

Udskriftsdato: 21. december 2025

2021/1 LSF 161 (Gældende)

Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven, skattekontrolløven og ligningsloven (Samfundsbidrag fra den finansielle sektor og fradragsloft over lønninger)

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin., j.nr. 2021-9643

Forslag

til

Lov om ændring af selskabsskatteloven, skatteforvaltningsloven, skattekontrolloven og ligningsloven

(Samfundsbidrag fra den finansielle sektor og fradragsloft over lønninger)

§ 1

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 251 af 22. februar 2021, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 1181 af 8. juni 2021, foretages følgende ændringer:

1. Efter § 17 indsættes:

»§ 17 A. Finansielle selskaber, jf. stk. 3, betaler en forhøjet indkomstskat, idet selskabernes skattepligtige positive eller negative årsindkomst opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler multipliceres med 26/22. For indkomstår, der påbegyndes i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, multipliceres årsindkomsten dog med 25,2/22. Den forhøjede indkomst anses for det finansielle selskabs skattepligtige indkomst ved anvendelsen af bestemmelserne i § 12, § 17, stk. 1, og § 31. Har selskabet kun været et finansielt selskab en del af indkomståret, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for denne del af indkomståret, og kun denne del af indkomsten forhøjes efter 1. eller 2. pkt.

Stk. 2. 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.

Stk. 3. Følgende selskaber anses for finansielle selskaber:

- 1) Pengeinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 7, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed.
- 2) Realkreditinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 8, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed.
- 3) Investeringsforvaltningsselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 10, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed.
- 4) Forsikringsselskaber og captivegenforsikringsselskaber, der er skattepligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1 eller 5, og som har eller skal have tilladelse efter § 11, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed.
- 5) Fondsmæglerselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 13, stk. 1 og 2, i lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter.
- 6) E-pengeinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 8 i lov om betalinger.
- 7) Betalingsinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 9 i lov om betalinger.
- 8) Virksomheder, der har eller skal have en begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge eller til at udbyde betalingstjenester efter § 50 eller § 51 i lov om betalinger.
- 9) Forvaltere af alternative investeringsfonde, der har eller skal have tilladelse efter § 6 eller § 10, stk. 2, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v., og som ikke er selvforvaltende alternative investeringsfonde.
- 10) Ejendomskreditselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 2 i lov om ejendomskreditselskaber.
- 11) Virksomheder omfattet af lov om et skibsfinansieringsinstitut.
- 12) Forbrugslånsvirksomheder, der har eller skal have tilladelse efter § 3 i lov om forbrugslånsvirksomheder.

13) Selskaber, der fra et fast driftssted, jf. § 2, stk. 1, litra a, udøver virksomhed svarende til den virksomhed, der udøves af selskaber omfattet af nr. 1-12.«

2. I § 31 A, stk. 10, indsættes efter 2. pkt. som nye punktummer:

»Er administrationsselskabet et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, forhøjes selskabets indkomst dog kun med 22/26 af det beløb, der følger af 1. og 2. pkt. Er administrationsselskabets indkomst påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, forhøjes indkomsten dog kun med 22/25,2 af det beløb, der følger af 1. og 2. pkt.«

3. I § 31 A, stk. 10, 3. og 7. pkt., der bliver 5. og 9. pkt., ændres »6. pkt.« til: »8. pkt.«

4. I § 31 A, stk. 10, 5. pkt., der bliver 7. pkt., ændres »3. pkt.« til: »5. pkt.«

5. I § 31 A, stk. 10, 6. pkt., der bliver 8. pkt., ændres »1.-5. pkt.« til: »1.-7. pkt.«

6. I § 31 A, stk. 11, indsættes som 2. og 3. pkt.:

»Er administrationsselskabet et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, forhøjes selskabets indkomst dog kun med 22/26 af det beløb, der følger af 1. pkt. Er administrationsselskabets indkomst påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, forhøjes indkomsten dog kun med 22/25,2 af det beløb, der følger af 1. pkt.«

7. I § 31 B, stk. 2, 2. pkt., ændres »§ 31 A, stk. 10, 3. pkt.« til: »§ 31 A, stk. 10, 5. pkt.«

8. I § 32, stk. 7, indsættes efter 3. pkt. som nyt punktum:

»Uanset 2. og 3. pkt. skal et moderselskab, der er et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, medregne sin andel af datterselskabets indkomst, hvis datterselskabets indkomst ellers ville blive medregnet hos et moderselskab, der ikke er omfattet af § 17 A, stk. 3.«

§ 2

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 635 af 13. maj 2020, som ændret senest ved § 5 i lov nr. 2614 af 28. december, foretages følgende ændringer:

1. I § 17, stk. 2, indsættes efter nr. 3 som nyt nummer:

»4) Den beregnede skat i indkomståret, der er en følge af forhøjelsen af den skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 17 A.«

Nr. 4 bliver herefter nr. 5.

2. I § 17, stk. 4, ændres »stk. 2, nr. 1-3« til: »stk. 2, nr. 1-4«.

§ 3

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 283 af 2. marts 2022 som ændret ved § 3 i lov nr. 2612 af 28. december 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 39, stk. 1, indsættes efter nr. 4 som nyt nummer:

»5) Den ene part i den kontrollerede transaktion er omfattet af selskabsskattelovens § 17 A, medmindre alle parterne i den kontrollerede transaktion er omfattet af selskabsskattelovens § 17 A.«

Nr. 5-7 bliver herefter nr. 6-8.

§ 4

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1735 af 17 august 2021, som ændret senest ved § 2 i lov nr. 2613 af 28. december 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 8 N, *stk. 1*, indsættes efter »bestyrelshvervet«: », jf. dog *stk. 3-5*«, og som *stk. 3-5* indsættes:

»*Stk. 3.* Der kan dog ikke efter *stk. 1* og *2* samlet fradrages udgifter for mere end et grundbeløb på 6.339.800 kr. (i 2010-niveau) for en person i et indkomstår. 1. pkt. gælder for de udgifter, der hos personen, som udgiften vedrører, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller beskattes som en arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse efter arbejdsmarkedsbidragsloven, eller, såfremt personen ikke er skattepligtig her til landet, ville have været beskattet som en arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse efter arbejdsmarkedsbidragsloven, såfremt personen var skattepligtig her til landet. Til udgifterne nævnt i 2. pkt. medregnes tillige befordring, der er betalt af arbejdsgiveren, og som hos modtageren er skattefri efter § 9 C, *stk. 7*. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 4. *Stk. 3* finder anvendelse samlet for alle skattepligtige, der har en forbindelse som omhandlet i § 2. Grundbeløbet i *stk. 3* fordeles forholdsmæssigt mellem de skattepligtige, som har en forbindelse som omhandlet i § 2, såfremt flere skattepligtige har udgifter, som nævnt i *stk. 3*, til den samme person i samme indkomstår.

Stk. 5. For køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der er omfattet af *stk. 1* og *2*, og hvor udgiften for det selskab, der har ydet køberetterne eller tegningsretterne, fradrages efter § 28, *stk. 3*, finder *stk. 3* anvendelse for værdien af køberetten eller tegningsretten på udnyttelsestidspunktet, og værdien tillægges de udgifter, der er omfattet af *stk. 3*, for den person, som køberetten eller tegningsretten oprindeligt er udstedt til.«

§ 5

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2023.

Stk. 2. §§ 1 og 4 har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
2. Lovforslagets hovedpunkter
 - 2.1. Forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber
 - 2.1.1. Gældende ret
 - 2.1.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.1.3. Den foreslåede ordning
 - 2.1.3.1. De omfattede finansielle selskaber
 - 2.1.3.2. Faktormodellen
 - 2.2. Ændringer i tilknytning til den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber
 - 2.2.1. Gældende ret
 - 2.2.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.2.3. Den foreslåede ordning
 - 2.3. Loft over fradrag for lønninger
 - 2.3.1. Gældende ret
 - 2.3.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.3.3. Den foreslåede ordning
3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige
4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.
5. Administrative konsekvenser for borgerne
6. Klimamæssige konsekvenser
7. Miljø- og naturmæssige konsekvenser
8. Forholdet til EU-retten
9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.
10. Sammenfattende skema

1. Indledning

Regeringen (Socialdemokratiet), Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten indgik den 10. oktober 2020 "Aftale om en ny ret til tidlig pension" med henblik på at give dem, der har været mange år på arbejdsmarkedet, mulighed for en værdig tilbagetrækning.

