 1, således, at det ikke længere er en forudsætning for indeholdelse og indbetaling af kildeskat, at betaleren har hjemting i Danmark eller en befuldmægtiget i Danmark forestår betalingerne.

Med de foreslåede nye regler, vil der derfor skulle indeholdes og indbetales dansk renteskat eksempelvis af en rentetilskrivning, der foretages af et selskab hjemmehørende i Canada til et koncernforbundet kreditorselskab hjemmehørende i et lavbeskattet ikke-DBO land. Selve rentetilskrivningen vil således ikke have en direkte relation til Danmark, men vil først optræde i forbindelse med indkomstopgørelsen for den

FSR – danske revisorer

Børsgade 4, 4. sal  
DK - 1215 København K

Telefon +45 7225 5703  
[fsr@fsr.dk](mailto:fsr@fsr.dk)  
[www.fsr.dk](http://www.fsr.dk)

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





danske faste ejendom ejet af det canadiske selskab. Samme vil gælde for et kurstab på gæld tilknyttet den danske faste ejendom.

På hvilket tidspunkt vil det canadiske selskab i det ovenstående eksempel skulle indbetale dansk renteskat efter kildeskattelovens § 65D? FSR vil foreslå, at fristen i tilfælde som her først indtræder den 10. i måneden efter indsendelse af oplysningsskema for den udenlandske ejer af den faste ejendom i Danmark, da det i mange tilfælde først endeligt på dette tidspunkt konstateres, at rentebetalingen har tilknytning til en fast ejendom beliggende i Danmark.

FSR står altid til rådighed i tilfælde af behov for yderligere drøftelser.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm  
Formand for skatteudvalget

Maria Eun Elkjær  
Skattepolitisk chef

Til Skatteministeriet

Sendt til: [lovgivningogoeconomy@skm.dk](mailto:lovgivningogoeкономи@skm.dk)  
cc: [jlv@skm.dk](mailto:jlv@skm.dk) og [klh@skm.dk](mailto:klh@skm.dk)

**KOMMENTARER TIL UDKAST TIL LOV OM ÆNDRING AF MINIMUMSBESKATNINGS-  
LOVEN, LIGNINGSLOVEN, SELSKABSSKATTELOVEN, SKATTEFORVALTNINGSLO-  
VEN OG SKATTEKONTROLLOVEN**

**(TILPASNING TIL ADMINISTRATIVE RETNINGSLINJER VEDRØRENDE MINIMUMSBESKATNINGSREGLERNE, AFLØNNING AF KVALIFICEREDE DISTRIBUTØRER I VISSE LANDE OG JUSTERING AF REGLERNE OM OMKVALIFIKATION AF TRANSPARENTE ENHEDER, TRANSFER PRICING DOKUMENTATION, INTERNATIONAL SAMBESKATNING OG OPLYSNINGSPLIGT M.V.).**

Med henvisning til ovenstående lovforslag og til j.nr. 2024-4606, har vi følgende kommentarer.

**1. KOMMENTAR 1**

I udkastets § 5, stk. 5 foreslås skattekontrollovens § 39, stk. 2 ændret bl.a. ved, at der indsættes følgende undtagelse til pligten til at udarbejde transfer pricing dokumentation:

*"3) Kontrollerende transaktioner med et underliggende datterselskab, hvor den skattepligtige deltager i en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over det underliggende datterselskab, og hvor den skattepligtige sammen med koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og råder over mindre end 5 pct. af stemmerettighederne. Det er dog en forudsætning, at transaktionerne ikke foretages som en i aftalen om fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende gælder for skattepligtige underliggende datterselskabers kontrollerede transaktioner med deltagerne".*

I de specifikke bemærkninger anføres det, at:

*"Den foreslåede nr. 3 er rettet mod situationer, hvor en skattepligtig som led i en passiv formueplacering foretager investeringer via en skattemæssig transparent enhed og dermed deltager i en aftale om fælles bestemmende indflydelse, selv om den skattepligtige alene har en mindre ejerandel."*

**ADVOKATFIRMA**

WWW.KROMANNREUMERT.COM  
CVR-NR. DK 62 60 67 11

**SENIOR ASSOCIATE, ADVOKAT**

JON MITRE SINIUS-CLAUSEN  
KØBENHAVN

DIR. +4538774280

JMSC@KROMANNREUMERT.COM

**ANSVARLIG PARTNER**

MICHAEL NØRREMARK

3. MARTS 2025

SAGSNR. JMSC JMSC/JMSC

DOK. NR. JMSC-2115560385-167

Formuleringerne *“aftale om fælles bestemmende indflydelse”* og om selskaber m.v. *“... der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt ...”* findes også i ligningslovens (“LL”) § 2.