Den nye ret til tidlig pension blev udmøntet ved lov nr. 2202 af 29. december 2020. Tidlig Pension har kunnet opnås fra den 1. januar 2022 og indebærer, at danske lønmodtagere med lange og hårde arbejdsliv kan trække sig tilbage på en værdig måde. Tidlig Pension sikrer således, at de, der har været længst på arbejdsmarkedet, nu har mulighed for at stoppe med at arbejde, før de er slidt helt ned.

Af "Aftale om en ny ret til tidlig pension" fremgår, at aftalepartierne er enige om, at den nye ret til tidlig pension skal være fuldt finansieret. Som en del af finansieringen er aftalepartierne enige om, at der fra 2023 skal indføres et samfundsbidrag fra den finansielle sektor, der udmøntes som en ny særlig selskabsskat på den finansielle sektors overskud samt et loft over virksomheders fradrag for de allerhøjeste lønninger. Lovforslaget har til formål at udmønte den del af "Aftale om en ny ret til tidlig pension", der vedrører disse finansieringsbidrag.

Hvad angår udmøntningen af den del af aftalen, som omhandler et samfundsbidrag fra den finansielle sektor, indebærer lovforslaget, at samfundsbidraget i overensstemmelse med aftalen indføres ved en

forhøjelse af den almindelige selskabsskat for de finansielle selskaber, hvorved den finansielle sektor vil bidrage mere til fællesskabet.

Hvad angår udmøntningen af den del af aftalen, hvorefter udgifter til de allerhøjeste lønninger og lønaccessorier ikke skal kunne fradrages i virksomheders skattepligtige indkomst, vil et sådant fradragsloft ifølge aftalen kunne bidrage til at modvirke en skæv lønudvikling for direktører m.v., særligt i store selskaber. I overensstemmelse med aftalen indebærer forslaget, at alle selskaber og selvstændigt erhvervsdrivende vil blive omfattet af loftet.

2. Lovforslagets hovedpunkter

2.1. Forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber

2.1.1. Gældende ret

Selskaber m.v., der er undergivet fuld skattepligt til Danmark efter selskabsskattelovens § 1, skal årligt opgøre en skattepligtig indkomst. Denne opgøres på grundlag af indkomsten i det givne indkomstår, jf. selskabsskattelovens § 10. Indkomstkatten udgør 22 pct. af den skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 17, stk. 1. Der gælder dog efter selskabsskattelovens §§ 14-16 og 19 særlige regler om opgørelsen af den skattepligtige indkomst og om størrelsen af indkomstkatten for andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Udenlandske selskaber m.v. er bl.a. begrænset skattepligtige til Danmark, hvis de udøver erhverv i Danmark fra et fast driftssted, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Skattepligten omfatter indkomst fra den erhvervsvirksomhed, der er knyttet til det faste driftssted, herunder gevinst og tab ved afståelse af formuegoder og aktier knyttet til det faste driftssted.

Den skattepligtige indkomst, herunder indkomsten fra faste driftssteder, opgøres som årets indtægter med fradrag for afholdte driftsudgifter m.v. Den skattepligtige indkomst opgøres efter et territorialprincip, idet indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i udlandet, ikke medregnes, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

De skattepligtige indtægter omfatter som udgangspunkt alle løbende, erhvervsmæssige indtægter, f.eks. indtægter fra salg af varer og tjenesteydelser og de fleste former for afkast fra investering i værdipapirer, når disse investeringer foretages som led i selskabets erhvervsmæssige virksomhed. De fradragsberettigede driftsudgifter omfatter f.eks. driftsomkostninger, dvs. udgifter der medgår til at erhverve den skattepligtige indkomst, såsom lønudgifter og udgifter til husleje, samt renteudgifter, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og e. Derudover kan der efter reglerne i afskrivningsloven foretages fradrag for skattemæssige afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver.

Der gælder både på indtægts- og fradragssiden en lang række særregler om opgørelsen af den selskabsskattepligtige indkomst. Særligt kan nævnes, at adgangen til fradrag for renteudgifter i et vist omfang er undergivet begrænsninger. Fradragsretten bortfalder således f.eks., hvor der er tale om renteudgifter på gæld til et koncernforbundet selskab, og det låntagende selskab m.v. er tyndt kapitaliseret, jf. selskabsskattelovens § 11. Endvidere er adgangen til fradrag for indkomstårets nettofinansieringsudgifter undergivet begrænsninger, som betyder, at der som udgangspunkt maksimalt kan foretages fradrag for et beløb på 21,3 mio. kr., jf. selskabsskattelovens § 11 B. Reglerne i selskabsskattelovens § 11 B om rentefradragsbegrænsning omfatter dog ikke livsforsikringsselskaber.

Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fremføres til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for følgende år efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Hvor den skattepligtige indkomst er positiv, og selskabet m.v. har et uudnyttet underskud fra tidligere år, kan dette underskud fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger 8.872.500

kr. (2022-niveau), mens et resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger 8.872.500 kr. (2022-niveau), jf. selskabsskattelovens § 12, stk. 2.

Selskaber m.v., der på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår indgår i en koncern, er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. En koncern omfatter efter selskabsskattelovens § 31 C samtlige selskaber m.v., hvorover et (moder)selskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse. Ved bestemmende indflydelse forstås et ejerskab på mere end halvdelen af stemmerettighederne.

Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab til administrationsselskab i sambeskatningen. Administrationsselskabets opgave er at forvalte sambeskatningen og forestå indbetalingen af den samlede indkomstskat.

Når der foreligger en national sambeskatning, opgøres en sambeskatningsindkomst, som består af summen af den skattepligtige indkomst, der er opgjort for hvert enkelt af de selskaber m.v., der indgår i sambeskatningen. Det er hele indkomsten fra det enkelte sambeskattede selskab m.v., der indgår i sambeskatningen, uanset moderselskabets ejerandel.

Hvor sambeskatningen både omfatter selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, kan der ske modregning af fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen under iagttagelse af reglerne i selskabsskattelovens § 12, stk. 2.

De selskaber i sambeskatningen, der ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten har udnyttet underskud fra andre selskaber i sambeskatningen, skal betale et beløb til det underskudsgivende selskab svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud. Betalingen sker via administrationsselskabet.

Det er muligt for koncernens ultimative moderselskab at vælge, at sambeskatningen også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og koncernens danske selskabers faste driftssteder i udlandet (international sambeskatning), jf. selskabsskattelovens § 31 A. Ved valg af international sambeskatning, der er bindende for en periode på mindst 10 år, finder reglerne i selskabsskattelovens § 31 tilsvarende anvendelse, medmindre disse regler særskilt er fraveget.

Danske moderselskaber vil i visse tilfælde ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst også skulle medregne positiv skattepligtig indkomst i direkte og indirekte ejede datterselskaber, jf. de særlige regler i selskabsskattelovens § 32 om såkaldt CFC-beskatning ("Controlled Foreign Companies" – CFC). CFC-reglerne har primært til hensigt at hindre, at mobile indkomster placeres i udenlandske datterselskaber for at opnå skattemæssige fordele. De danske CFC-regler finder dog også anvendelse på danske datterselskaber.

Beskatning efter CFC-reglerne sker, når CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 af datterselskabets samlede indkomst, idet der til CFC-indkomsten medregnes mobile indtægter i form af summen af bl.a. finansielle indtægter og udgifter, jf. opregningen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5. Datterselskaber, der er finansielle selskaber som nævnt i artikel 2, nr. 5, i Rådets direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, vil som udgangspunkt ikke være omfattet af CFC-reglerne, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 2.

Når der sker CFC-beskatning, vil moderselskabet som udgangspunkt skulle medregne hele den positive indkomst i sine CFC-datterselskaber ved sin egen indkomstopgørelse. Der er dog mulighed for at vælge, at kun datterselskabernes CFC-indkomst medregnes, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 15. Moderselskabet gives ved opgørelsen af selskabsskatten nedslag for danske og udenlandske skatter af den indkomst i datterselskabet, som er medregnet i moderselskabet efter CFC-reglerne, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 11.

Der gælder efter selskabsskattelovens § 3 visse særlige undtagelser fra skattepligten efter selskabsskat-

teloven. Undtaget er bl.a. pensionskasser, der er undergivet tilsyn efter lov om firmapensionskasser eller omfattet af lov om finansiell virksomhed (tværgående pensionskasser), og arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber omfattet af § 307 i lov om finansiell virksomhed, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9 og 18. Afkastet af pensionsordninger i bl.a. sådanne pensionsinstitutter beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven. Udgangspunktet er, at denne beskatning sker hos den enkelte pensionsopsparer, idet pensionsinstituttet dog foreløbig betaler pensionsafkastskatten, hvis afkastet endnu ikke er tilskrevet de enkelte pensionskonti.

Afkastet på pensionsordninger i livsforsikringsselskaber, der ikke er omfattet af undtagelsen fra skattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 18, beskattes ligeledes hos den enkelte pensionsopsparer efter pensionsafkastbeskatningslovens regler. Ved indkomstopgørelsen har livsforsikringsselskabet fradrag for indkomstårets ydelser eller hensættelser til de forsikrede, hvorved det sikres, at det afkast, der beskattes efter pensionsafkastbeskatningslovens regler, ikke samtidig beskattes efter selskabsskattelovens regler.

2.1.2. Skatteministeriets overvejelser

Aftale om en ny ret til tidlig pension fastlægger ikke, hvordan den finansielle sektor nærmere skal afgrænses, og der findes heller ikke i de gældende skatteregler nogen afgrænsning af den finansielle sektor, som vil kunne danne grundlag for afgrænsningen af de selskaber, der vil skulle omfattes af det nye regelsæt.

Afgrænsningen af de selskaber, der pålægges den særlige forhøjede selskabsskat (samfundsbidraget), vurderes derfor at burde foretages med udgangspunkt i, hvilke finansielle selskaber der er undergivet offentligt tilsyn af Finanstilsynet i medfør af lov om finansiell virksomhed eller de speciallove, der gælder for særlige typer af finansielle selskaber. Herved opnås en klar og kontrollerbar afgrænsning. Med denne afgrænsning opnås også, at selskaber, der må anses for at befinde sig i en sammenlignelig situation, undergives en ensartet skattemæssig behandling.

Baseret på denne afgrænsning af de berørte selskaber vil det finansieringsbidrag, som den forhøjede selskabsskat ifølge aftalen om en ny ret til tidlig pension skal medføre, kunne opnås ved, at indkomstskatten af selskabernes skattepligtige indkomst beregnes med 25,2 pct. i 2023 og med 26 pct. i 2024 og senere år.

Det er vurderingen, at det vil skabe væsentlige udfordringer i relation til sambeskattede koncerner, hvis den forhøjede selskabsskat gennemføres ved fastsættelse af en forhøjet indkomstskattesats eller ved en særlig tillægsskat for de omfattede finansielle selskaber. Umiddelbart vil en sådan model kræve afskæring eller begrænsning af adgangen til at modregne underskud fra koncernens ikkefinansielle selskaber, hvilket også vil kunne nødvendiggøre omfattende ændringer i lovgivningen om sambeskatning. De koncerner, der har finansielle selskaber, bør imidlertid fortsat have adgang til sambeskatning på tværs af alle koncernens selskaber.

Det er på den baggrund vurderingen, at det samme skattemæssige resultat i stedet bør opnås ved en model, hvor den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber gennemføres ved, at selskabernes selskabsskattepligtige indkomst opgjort efter lovgivningens almindelige regler multipliceres med en faktor, som i 2023 udgør 25,2/22, mens faktoren i 2024 og senere år udgør 26/22.

Ved denne model (herefter benævnt "faktormodellen") for implementering af den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber vil det blive opnået, at selskabernes indkomst reelt beskattes med 26 pct. (i 2023 dog 25,2 pct.). Selv om faktormodellen vil nødvendiggøre visse ændringer i og tilpasninger af de materielle skatteregler, vil modellen betyde, at der ikke vil være behov for mere vidtrækkende ændringer i de materielle skatteregler, herunder grundlæggende ændringer af sambeskatningsreglerne.

2.1.3. Den foreslåede ordning

I overensstemmelse med Aftale om en ny ret til tidlig pension foreslås det, at finansielle selskaber

pålægges en særlig, forhøjet selskabsskat, og at den øgede beskatning fastsættes således, at der fra 2023 tilvejebringes det aftalte merprovenu til medfinansiering af retten til tidlig pension.

2.1.3.1 De omfattede finansielle selskaber

Det foreslås, at finansielle selskaber, der er undergivet Finanstilsynets tilsyn efter lov om finansiell virksomhed eller de speciallove, der gælder for særlige typer af finansielle virksomheder, og som udøves i enheder, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens almindelige regler, pålægges den forhøjede selskabsskat.

Det foreslås, at selskaber, der anses for finansielle virksomheder efter § 5, stk. 1, nr. 1, i lov om finansiell virksomhed, omfattes, dvs. pengeinstitutter, realkreditinstitutter, investeringsforvaltningsselskaber og forsikringsselskaber. De nævnte finansielle virksomheder skal alle være drevet i selvstændige enheder, der er selskabsskattepligtige, jf. dog nedenfor om visse former for forsikringsselskaber. De er desuden alle undergivet Finanstilsynets tilsyn med, at virksomhederne har tilstrækkelig kapital i forhold til de risici, de har påtaget sig (solvenstilsyn), og at virksomhederne i øvrigt overholder den finansielle lovgivning (navnlig lov om finansiell virksomhed, lov om investeringsforeninger m.v. og lov om værdipapirhandel m.v.). Finanstilsynet fører tillige tilsyn med de tilsynsbelagte virksomheders overholdelse af regnskabs- og revisionsmæssige bestemmelser.

Ved pengeinstitutter forstås virksomheder, der fra offentligheden modtager indlån eller andre midler, der skal tilbagebetales, samt yder lån for egen regning, dog ikke på grundlag af udstedelse af realkreditobligationer, jf. § 7, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed.

Ved realkreditinstitutter forstås virksomheder, der yder lån mod registreret pant i fast ejendom på grundlag af udstedelse af realkreditobligationer, jf. § 8, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed.

Ved investeringsforvaltningsselskaber forstås virksomheder, der udøver aktiviteter som nævnt i bilag 6 i lov om finansiell virksomhed og derfor skal have tilladelse som investeringsforvaltningsselskab, jf. § 10, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed. Bilag 6 indeholder en opregning af de former for kollektive investeringsordninger m.v., hvis administration er investeringsforvaltningsvirksomhed i lovens forstand. De pågældende ordninger er de investeringsforeninger m.v., der er omfattet af UCITS-direktivet (direktiv 2009/65/EF af 13. juli 2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter)).

Virksomheder, der udøver forsikringsvirksomhed, herunder genforsikringsvirksomhed, skal have tilladelse som forsikringsselskab eller captivegenforsikringsselskab efter § 11, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed.

Lov om finansiell virksomhed indeholder ikke en definition af, hvad der forstås ved forsikringsvirksomhed. I almindelighed defineres forsikringsvirksomhed dog som den virksomhed, der består i at indgå aftaler om mod vederlag at overtage risikoen for indtræden af uvisse begivenheder, der kan beregnes statistisk. Ved genforsikringsvirksomhed forstås indirekte forsikringsvirksomhed, hvorved et forsikringsselskab overtager forsikringsrisici fra et andet forsikringsselskab eller genforsikringsselskab. Ved et captivegenforsikringsselskab forstås et forsikringsselskab, der udelukkende har til formål at yde genforsikringsdækning for risiciene i det eller de selskaber, som virksomheden tilhører, eller af det eller de selskaber i den koncern, som det er en del af, jf. § 5, stk. 1, nr. 21, i lov om finansiell virksomhed.