I LL § 2 dækker disse formuleringer over to forskellige situationer.

Formuleringen vedrørende *“aftale om fælles bestemmende indflydelse”* regulerer således i LL § 2 den situation, hvor flere selskabsdeltagere indgår en aftale – typisk en aktionæroverenskomst – som har et tilstrækkeligt kvalificeret indhold, til at aftalen kan anses for at give selskabsdeltagerne en *“fælles bestemmende indflydelse”* over det relevante selskab.

Formuleringen i LL § 2 om selskaber m.v., *“der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt ...”*, regulerer i LL § 2 den situation, hvor et selskab ejes af en transparent enhed (eksempelvis hvor et kapital selskab ejes af et kommanditselskab).

Mens ordlyden af udkastets § 5, stk. 5 anvender formuleringen vedrørende førstnævnte situation (en aftale om fælles bestemmende indflydelse) anvender de specifikke bemærkninger begge formuleringer, og giver anfører som eksempel en situation, hvor en skatteyder foretager investering via en transparent enhed og *“...dermed deltager i en aftale om fælles bestemmende indflydelse, som om den skattepligtige alene har en mindre ejerandel.”*

Det er således ikke ganske klart hvad det præcist er for situationer, som den foreslåede undtagelse skal finde anvendelse på. Endvidere kan det citerede læses således, at deltagelse i en transparent enhed automatisk også anses som deltagelse i en aftale om fælles bestemmende indflydelse. Et sådant synspunkt er der efter vores opfattelse ikke hjemmelmæssig dækning for. Det fremgår således eksempelvis af forarbejderne til LL § 16 E, at det forhold, at en skatteyder er deltager i en transparent enhed, ikke automatisk medfører, at skatteyderen har indgået en aftale om fælles bestemmende indflydelse, jf. således bilag 16 til L 199 (2011-2012), hvor Skatteministeren som svar på spørgsmålet:

*“Vil et selskabsretligt lovligt udlån fra et aktieselskab til et moderselskab, der er et partnerselskab, blive omfattet af den foreslåede § 16 E, hvis en eller flere af deltagerne i partnerselskabet er personer, og vil det i givet fald afhænge af, om en eller flere af disse tilsammen har bestemmende indflydelse i partnerselskabet og dermed i aktieselskabet?”*

svarede følgende (vores understregning):

*“Det lægges til grund for besvarelsen, at det nævnte partnerselskab er skattemæssigt transparent, således at indkomst i partnerselskabet skal beskattes hos dets deltagere. Lånet til partnerselskabet skal således skattemæssigt henføres til deltagerne i forhold til deres ejerandel i partnerselskabet. Beskatningen vil dermed afhænge af, om en eller flere af disse efter reglerne i ligningslovens § 2 skal anses for at have for at have bestemmende indflydelse i aktieselskabet. Hvis deltagerne f.eks. som led i deres deltagelse i partnerselskabet sammen med de øvrige deltagere har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse i aktieselskabet, vil alle deltagerne være skattepligtige af deres andel af lånet.”*

Udkastet bør derfor præcises på dette punkt.