Det bemærkes, at § 11, stk. 2, i lov om finansiell virksomhed opregner typer af virksomheder, der udøver aktiviteter, der kan anses for forsikringsvirksomhed, men som er undtaget fra kravet om tilladelse efter lovens § 11, stk. 1. De pågældende typer af virksomheder er undtaget fra tilladelseskravet efter § 11, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed enten fordi de er omfattet af speciallovgivning, eller fordi det ikke ville være i overensstemmelse med de grundlæggende formål bag lov om finansiell virksomhed at lade virksomhederne være omfattet af lovens regler. Den foreslåede afgrænsning vil indebære, at selskaber, der

efter § 11, stk. 2, i lov om finansiel virksomhed er undtaget fra tilladelseskravet, ikke vil blive omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Derudover bemærkes, at §§ 294-303 i lov om finansiel virksomhed indeholder særlige regler om visse gensidige skadesforsikringsselskaber med begrænset formål. Reglerne i lov om finansiel virksomhed finder kun delvist anvendelse for sådanne gensidige forsikringsselskaber, og de kan i visse tilfælde falde helt uden for lovens anvendelsesområde, jf. §§ 301 og 302, og dermed helt være undtaget fra Finanstilsynets løbende tilsyn. Gensidige forsikringsselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, er som udgangspunkt skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5, men denne bestemmelse omfatter dog ikke gensidige skadesforsikringsselskaber med begrænset formål omfattet af §§ 294-303 i lov om finansiel virksomhed, idet sådanne (små) gensidige forsikringsselskaber i stedet er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Skatteforvaltningen kan endvidere træffe bestemmelse om, at gensidige forsikringsforeninger, der udelukkende driver sygeforsikringsvirksomhed, heller ikke skal være omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5, men i stedet af nr. 6. En sådan bestemmelse er for tiden kun truffet i forhold til Sygeforsikringen ”danmark”.

De forsikringsselskaber, der beskattes efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, vil med den foreslåede afgrænsning ikke blive pålagt den foreslåede forhøjede selskabsskat. De gensidige forsikringsselskaber, der er omfattet af skattepligten efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er kun skattepligtige af erhvervsmæssig indkomst, jf. § 1, stk. 4, og dette omfatter f.eks. ikke præmieindtægter fra medlemmer, jf. TfS1984.438SKM. Da forsikringsselskaber, der beskattes efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, således hverken er underlagt Finanstilsynets tilsyn efter lov om finansiel virksomhed eller bliver beskattet efter selskabsskatteloven af den indkomst, der er forbundet med forsikringsvirksomheden, er det i overensstemmelse med de principper, der ligger bag den foreslåede afgrænsning, at sådanne virksomheder ikke pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Pensionskasser og arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber er undtaget fra skattepligt efter selskabsskatteloven, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9 og 18, og vil dermed ikke blive omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat, selv om disse virksomheder har tilladelse som forsikringsselskaber efter lov om finansiel virksomhed.

Ud over de finansielle virksomheder, som er omfattet af lov om finansiel virksomhed, foreslås det, at også fondsmæglerselskaber, e-pengeinstitutter, betalingsinstitutter, forvaltere af alternative investeringsfonde, ejendomskreditselskaber, selskaber omfattet af lov om et skibsfinansieringsinstitut og forbrugslånsvirksomheder vil skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat. Alle disse virksomheder er omfattet af særskilt lovgivning om de pågældende former for finansiel virksomhed, og det følger af denne lovgivning bl.a., at virksomhederne er underlagt Finanstilsynets tilsyn.

Ved fondsmæglerselskaber forstås virksomheder, der hverken er pengeinstitutter, realkreditinstitutter eller investeringsforvaltningsselskaber, og som for tredjemand udøver værdipapirhandelsaktiviteter som nævnt i bilag 1, afsnit A, i lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter med finansielle instrumenter omfattet af lovens bilag 2.

Virksomheder, der udsteder elektroniske penge, skal efter reglerne i lov om betalinger § 8 have tilladelse som e-pengeinstitut. Ved elektroniske penge forstås efter lovens § 7, nr. 6, en elektronisk eller magnetisk lagret pengeværdi, der repræsenterer et krav mod udstederen, som udstedes ved modtagelse af betaling med henblik på at gennemføre betalingstransaktioner, og som accepteres af andre end udstederen af elektroniske penge.

Pengeinstitutter med tilladelse efter § 7 i lov om finansiel virksomhed må dog også udstede elektroniske penge, uden at de skal have tilladelse som e-pengeinstitut efter lov om betalinger § 8. Pengeinstituttet vil således være under Finanstilsynets tilsyn efter lov om finansiel virksomhed.

Virksomheder, hvis samlede forpligtelser hidrørende fra udestående elektroniske penge på intet tids-

punkt overstiger et beløb, der modsvare værdien af 5 mio. euro, er undtaget fra tilladelseskravet i § 8 i lov om betalinger. Sådanne virksomheder skal dog have begrænset tilladelse efter § 50 i lov om betalinger. En begrænset tilladelse giver ikke virksomheden ret til at udøve grænseoverskridende virksomhed med udstedelse af elektroniske penge.

Virksomheder, der udbyder betalingstjenester i henhold til bilag 1, nr. 1-7 i lov om betalinger, skal efter lovens § 9 have tilladelse som betalingsinstitut. Lovens bilag 1, nr. 1-7, omfatter tjenester, der muliggør placering på og hævn timer fra en betalingskonto, tjenester, der er nødvendige for driften af en betalingskonto, gennemførelse af betalings- og kredittransaktioner, udstedelse eller indløsning af betalingsinstrumenter, pengeoverførselsvirksomhed samt betalingsinitieringstjenester.

Pengeinstitutter med tilladelse efter § 7 i lov om finansiel virksomhed og e-pengeinstitutter med tilladelse efter § 8 i lov om betalinger kan efter § 2 i lov om betalinger udbyde betalingstjenester, uden at de skal have tilladelse efter § 9 i lov om betalinger. Tilladelse som pengeinstitut eller e-pengeinstitut giver i sig selv ret til at udbyde de pågældende betalingstjenester, og for disse virksomheder vil udbuddet af betalingstjenesterne således også være underlagt Finanstilsynets tilsyn.

Virksomheder, der alene har begrænset tilladelse efter § 51 i lov om betalinger, fordi gennemsnittet af de samlede betalingstransaktioner for de foregående 12 måneder, der er gennemført af den pågældende virksomhed, ikke overstiger et beløb, der modsvare værdien af 3 mio. euro pr. måned, er undtaget fra tilladelseskravet i § 9 i lov om betalinger. En begrænset tilladelse giver ikke virksomheden ret til at udøve grænseoverskridende virksomhed med udbud af betalingstjenester.

Forvaltere af alternative investeringsfonde er virksomheder, hvis sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed består i forvaltning af en eller flere alternative investeringsfonde, jf. § 3, stk. 1, nr. 3, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v.

Efter lovens § 3, stk. 1, nr. 1, forstås ved en alternativ investeringsfond en kollektiv investeringsenhed eller investeringsafdelinger deraf, som rejser kapital fra en række investorer med henblik på at investere den i overensstemmelse med en defineret investeringspolitik til fordel for disse investorer, og som ikke skal have tilladelse i henhold til de regler, der gennemfører artikel 5 i UCITS-direktivet (direktiv 2009/65/EF af 13. juli 2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter)). Som væsentlige forskelle mellem sådanne alternative investeringsfonde og de investeringsinstitutter, der er omfattet af UCITS-direktivet, kan bl.a. nævnes, at alternative investeringsfonde kan geare investeringerne, har frie investeringsrammer og kan foretage investeringer i både likvide og illikvide aktiver.