## 2. KOMMENTAR 2

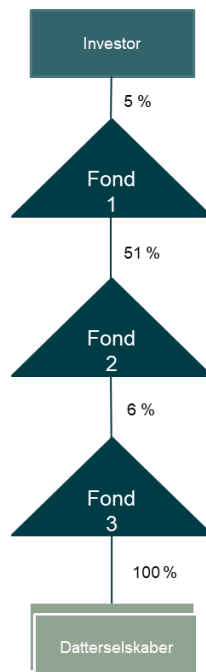
I de specifikke bemærkninger til lovforslaget angående krav til udarbejdelse af transfer pricing dokumentation ved investering igennem skattetransparente enheder følger der (jf. lovforslaget i høring side 188-189, vores understregning):

*"De situationer, som vil være omfattet af bestemmelsen, er situationer, hvor den skattepligtige har investeret i et (datter)selskab via en transparent enhed, f.eks. en kapitalfond, hvor den skattepligtige nok er porteføljeaktionær, men samtidig som følge af ejerandelen i den transparente enhed deltager i en aftale om fælles bestemmende indflydelse over datterselskabet.*

*Status som porteføljeaktionær og dermed status som indehaver af en mindre ejerandel er efter forslaget afgrænset til skattepligtige, der sammen med koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og råder over mindre end 5 pct. af stemmerettighederne. Ved koncernforbundne parter skal forstås den samme kreds af fysiske og juridiske personer, som fremgår af skattekontrollovens § 37, nr. 6."*

Koncerndefinitionen i skattekontrollovens § 37, nr. 6 svarer til ordlyden af koncerndefinitionen i ligningslovens § 2, stk. 1.

Der ses forholdsvis ofte ejer-strukturer med flere transparente enheder, og vi foreslår derfor, at der tages stilling til dette i forhold til undtagelsen om udarbejdelse af transfer pricing dokumentation, eksempelvis nedenstående eksempel:



I eksemplet investerer et selvstændigt skattesubjekt (Investoren) i en funds-of-funds struktur. Investoren ejer 5 % af den fond, investoren umiddelbart investerer i (Fond 1), men denne fond investere i andre fonde herunder

51 % i Fond 2. Fond 2 har en lignende forretningsmodel som Fond 1 og investerer også i andre fonde dog med større spredning i sine investeringer end Fond 1, herunder investerer Fond 2 6 % i Fond 3. Fond 3 er en klassisk kapitalfond, der opkøber og porteføljeselskaber. Fond 1, 2 og 3 er alle skattetransparente enheder.

Investoren ejer således igennem ovenstående struktur indirekte ca. 0,15 % af de Datterselskaber, som Fond 3 investerer i.

Vi går ud fra, at det hensigten, at der i eksemplet ikke skal udarbejdes transfer pricing dokumentation for evt. transaktioner mellem investor og de datterselskaber, som kontrolleres af Fond 3?

### 3. KOMMENTAR 3

Der har på side 185 i udkastet vist indsneget sig en slåfejl, idet der i starten af 3. afsnit henvises til "selskabs-skatteovens" i stedet for "skattekontrollovens".

### 4. KOMMENTAR 4

Det nye foreslåede stk. 3 til selskabsskatteovens § 2 C har følgende ordlyd:

*"Er de til filialen henholdsvis enheden tilknyttede personer også indbyrdes tilknyttede personer, skal de hver især i forhold til stk. 1, nr. 1, anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial. Ejers mindre end 5 pct. af kapitalen eller over-skudsandelene direkte af tilknyttede personer, der opfylder en af betingelserne i stk. 1, nr. 1-3, finder 1. pkt. dog kun anvendelse, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med ejerstrukturen er at opnå mismatchet."*

Af den forslåede § 2 C, stk. 4 fremgår det:

*"Stk. 4. Agerer fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter sammen med andre fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter ved udøvelsen af stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, og hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå mismatchet, skal de hver især i forhold til stk. 1, nr. 1, anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial."*

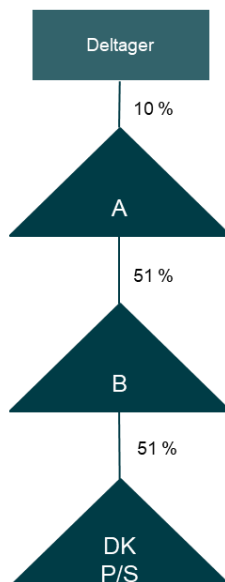
Af bemærkningerne til lovforslaget i høring (side 167) fremgår følgende:

*"Forslaget skal ses i lyset af, at hvis investorerne ikke er indbyrdes koncernforbundne, men alene er tilknyttede personer til den transparente enhed som følge af, at de agerer sammen om investeringen, vil de ikke nødvendigvis være vidende om, at der er investorer, der undgår beskatning som følge af et hybridt mismatch. De enkelte investorer, der agerer sammen, har heller ikke nødvendigvis økonomisk fordel af det hybride mismatch. I sådanne tilfælde vurderes det, at reglerne om skattemæssig transparens ikke kan anses for at være blevet misbrugt af en majoritet til at opnå dobbelt ikke-beskatning. Efter forslaget vil der derfor i disse tilfælde ikke skulle ske en omkvalifikation af den skattemæssigt transparente enhed."*

Som nævnt ovenfor ses der ofte ejer-strukturer med flere transparente enheder og i praksis har sådanne strukturer også givet anledning til uenighed og usikkerhed i forhold til selskabsskattelovens § 2C, jf. eksempelvis SKM2023.481.LSR og SKM2023.482.LSR. Vi foreslår derfor, at der tages stilling til dette, eksempelvis nedstående hvor vi går ud fra, at Skatteministeriet er enig i, at der ikke skal ske omkvalifikationen af det danske P/S (DK P/S), selvom der måtte være én deltager i A (som ejer 10 %), som behandler DK P/S som et selvstændigt skattesubjekt.

Skatteministeriet kan i eksemplet lægge til grund, at denne deltager vil være den eneste, der anser DK P/S som et selvstændigt skattesubjekt.

Skatteministeriet kan lægge til grund, at ikke er tale om et arrangement hvor hovedformålet, eller et af hovedformålene med arrangementet, er, at en eller flere af investorerne opnår en skattefordel. Endvidere kan Skatteministeriet lægge til grund, at investorerne ikke har nogle tilknytning til hinanden ud over deres investering igennem de skattetransparente enheder.



A og B er begge skattetransparente enheder både efter dansk og lokal ret for alle deltagere.

--oo0oo--

Med venlig hilsen  
**Kromann Reumert**

Michael Nørremark  
Partner

Jon Mitre Sinius-Clausen  
Advokat

# 42TAX

## Skatteministeriet

Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

Sendt til [lovgivningoekonomi@skm.dk](mailto:lovgivningoekonomi@skm.dk), [jlv@skm.dk](mailto:jlv@skm.dk) og [klh@skm.dk](mailto:klh@skm.dk)

Høringssvar til J.nr. 2024-4606 - Forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven og skattekontrolløven (Tilpasning til administrative retningslinjer vedrørende minimumsbeskatningsreglerne, aflønning af kvalificerede distributører i visse lande og justering af reglerne om omkvalifikation af transparente enheder, transfer pricing dokumentation, international sambeskatning og oplysningspligt m.v.)



42TAX vil indledningsvis takke for muligheden for at indsende bemærkninger til dele af lovforslaget.

42TAX står naturligvis til rådighed for uddybning af bemærkninger.

Med venlig hilsen

Asger Kelstrup

Anja Kirk



## Bemærkninger til lovforslagets § 2

Med lovforslagets § 2 indsættes et nyt stykke i ligningsloven, som ligningsloven § 2B. Ligningslovens § 2B har til hensigt at give en dansk skattepligtig adgang til at afvige armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 for transaktioner med et koncernforbundet selskab i et nærmere angivet land, hvis det koncernforbundne selskabet i overensstemmelse med lovgivningen i landet, har valgt at benytte regler, der ligner dem i ligningslovens § 2B, og som er anbefalet af OECD under titlen 'den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner' (Beløb B).

Skatteministeren har vurderet, at Danmark ikke skal indføre den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributører med aktiviteter i Danmark, da et dansk tilvalg ikke vil forpligte et andet land til at respektere aflønningen efter denne metode, hvilket efter ministeriets vurdering kan lede til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Det fremgår ikke af lovforslaget, men dette skyldes formodentlig, at det ved forberedelserne af Beløb B-rapporten er konstateret, at det har været meget svært at opnå enighed mellem de deltagende lande, og at i hvert fald ét meget folkerigt land har udtrykt adskillige reservationer.