Det bemærkes, at selvforvaltende alternative investeringsfonde også er omfattet af tilladelseskravene i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v. Da selvforvaltende alternative investeringsfonde ikke må udøve virksomhed med forvaltning af andre alternative investeringsfonde, leverer selvforvaltede alternative investeringsfonde ikke finansielle forvaltningsydelser til eksterne kunder. På den baggrund foreslås de selvforvaltende alternative investeringsfonde ikke pålagt den forhøjede selskabsskat.

Ved ejendomskreditselskaber forstås efter § 1, stk. 2, i lov om ejendomskreditselskaber selskaber, som erhvervsmæssigt køber eller sælger pantebreve i fast ejendom, herunder i egen fast ejendom, eller som erhvervsmæssigt yder boligkreditaftaler.

Ved lov nr. 143 af 17. maj 1961 om et skibsfinansieringsinstitut blev der skabt hjemmel til at oprette et skibsfinansieringsinstitut, der samme år blev stiftet som den selvejende institution Danmarks Skibskreditfond. Fonden blev i 2005 omdannet til et aktieselskab, Dansk Skibskredit A/S. Efter § 1a, stk. 1, i lov om et skibsfinansieringsinstitut er instituttets (Dansk Skibskredit A/S) formål at drive skibsfinansieringsvirksomhed, hvorved forstås finansiering og dertil knyttede finansielle ydelser i forbindelse med nybygning og ombygning af skibe samt køb, salg og refinansiering af skibe. Efter § 1 a, stk. 2, kan instituttet (Dansk Skibskredit A/S) helt eller delvis udøve sin skibsfinansieringsvirksomhed gennem datterselskaber.

Som forbrugslånsvirksomheder anses efter § 1, stk. 1, i lov om forbrugslånsvirksomheder udbydere af kreditaftaler, når sådanne kreditaftaler ydes helt eller delvis med henblik på erhvervelse af varer eller tjenesteydelser hos en anden virksomhed eller uafhængigt af et køb af en vare eller tjenesteydelse, eller når ydelsen af kreditaftaler udgør et selvstændigt forretningsområde i virksomheder, der yder kreditter med henblik på erhvervelse af varer eller tjenesteydelser hos virksomheden.

I § 1, stk. 3, i lov om forbrugslånsvirksomheder opregnes en række særlige kreditaftaler, som er omfattet af opregningen i § 1, stk. 1, men som kan udbydes til forbrugere, uden at loven finder anvendelse, herunder leje- eller leasingaftaler, hvor der ikke er fastsat pligt til at købe aftalegenstanden, hverken i selve aftalen eller i en separat aftale.

Efter § 1, stk. 2, i lov om forbrugslånsvirksomheder finder loven ikke anvendelse på finansielle virksomheder omfattet af § 5, stk. 1, nr. 1, i lov om finansiel virksomhed eller på tilsvarende udenlandske virksomheder, der driver virksomhed i Danmark gennem en filial eller ved grænseoverskridende udbud af tjenesteydelser.

Bortset fra virksomheder omfattet af lov om et skibsfinansieringsinstitut foreslås det, at den forhøjede selskabsskat også vil skulle omfatte de ovenfor opregnede selskaber, der ikke har en tilladelse til at drive den pågældende virksomhed, men som efter den lovgivning, de er omfattet af, skal have en sådan tilladelse. Det vil sige, at det foreslås, at de pågældende selskaber og virksomheder skal være omfattet af den forhøjede selskabsskat, selv om de måtte have drevet deres virksomhed uden den fornødne tilladelse.

Endeligt foreslås det, at den forhøjede selskabsskat også skal omfatte selskaber, der ikke er fuldt skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, men som i et fast driftssted, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, udøver virksomhed svarende til den virksomhed, der udøves af de fuldt skattepligtige selskaber, der foreslås at skulle pålægges den forhøjede selskabsskat.

Hvad angår virksomhed svarende til de former for virksomhed, der udøves af pengeinstitutter, realkreditinstitutter, investeringsforvaltningsselskaber, forsikringsselskaber, fondsmæglerselskaber, e-pengeinstitutter, betalingsinstitutter og forvaltere af alternative investeringsfonde, er der i de relevante love fastsat regler om, på hvilke betingelser udenlandske virksomheder kan udøve sådanne typer af virksomhed her i landet.

Af disse regler følger, at udenlandske virksomheder, der er meddelt tilladelse til at udøve finansiel virksomhed i et andet land inden for EU eller i et land, som EU har indgået aftale med på det finansielle område, kan udøve tilsvarende virksomhed her i landet gennem en filial og eventuelt en agent, men at det dog kræver, at Finanstilsynet forinden har modtaget meddelelse herom fra tilsynsmyndighederne i hjemlandet.

Finanstilsynet fører et register over de virksomheder, der har meddelt, at de udøver virksomhed her i landet gennem en filial eller eventuelt en agent.

Udenlandske virksomheder, der er hjemmehørende i lande uden for EU, som EU ikke har indgået aftale med på det finansielle område, vil derimod kun kunne udøve de nævnte former for virksomhed i Danmark efter tilladelse fra Finanstilsynet, og der føres også et register over, hvilke tredjelandsvirksomheder der har fået tilladelse til at udøve virksomhed gennem en filial eller eventuelt en agent her i landet.

De virksomheder, der fremgår af de af Finanstilsynet førte registre, vil således efter forslaget skulle være omfattet af den forhøjede selskabsskat.

Det bemærkes, at det principielt ikke kan afvises, at der vil kunne forekomme tilfælde, hvor en udenlandsk virksomhed i skatteretlig henseende anses for at have drevet virksomhed i et fast driftssted her i landet, selv om der i relation til den finansielle lovgivning hverken er tale om en filial eller virksomhed gennem en dansk agent.

Samlet indebærer den foreslåede afgrænsning af de virksomheder, der skal omfattes af den særlige forhøjede selskabsskat, at alle virksomheder, som almindeligvis anses for finansielle virksomheder, som er

underlagt Finanstilsynets tilsyn, og som normalt er skattepligtige efter selskabsskattelovens almindelige regler, vil blive omfattet.

Juridiske personer, der ikke er selskabsskattepligtige, indgår således ikke blandt de typer af selskaber, der foreslås omfattet af den forhøjede selskabsskat. Dette gælder for pensionskasser og arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsselskaber, der er undtaget fra skattepligt efter selskabsskatteloven, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9 og 18. Heller ikke investeringsinstitutter, der i almindelighed beskattes efter et transparensprincip, således at beskatningen sker hos medlemmerne, vil efter forslaget skulle omfattes.

Finansiell leasing betragtes ofte som finansiell virksomhed. Finansiell leasing er dog kun underlagt Finanstilsynets tilsyn efter hvidvaskloven. Der er desuden ikke noget krav om, at finansiell leasing udøves af juridiske personer, der er selskabsskattepligtige. Endeligt tilbyder almindelige produktions- og handelsvirksomheder undertiden potentielle købere, at de i stedet kan indgå aftaler om finansiell leasing af de pågældende varer. Som følge af disse særlige forhold vurderes selskaber, der udøver finansiell leasing, ikke at burde pålægges den forhøjede selskabsskat. Det bemærkes i øvrigt, at leasing i forhold til andre former for finansieringsvirksomhed anses for et særskilt marked i konkurrenceretlig henseende, hvilket Europa-Kommissionen har fastslået i en afgørelse (sag M. 8414) af 14. september 2017 i en sag om anvendelsen af fusionsforordningen (Rådets forordning nr. 139/2004)

2.1.3.2 Faktormodellen

Det foreslås, at den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber gennemføres ved, at de omfattede selskabers selskabsskattepligtige indkomst først opgøres efter lovgivningens almindelige regler, hvorefter den således opgjorte skattepligtige indkomst multipliceres med en faktor, som for indkomstår påbegyndt i 2023 udgør 25,2/22, mens den for indkomstår, der påbegyndes fra og med den 1. januar 2024, udgør 26/22. Det foreslås endvidere, at den skattepligtige indkomst vil skulle forhøjes med den nævnte faktor, uanset om indkomsten før forhøjelsen er positiv eller negativ.

Det foreslås, at den forhøjede positive eller negative indkomst for det finansielle selskab vil skulle anses for det finansielle selskabs skattepligtige indkomst ved anvendelsen af bestemmelserne om fremførselsberettigede underskud (selskabsskattelovens § 12), beregningen af selskabsskatten (selskabsskattelovens § 17, stk. 1) og national sambeskatning (selskabsskattelovens § 31).

Når det finansielle selskabs skattepligtige indkomst efter forslaget skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, før indkomsten forhøjes med den foreslåede faktor, medfører det, at forslaget som udgangspunkt ikke vil nødvendiggøre ændringer i de regler, der gælder for opgørelsen af den selskabsskattepligtige indkomst, jf. dog nedenfor under punkt 3.2.

Hvis det finansielle selskabs indkomst opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler er positiv, vil virkningen af den foreslåede faktormodel således være, at den opgjorte positive indkomst forhøjes med 25,2/22 (for indkomstår påbegyndt i 2023) eller 26/22 (for indkomstår påbegyndt fra og med 1. januar 2024), før selskabsskatten efter selskabsskattelovens § 17, stk. 1, beregnes med den almindeligt gældende selskabsskattesats på (for tiden) 22 pct. Virkningen vil derfor svare til, at selskabsskatten i stedet var blevet beregnet med 25,2 pct. eller 26 pct. af det finansielle selskabs skattepligtige indkomst opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler.

Det vil være den samlede indkomst i et finansielt selskab, der vil skulle faktorforhøjes og dermed vil skulle pålægges den forhøjede selskabsskat. Der vil således ikke skulle foretages en opdeling af selskabets indkomst i en finansiell og en ikkefinansiell del.

Finansielle selskaber, der udøver ikkefinansiell virksomhed, der kan udskilles i et særskilt selskab, vil kunne gennemføre en sådan udskillelse ved f.eks. en skattefri tilførsel af denne virksomhedsgren til et nystiftet datterselskab og derved som udgangspunkt kunne opnå, at indkomsten fra de ikkefinansielle aktiviteter ikke bliver beskattet med den forhøjede selskabsskat. En eventuel udskillelse i et særskilt datterselskab med henblik på at sikre, at de ikkefinansielle aktiviteter ikke pålægges den forhøjede selskabsskat.

bsskat, vil ikke kunne anses for en disposition, der strider mod formålet med de foreslåede regler, og den vil derfor ikke kunne tilsidesættes med henvisning til den generelle omgængelsesklausul i ligningslovens § 3.

Det skal dog bemærkes, at CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32 indebærer, at det finansielle moderselskab ikke vil kunne opnå, at selskabets finansielle indtægter og udgifter ikke pålægges den forhøjede selskabsskat, blot ved at udskille finansielle aktiver og de hermed forbundne indtægter og udgifter til et særskilt datterselskab, som ikke er et finansielt selskab. Selskabsskattelovens § 32 medfører således, at hvis et datterselskabs CFC-indkomst i indkomståret udgør mere end en tredjedel af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst, vil datterselskabets indkomst skulle medregnes ved indkomstopgørelsen i moderselskabet, idet moderselskabet dog kan vælge, at alene CFC-indkomsten i datterselskabet medregnes. Denne medregning af CFC-datterselskabets indkomst (eller kun CFC-indkomsten) i det finansielle moderselskabs egen indkomstopgørelse vil efter forslaget skulle foretages før faktorforhøjelsen af det finansielle selskabs indkomst, og den medregnede indkomst vil derfor også blive pålagt den forhøjede selskabsskat.

Det foreslås som nævnt, at det i tilfælde, hvor det finansielle selskab indgår i en sambeskatning, vil skulle være den faktorforhøjede indkomst for det finansielle selskab, der anses for det finansielle selskabs indkomst ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten efter selskabsskattelovens § 31. Ved valg af international sambeskatning finder reglerne i selskabsskattelovens § 31 tilsvarende anvendelse, medmindre andet fremgår af de særlige regler om international sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 A. Indgår der i en international sambeskatning et finansielt selskab omfattet af de foreslåede regler, vil det derfor på tilsvarende vis være den faktorforhøjede indkomst for det finansielle selskab, der vil skulle indgå i sambeskatningen.

Hvis et finansielt selskab indgår i en sambeskattet koncern, vil der ikke skulle ske en faktorforhøjelse af indkomsten i de selskaber i koncernen, der ikke selv er finansielle selskaber. Den forhøjede selskabsskat vil således ikke blive pålagt hele den for koncernen opgjorte sambeskatningsindkomst, men kun indkomsten i de selskaber i koncernen, der efter forslaget er finansielle selskaber, der pålægges den forhøjede selskabsskat. Der henvises dog til bemærkningerne ovenfor om tilfælde, hvor et finansielt moderselskab i sin egen indkomstopgørelse skal medregne indkomsten i et eller flere datterselskaber efter CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32.

Hvis det finansielle selskabs indkomst opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler er negativ, vil den foreslåede faktormodel indebære, at det finansielle selskabs negative indkomst (underskud) vil skulle forhøjes med 25,2/22 (for indkomstår påbegyndt i 2023) eller 26/22 (for indkomstår påbegyndt fra og med 1. januar 2024). Det således fremkomne forhøjede underskud vil herefter udgøre det underskud, som det finansielle selskab vil kunne fremføre til fradrag i senere indkomstår efter reglerne i selskabsskattelovens § 12.

I et efterfølgende indkomstår, hvor det finansielle selskab har en positiv indkomst, hvori det fremførselsberettigede underskud vil kunne fradrages efter selskabsskattelovens § 12, stk. 2 og 3, vil det efter den foreslåede faktormodel være indkomstårets positive indkomst efter faktorforhøjelse, som det fremførselsberettigede underskud vil skulle fradrages i. Det bemærkes, at det fremførselsberettigede underskud allerede vil være blevet faktorforhøjet i det år, hvori underskuddet er konstateret, og at det derfor ikke vil skulle forhøjes på ny, før det fradrages i den positive indkomst (efter faktorforhøjelse), der er konstateret i det efterfølgende indkomstår.

Et underskud i den skattepligtige årsindkomst (før faktorforhøjelse), som konstateres i et finansielt selskab, vil dermed – under forudsætning af en uændret selskabsskatteprocent på 22 pct. – som udgangspunkt svare til 25,2 pct. af underskuddet, hvis underskuddet er konstateret i indkomstår påbegyndt i 2023, og til 26 pct. af underskuddet, hvis underskuddet er konstateret i indkomstår påbegyndt 1. januar 2024 eller senere.

Det finansielle selskabs underskud efter faktorforhøjelsen vil efter forslaget også skulle indgå som det

finansielle selskabs indkomst i det pågældende indkomstår ved anvendelsen af selskabsskattelovens § 31 om sambeskatning. Det vil også indebære, at det finansielle selskabs faktorforhøjede underskud vil indgå som det finansielle selskabs indkomst i det pågældende indkomstår, såfremt selskabet indgår i en koncern, for hvilken der er valgt international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A. Det bemærkes, at det principielt vil kunne indebære, at sambeskatningsindkomsten i et givent indkomstår bliver negativ udelukkende som følge af faktorforhøjelsen af et finansielt selskabs underskud, hvilket vil være tilfældet, f.eks. hvis dette underskud (før faktorforhøjelsen) præcist modsvares af overskud i øvrige ikkefinansielle selskaber i sambeskatningen. Omvendt vil sambeskatningsindkomsten efter omstændighederne også kunne blive positiv udelukkende som følge af faktorforhøjelsen af det finansielle selskabs positive indkomst.

Det foreslås, at den forhøjede selskabsskat skal pålægges de omfattede selskaber med virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere.

Det bemærkes, at selskaber, der anses for finansielle virksomheder efter § 5, stk. 1, nr. 1, i lov om finansiell virksomhed, dvs. pengeinstitutter, realkreditinstitutter, investeringsforvaltningsselskaber og forsikringsselskaber, alle skal have et regnskabsår og dermed et indkomstår, der svarer til kalenderåret, jf. § 191, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed. Tilsvarende gælder for fondsmæglerselskaber, jf. § 151, stk. 1, i lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter. Der gælder ikke tilsvarende krav for de øvrige finansielle selskaber, der foreslås at skulle være omfattet af den forhøjede selskabsskat, og de vil derfor kunne have forskudt indkomstår.