Da den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner imidlertid nu vælges implementeret ved lov, og ikke blot som vejledning i den Juridiske Vejledning, og det ikke kan afvises, at den på et senere tidspunkt, kan finde anvendelse for danske skattepligtige, giver dette anledning til visse bemærkninger.

1. Om end det ikke direkte er omfattet af dette lovforslag, kan Skatteministeren bekræfte, at en potentiel afvigelse fra armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 i forhold til benyttelsen af 'simplified approach for low value adding intra-group services', hvor skatteyder vælger en net cost plus tillagt en mark-up på 5%, som angivet i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD guidelines) kapitel VII, D, også fremadrettet vil blive accepteret af Skattestyrelsen i forbindelse med kontrol af skatteyder?

Af bemærkningerne til lovforslaget s. 67 fremgår, at armslængdeprincippet fortolkes i overensstemmelse med OECD guidelines fra 2022. På side 69 i lovforslaget henvises til beløb B-rapporten udgivet i februar 2024.

2. Kan Skatteministeren bekræfte, at det er vejledningen fra februar 2024, der henvises til som værende den gældende?

Som oftest viser de reelle problemstillinger ved ny vejledning og ny lovgivning sig først med brugen af samme. Det må derfor forventes, at omfanget af fortolkningsmæssige uklarheder først bliver kendt efter en periode med anvendelse af reglerne, hvilket sandsynligvis vil medføre opdateringer til OECD guidelines.

3. Kan Skatteministeren bekræfte, at eventuelle ændringer i OECD guidelines for så vidt, angår Beløb B, ikke kræver en lovændring for at træde i kraft?
4. Kan Skatteministeren bekræfte, at den kompetente myndighed vil kunne forhandle om løsning af dobbeltbeskatning, selvom de danske domstole har taget konkret stilling til, om en transaktion med en udenlandsk skattepligtig er omfattet af ligningslovens § 2B for en dansk skattepligtig, f.eks. i det tilfælde, hvor der er uenighed mellem den danske og den udenlandske skattemyndighed om transaktionen er omfattet af reglerne? Skatteministeren må gerne uddybe, hvis det kun er muligt i nogle tilfælde.

Tilgangen i den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner synes at være en test af den samlede indkomst hos distributøren ved brug af TNMM. Det kan forekomme, at et selskab distribuerer produkter fra flere leverandører, herunder visse koncernforbundne, jf. ligningslovens § 2, og andre ikke.

5. Kan Skatteministeren bekræfte, at reglerne skal forstås således, at distributøren ved indkøb fra flere leverandører, uanset om disse er koncernforbundne eller ikke, skal teste om det samlede afkast for distributøren er i overensstemmelse med ligningslovens § 2B?
6. Hvis spørgsmål 5 ikke kan besvares bekræftende, kan Skatteministeren i så fald bekræfte, om distributøren skal benytte en bestemt fordelingsnøgle mellem leverandørerne, uanset at produkterne måtte have forskelligt indkomspotentiale?

Reglerne gælder i princippet alle distributører, så længe fem særlige betingelser er opfyldt. På trods af, at hensigten er en simplificeret og forenklet tilgang, er den første betingelse en generel henvisning til OECD guidelines. Derefter kommer en forholdsvis objektiv betingelse, om distributørens driftsomkostninger, efterfulgt af en tredje betingelse om afgrænsning mod serviceydelser og råvarer. En fjerde betingelse omhandler blandede

# 42TAX

aktiviteter hos distributøren, f.eks. både en serviceaktivitet og en distributionsaktivitet. Endelig er en femte betingelse en vurdering af, om der kan benyttes en transaktion mellem uafhængige parter, der involverer den ene af parterne i den kontrollerede transaktion.

7. Kan Skatteministeren bekræfte, at der i relation til den første betingelse skal udarbejdes en komplet analyse i overensstemmelse med OECD guidelines, for at vurdere om en prisfastsættelsesmetode, der kun tester distributøren, er nødvendig, eller om der er lempede krav til analysen?

Betingelserne for distributørens driftsomkostninger er objektive og medfører, at distributørens driftsomkostninger mindst og højest må udgøre en bestemt andel af nettoomsætningen. Det fremgår tydeligt af Beløb B-rapporten, at en distributør bl.a. kan identificere nye kunder og implementere marketingaktiviteter.

8. Kan Skatteministeren bekræfte, at der i en opstartsperiode, hvor distributøren ikke kan overholde betingelserne for driftsomkostninger i forhold til nettoomsætningen, ikke automatisk vil blive oparbejdet immaterielle aktiver, der senere vil forhindre anvendelsen af den simplificerede og forenklede tilgang, men blot ikke kan vælge den simplificerede og forenklede tilgang i opstartsperioden, og derfor må vælge en traditionel sandsynliggørelse af anvendelsen af armslængdepriser?

Råvarer omfatter ifølge Beløb B-rapporten fire typer råvarer: Hydrocarbon, Mineral, mineraloid og agricultural commodity (vi har benyttet de engelske udtryk fra Beløb B-rapporten for at undgå sprogforbistring). Råvarer omfatter imidlertid også visse forarbejdede produkter, der omtales som "qualifying processing" i Beløb B-rapporten. Her anføres i samme rapport, at det omfatter forarbejdede produkter op til en vis grænse, og der gives en ikke udtømmende liste med eksempler. For agricultural commodity angives f.eks. hvede, majs og kakao.

9. Kan Skatteministeren bekræfte, at angivelsen af f.eks. hvede og majs, også vil dække andre afgrøder, og at det er den uforarbejdede afgrøde, der betragtes som en råvare, mens f.eks. valset havre, også kendt som havregryn, eller malet hvede, også kendt som hvedemel, ikke er omfattet?
10. Forventer Skatteministeren, at der bliver fremsat yderligere vejledning om afgrænsningen af råvarer?

11. Kan Skatteministeren bekræfte, at det for råvarer er produktet, der er udslagsgivende i forhold til anvendelsen af reglerne, og ikke, som for øvrige produkttyper, de aktiviteter, der udføres af distributøren?

I forhold til blandede aktiviteter anføres eksempler som produktion, forskning og udvikling eller finansiering. Hvor produktion og forskning og udvikling synes umiddelbart mulige af afgrænse over for distribution, så forholder det sig vanskeligere med finansiering.

12. Kan Skatteministeren bekræfte, at for en distributør, der tilbyder kredit uden relation til dets distributionsaktiviteter i øvrigt, vil der være tale om finansiering, der ikke omfattes af Beløb B?
13. Kan Skatteministeren bekræfte, at der for en distributør, der i forbindelse med dets distributionsaktiviteter, tilbyder kreditkøb med to eller flere delbetalinger, vil være tale om finansiering, der ikke omfattes af Beløb B? Vil det gøre en forskel, hvis den samlede kreditperiode er kortere end 90 dage, som nævnt i Beløb B-rapporten for så vidt angår ikke-forvridende kreditvilkår?
14. Kan Skatteministeren bekræfte, at der for en distributør, der i forbindelse med dets distributionsaktiviteter, tilbyder kreditkøb med én betaling, men en meget lang kreditperiode, f.eks. hvis kreditperioden er længere end 90 dage, som nævnt i Beløb B-rapporten for så vidt angår ikke-forvridende kreditvilkår, vil være tale om finansiering, der ikke omfattes af Beløb-B?
15. Kan Skatteministeren bekræfte, at der for en distributør, der deltager i en koncernintern cash pool, hvor distributøren i gennemsnit over indkomståret har et indestående, vil være tale om finansiering, der ikke omfattes af Beløb B?

Den simplificerede og forenklede tilgang kan benyttes, når de fire øvrige betingelser er opfyldt, og der ikke kan benyttes en transaktion mellem uafhængige parter, der involverer den ene af parterne i den kontrollerede transaktion. I Beløb B-rapporten er denne metode angivet som den fri markedspris-metode (CUP).

16. Kan Skatteministeren bekræfte, at det kun er en vurdering af den mulige brug af den fri markedspris-metode, der skal foretages, så f.eks. mulige sammenlignelige bruttoavancer på transaktioner med uafhængige parter ikke skal vurderes?