I det indkomstår, der påbegyndes i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, vil den opgjorte indkomst skulle forhøjes med en faktor på $25,2/22$, mens forhøjelsen derefter vil skulle ske med en faktor på $26/22$. Den positive eller negative årsindkomst efter faktorforhøjelsen vil efter forslaget skulle ligge fast. Det betyder, at der ikke foreslås at skulle ske en faktorforhøjelse af f.eks. fremførselsberettigede underskud i et finansielt selskab, der hidrører fra indkomstår, hvor den forhøjede selskabsskat ikke har været gældende. Der vil heller ikke skulle ske en yderligere faktorforhøjelse af f.eks. et fremførselsberettiget underskud konstateret i det første indkomstår med den forhøjede selskabsskat, hvor forhøjelsen er sket med faktoren $25,2/22$. Det vil gælde, selv om dette forhøjede underskud anvendes til modregning i et senere indkomstår, hvor de finansielle selskabers indkomst forhøjes med faktoren $26/22$.

Derudover foreslås det, at der i tilfælde, hvor et selskab kun er et finansielt selskab en del af indkomståret, skal udarbejdes en særskilt indkomstopgørelse for denne del af indkomståret, og at det så kun vil være denne del af indkomsten, der faktorforhøjes. En sådan opdeling af indkomstårets indkomst vil f.eks. kunne være relevant, såfremt et selskab opnår tilladelse til at drive den finansielle virksomhed i løbet af indkomståret.

For en illustration af effekten af den foreslåede faktormodel se eksemplerne i de specielle bemærkninger til § 1, nr. 1.

2.2 Ændringer i tilknytning til den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber

2.2.1 Gældende ret

Når et selskab m.v., der er hjemmehørende i Danmark, udlodder udbytte til aktionærerne, skal selskabet m.v. som udgangspunkt indeholde en udbyttekildeskat på 27 pct. af udbyttet, jf. kildeskattelovens § 65, stk. 1.

Hvor aktionæren er et selskab m.v., der er hjemmehørende i Danmark, er der dog adgang til, at det udbytteudloddende selskab m.v. i stedet kan indeholde en udbyttekildeskat på 22 pct., dvs. med samme sats som selskabsskattesatsen. Det er en betingelse for indeholdelse med 22 pct., at skatteministeren har fastsat regler om nødvendig dokumentation for, at indeholdelse med den nedsatte sats kan finde sted, jf.

kildeskattelovens § 65, stk. 6, 1. og 5. pkt. Bemyndigelsen er udmøntet ved § 32 i bekendtgørelse nr. 2104 af 23. november 2021 om kildeskat.

Den indeholdte udbytteskat modregnes i den indkomstskat, som det udbyttemodtagende selskab m.v. skal betale for det indkomstår, hvori udbyttet er erhvervet, jf. kildeskattelovens § 67, stk. 2.

Selskaber m.v. skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst tillige medregne indkomst, der stammer fra kilder i udlandet. Hvis der er betalt skat af den pågældende indkomst i kildelandet, har selskabet m.v. ret til lempelse herfor. Lempelsen gives som et nedslag i den danske indkomstskat, der svarer til den udenlandske skat af den pågældende indkomst. Adgangen til lempelse for udenlandske skatter følger af ligningslovens § 33 om adgang til creditlempelse. Har Danmark indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende udland, kan der alternativt være adgang til lempelse efter den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Adgangen til lempelse er undergivet den begrænsning, at nedslaget ikke kan overstige den del af den ellers beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Beregningen foregår konkret ved at opstille en brøk, hvor tælleren består af et beløb opgjort som dansk skat (22 pct.) gange udenlandsk indkomst (lempelseberettiget indkomst) og nævneren af den samlede danske skattepligtige indkomst (globalindkomsten). Der er således tale om en forholdsmæssig opgørelse, hvor det afgørende er, hvor stor en del den udenlandske indkomst udgør af den samlede indkomst.

Selskaber m.v. kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vælge at se bort fra underskud i Danmark eller udlandet, jf. ligningslovens § 33 H. I tilfælde, hvor der ikke er aktuelle underskud, men alene underskud fra tidligere indkomstår, vil der kunne ses bort fra disse fremførselsberettigede underskud. Formålet med bestemmelsen er at give mulighed for, at der kan opnås lempelse for udenlandske skatter i en situation, hvor der som udgangspunkt ikke ville skulle betales skat i Danmark, fordi den danske indkomst er negativ, eller fordi den positive danske indkomst i indkomståret udlignes ved modregning med fremførselsberettigede underskud.

Der ses bort fra en så stor del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra udlandet, som er lempelsesberettigede. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, fordeles beløbet forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder. Det underskud, der bortses fra, fremføres til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for følgende år efter reglerne i selskabsskattelovens § 12.

Hvor der foreligger en sambeskatning, anses de sambeskattede selskaber for en samlet enhed ved anvendelse af reglerne i ligningslovens § 33 H. Bortseelse af underskud skal ske på sambeskatningsniveau. Det vil sige, at der skal foretages en opgørelse af sambeskatningsindkomsten, herunder modregning af underskud, inden det vurderes, om reglerne i ligningslovens § 33 H kan anvendes. Hvor selskaber i sambeskatningen har fremførselsberettigede underskud, skal disse også modregnes, inden det afgøres, hvilke underskud der kan bortses fra.

I en koncern bestående af f.eks. et udenlandsk moderselskab med et dansk datterselskab og et fast driftssted i Danmark vil den danske del af en sådan koncern (datterselskabet og det faste driftssted) være omfattet af reglerne om national sambeskatning. I en sådan struktur vil der kunne opstå en risiko for dobbeltbeskatning, hvis datterselskabets/det faste driftssteds skattepligtige indkomst helt eller delvis udlignes under den nationale sambeskatning, samtidig med at samme indkomst medregnes hos det udenlandske moderselskab efter udenlandske regler. Udligningen under den nationale sambeskatning betyder umiddelbart, at det udenlandske moderselskab ikke har betalt en skat i Danmark. Dermed vil det udenlandske moderselskab ikke have mulighed for at få lempelse for den danske skat i den skat, der skal betales i hjemlandet af den samme indkomst.

For at imødegå denne risiko er der med reglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 9, adgang til, at et sambeskattet dansk datterselskab eller et sambeskattet fast driftssted i Danmark ved opgørelsen af den

skattepligtige indkomst kan vælge at bortse fra underskud, der overføres fra andre selskaber eller faste driftssteder i sambeskatningen til modregning i dets skattepligtige indkomst.

Adgangen til bortseelse af underskud er betinget af, at indkomsten i datterselskabet eller det faste driftssted medregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse i udlandet, og at den pågældende udenlandske stats lempelse for den danske beskatning svarer til creditlempelsen efter ligningslovens § 33.

Det danske datterselskab eller det faste driftssted i Danmark kan ikke se bort fra egne fremførselsberettigede underskud. Hvis der ses bort fra underskud fra andre selskaber m.v. i sambeskatningen, skal der ses bort fra hele det underskud, der overføres til modregning i selskabets henholdsvis det faste driftsstedes indkomst. Det underskud, der bortses fra, fordeles forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder og fremføres sammen med eventuelt resterende underskud til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for følgende år efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Det underskud, som datterselskabet henholdsvis det faste driftssted vælger ikke at udnytte, kan ikke anvendes af andre overskudsgivende selskaber i sambeskatningen.

Når en koncerns ultimative moderselskab har valgt, at en sambeskatning også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og udenlandske faste driftssteder af koncernens danske selskaber (international sambeskatning), er valget bindende for en periode på mindst 10 år. Vælges international sambeskatning ikke ved bindingsperiodens udløb, skal der ske genbeskatning. Udtræder et udenlandsk selskab eller fast driftssted af sambeskatningen i bindingsperioden, f.eks. fordi koncernforbindelsen til det ultimative moderselskab afbrydes, skal der ligeledes ske genbeskatning.