OECD har udarbejdet databaseundersøgelser til brug for fastlæggelse af distributørens afkast. Resultaterne opdeles i tre industrikategorier, hvor den midterste industrikategori er en opsamlingskategori for produkter og komponenter, der ikke positivt angives i de to andre industrikategorier.

OECD har ved udarbejdelsen af databaseundersøgelsen bl.a. valgt at benytte fem års data, et 50% kontrolbegreb, en afgrænsning i nettoomsætning på EUR 2 mio., og en afgrænsning af underskudsselskaber, hvis der er tab i mindst tre år ud af de fem år.

OECD vil opdatere databaseanalysen hvert femte år, og der kan foretages årlige opdatering af datapunkter.

17. Kan Skatteministeren bekræfte, at søgekriterierne ikke vil få afsmittende virkning på de databaseundersøgelser, der udarbejdes til brug for sandsynliggørelse af armslængdepriser efter ligningslovens § 2?
18. Kan Skatteministeren oplyse hvordan skatteyderne vil få adgang til de seneste opdaterede satser, f.eks. om de vil blive udgivet i juridisk vejledning eller på anden måde offentliggjort, og om der samtidig oplyses et tidspunkt for ikrafttrædelse?
19. Kan Skatteministeren oplyse, hvad der omfattes af ”metaller” i den første industrikategori, idet dette ikke synes at kunne være en råvare, der er generelt undtaget Beløb B?

I den nye ligningslovs § 2B, stk. 1, nr. 1 henvises til armslængdeprincippet i ligningslovens § 2. I bemærkningerne til lovforslaget s. 71 henvises til, at ’det almindelige armslængdeprincip’ i ligningslovens § 2 fraviges, når et dansk selskab har kontrollerede transaktioner med en kvalificeret distributør. Tilsvarende omtales ’et acceptabelt armslængderesultat’ på s. 156 og, at der ikke er tale om en prisfastsættelse i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Ligeledes tales der om anvendelse af den simplificerede og forenkledte tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner i stedet for armslængdeprincippet i ligningslovens § 2.

20. Kan Skatteministeren bekræfte, at der med den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 2B fraviges armslængdeprincippet, jf. ligningslovens § 2, således at ordlyden af lovteksten i den foreslåede ligningslovs § 2B, stk. 1, der lyder ”...anses

priserne for at være i overensstemmelse med § 2”, nærmere er en adgang til at fravige princippet i ligningslovens § 2?

Den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 2B indeholder en række definitioner, herunder en definition af driftsomkostninger.

21. Kan Skatteministeren oplyse, hvad der menes med ”salgsaktiver” i den nye ligningslovs § 2B, stk. 4, nr. 2?
22. Kan Skatteministeren bekræfte, at definitionen af driftsomkostninger er specifik for den foreslåede ligningslovs § 2B, og ikke vil få afsmittende effekt på analyser efter ligningslovens § 2?

## Bemærkninger til lovforslagets § 5

Med lovforslagets § 5 gennemføres ændringer til dokumentationspligten af kontrollerede transaktioner. En lempelse af dokumentationspligten er velkommen, om end større revision af reglerne, herunder af bødereglerne, havde været ønskværdig. Det er en velkommen ændring, at det uheldige manglende samspil i reglerne for udsættelse af indsendelse af oplysningsskemaet og transfer pricing-dokumentationen nu korrigeres, og at der gives særskilt mulighed for at forlænge fristen for indsendelse af transfer pricing-dokumentationen, uafhængigt af indsendelsen af oplysningsskemaet.

Der foreslås en revision af omsætnings- og aktivgrænserne for den generelle undtagelse til dokumentationspligten, og som noget nyt at indføre specifik undtagelse til dokumentationspligten, hvis de samlede kontrollerede transaktioner, målt på armslængdepriser, ikke overstiger 5 mio. kr.

23. Kan Skatteministeren bekræfte, at skatteyder er undtaget for dokumentationspligten når skatteyder har modtaget koncerninterne serviceydelser for 500.000 kr., og på den sidste dag i indkomståret optager et koncerninternt lån på 4,8 mio. kr.?
24. Kan Skatteministeren bekræfte, at skatteyder er undtaget for dokumentationspligten når skatteyder, har modtaget koncerninterne serviceydelser for 500.000 kr., betalt koncerninterne renter på 480.000 kr., og i et tidligere indkomstår har optaget et koncerninternt lån på 4,8 mio. kr., der forsat står i balancen?

25. Kan Skatteministeren oplyse, hvad der skal dokumenteres, når skatteyder har modtaget koncerninterne serviceydelser for 4,8 mio. kr. og koncerninternt har solgt immaterielle aktiver for 1 mio. kr.?

26. Kan Skatteministeren oplyse, hvad der skal dokumenteres når skatteyder har modtaget koncerninterne serviceydelser for 4,8 mio. kr. og koncerninternt har solgt immaterielle aktiver for 100.000 kr.?

Med dokumentationsreglernes introduktion i 1998 indførtes en bagatelgrænse på 5 mio. kr. for oplysning af kontrollerede transaktioner i oplysningsskemaet (dengang selvangivelsen). Denne bagatelgrænse bortfaldt fra og med indkomståret 2019. Alle kontrollerede transaktioner skal fortsat, uanset beløb, oplyses i oplysningsskemaet. De 5 mio. kr., hvis de havde været reguleret efter nettoprisindekset ville være godt 6 mio. kr., og hvis reguleringen havde fulgt personskattelovens § 20 godt 9 mio. kr.

27. Vil Skatteministeren overveje at fastsætte beløbet på 5 mio. kr. for den specifikke undtagelse til dokumentationspligten til et højere beløb, f.eks. 10 mio. kr.?

Bestemmelsen om andre kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige, fortsætter uændret. Adskillige skatteydere, især de mindre og mellemstore danske virksomheder, har ofte små faktureringer af forskellige services, hvor de samlede beløb er begrænsede, men hyppige i den forstand, at de optræder hvert år. Alle transaktioner, også uvæsentlige, skal oplyses i oplysningsskemaet.

28. Vil Skatteministeren oplyse, hvorfor hyppighed fortsat er et relevant kriterium for transaktioner af beskeden værdi?

29. Kan Skatteministeren bekræfte, at det er groft uagtsonat fra skatteydere side, hvis det er vurderet, at de samlede kontrollerede transaktioner ikke overstiger 5 mio. kr., eller er uvæsentlige, og Skattestyrelsen i forbindelse med kontrol af skatteyder er uenig?

På s. 186 fremgår det at "Forslaget vil i samspil med den samtidig foreslåede ændring af skattekontrollovens § 39, stk. 1, jf. lovforslagets § 5, nr. 3, betyde, at der for de pågældende kontrollerede transaktioner alene vil skulle oplyses om de pågældende transaktioner som sådan. Der vil således i forhold til den landespecifikke del af dokumentationen ikke skulle udarbejdes en egentlig dokumentation."

30. Kan Skatteministeren oplyse, hvad "som sådan" betyder?

31. Kan Skatteministeren bekræfte, hvilken dokumentation skatteyder skal udarbejde når "Der vil således i forhold til den landespecifikke del af dokumentationen ikke skulle udarbejdes en egentlig dokumentation"?

32. Kan Skatteministeren bekræfte, at formuleringen "egentlig dokumentation" skal forstås på samme måde i hele lovforslaget?

Det er i bemærkningerne til den foreslåede § 39, stk. 2, nr. 3 anført at "... nr. 3 er rettet mod situationer, hvor en skattepligtig som led i en passiv formueplacering foretager investeringer via en skattemæssig transparent enhed og dermed deltager i en aftale om fælles bestemmende indflydelse, selv om den skattepligtige alene har en mindre ejerandel." og der fortsættes "Med en mindre ejerandel vil den skattepligtige ikke kunne disponere over eller påvirke den enkelte transaktion, men den skattepligtige vil alligevel som følge af deltagelsen i aftalen om fælles bestemmende indflydelse efter de gældende regler..."

33. Kan Skatteministeren oplyse, om en selskabsdeltager automatisk vil deltage i en aftale om fælles bestemmende indflydelse blot ved investering i et skattetransparent selskab, eller om der fortsat skal være indgået en aftale herom, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 3. pkt. og juridisk vejledning C.D.11.1.2.2?