Denne genbeskatning sker efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10 (ordinær genbeskatning). Administrationsselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, forhøjes med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret. Beskatningen er dog begrænset til genbeskatningssaldoen, som er opgjort land-for-land, og som består af det beløb, som er fratrullet som underskud fra det pågældende land i andre selskaber eller faste driftssteder, der indgår i den internationale sambeskatning.

Ved afbrydelse af den internationale sambeskatning inden bindingsperiodens udløb sker der ligeledes genbeskatning. Denne genbeskatning (fuld genbeskatning) sker efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11. Genbeskatningen indebærer, at det beløb, der indgår på samtlige genbeskatningssaldi, medregnes til administrationsselskabets indkomst i det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ophører.

Moderselskabet skal efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7, medregne den del af datterselskabets indkomst opgjort efter danske regler, der svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, som moderselskabet har været i besiddelse af i indkomståret. Hvor flere moderselskaber besidder samme indflydelse i datterselskabet, medregnes indflydelsen hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse. Besidder flere moderselskaber lige stor indflydelse, medregnes indflydelsen hos det øverste moderselskab.

For at sikre en ensartet beskatning af transaktioner mellem interesseforbundne parter og uafhængige parter skal priser og vilkår i kontrollerede transaktioner ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Ved kontrollerede transaktioner forstås f.eks. transaktioner mellem skattepligtige, som er koncernforbundne, eller hvor en af parterne udøver bestemmende indflydelse over den anden part i transaktionen. Når priser og vilkår i kontrollerede transaktioner skal fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet, indebærer det, at der skal anvendes de priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, som ville kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. bestemmelsen i ligningslovens § 2.

Reglerne om transaktioner mellem kontrollerede parter er ud over armslængdeprincippet suppleret af særlige regler om oplysnings- og dokumentationspligt, der fremgår af skattekontrollovens kapitel 4. Efter

skattekontrollovens § 38 skal skattepligtige i oplysningsskemaet give Skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner. Skattekontrollovens § 39 indeholder regler om den skattepligtiges pligt til at udfærdige og opbevare særlig skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner.

Den særlige skriftlige dokumentation skal udarbejdes løbende og være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Ved lov nr. 2194 af 30. november 2021 blev reglerne om dokumentationspligten ændret, således at dokumentationspligten som udgangspunkt kun gælder for grænseoverskridende transaktioner, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 1, nr. 1.

For nationale kontrollerede transaktioner skal der kun udarbejdes en særlig skriftlig dokumentation, hvor der vurderes at være en særlig risiko for, at parterne vil fravige armslængdeprincippet. De tilfælde, hvor der vurderes at være en sådan risiko, er opregnet i skattekontrollovens § 39, stk. 1, nr. 1-7. Opregningen omfatter bl.a. kontrollerede transaktioner mellem danske selskaber, hvor mindst det ene selskab beskattes efter de særlige regler i tonnageskatteloven eller kulbrinteskatteloven eller efter de særlige regler i selskabsskatteloven for andelsforeninger og for andre foreninger, selvejende institutioner m.v.

Efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, skal skattemyndighederne iagttage ubetinget tavshed over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervs-mæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med. Bestemmelsen udvider den almindelige tavshedspligt, der gælder for offentlige myndigheder efter forvaltningslovens regler.

Som en undtagelse fra både tavshedspligten efter forvaltningslovens almindelige regler og den særlige tavshedspligt efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, kan Skatteforvaltningen efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2, offentliggøre visse oplysninger om bl.a. selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, eller § 2, stk. 1, litra a. Efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2, nr. 1-3, kan Skatteforvaltningen således offentliggøre oplysninger om selskabernes skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår, årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår og den beregnede skat for indkomståret.

For sambeskattede selskaber kan de nævnte oplysninger efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 4, offentliggøres samlet for de sambeskattede selskaber med angivelse af, hvilke selskaber der indgår i sambeskatningen.

2.2.2 Skatteministeriets overvejelser

Forhøjelsen af selskabsskatten for finansielle selskaber foreslås udformet efter en faktormodel. Det vil sige, at selskabernes selskabsskattepligtige indkomst fortsat skal opgøres efter de gældende regler, hvorefter den således opgjorte indkomst forhøjes med en given faktor. Dette vil også skulle gælde, hvor der foreligger en sambeskatning.

Faktormodellen indebærer, at der som udgangspunkt ikke vil være behov for ændringer hverken af de regler, som vedrører selve indkomstopgørelsen, eller af reglerne vedrørende beregningen af skatten.

Ved danske selskabers indeholdelse af kildeskat med 22 pct. af udbytter udloddet til finansielle selskaber, der er omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat, vil den indeholdte skat ikke svare til den skat, der isoleret set vil skulle betales af udbytteerne. Det finansielle selskab vil imidlertid skulle medregne de skattepligtige udbytter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og de vil dermed indgå i den

samlede indkomst, der forhøjes ved anvendelse af faktormodellen. Kildeskatten på udbytter vil for de berørte selskaber endvidere blot have karakter af en foreløbig skat.

Det vurderes derfor, at der ikke er grundlag for at foreslå en ændring, hvorefter der sker en forhøjelse af indeholdelsesprocenten, når modtageren af et skattepligtigt udbytte fra et dansk selskab er et finansielt selskab omfattet af den forhøjede selskabsskat.

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. Med henblik på ikke at forringe de eksisterende muligheder for lempelse for en eventuel dobbeltbeskatning vurderes der dog at være behov for en ændring af de særlige regler i ligningslovens § 33 H og selskabsskattelovens § 31, stk. 9, om mulighed for at bortse fra underskud.

Hvis der efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A er valgt international sambeskatning, og det ultimative moderselskab er et finansielt selskab omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat, bør der endvidere ske en ændring i de gældende genbeskatningsregler for at undgå, at genbeskatningen sker med et utilsigtet højt beløb.

Derudover bør reglerne om, hvilket moderselskab der skal medregne den skattepligtige indkomst i et datterselskab, der er omfattet af CFC-reglerne, ændres. Når et finansielt selskab direkte eller indirekte er moderselskab efter CFC-reglerne, bør den forhøjede selskabsskat altid blive pålagt den indkomst, der skal medregnes efter CFC-reglerne.

I tilfælde, hvor et selskab omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat er part i en national kontrolleret transaktion, vil der som følge af den forskellige beskatning af parterne være en særlig risiko for, at parterne vil fravige armslængdeprincippet. Der bør derfor i sådanne tilfælde udarbejdes en særlig skriftlig dokumentation for overholdelsen af armslængdeprincippet.

Endeligt bør de åbne skattelister også indeholde oplysninger om den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber.

2.2.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at reglerne om mulighed for bortseelse fra underskud i selskabsskattelovens § 31, stk. 9, og ligningslovens § 33 H ændres, således at samtlige de underskud, som der kan bortses fra i relation til et finansielt selskab, der er omfattet af den forhøjede selskabsskat, skal faktorforhøjes.

Formålet med reglerne om bortseelse fra underskud er at sikre, at der i Danmark kan opgøres en positiv indkomst, eventuelt på sambeskatningsniveau, der er tilstrækkelig stor til at sikre, at der kan opnås lempelse for eventuel dobbeltbeskatning. Det følger af den foreslåede faktormodel, at et finansielt selskabs faktorforhøjede indkomst vil skulle anses for det finansielle selskabs indkomst efter bestemmelserne om fremførselsberettigede underskud (selskabsskattelovens § 12), beregningen af selskabsskatten (selskabsskattelovens § 17, stk. 1) og national sambeskatning (selskabsskattelovens § 31).

For at sikre, at der i relation til et finansielt selskab vil kunne bortses fra et tilstrækkeligt stort underskud til, at den skattepligtige indkomst, eventuelt på sambeskatningsniveau, kan opgøres til et positivt beløb, der muliggør lempelse for eventuel dobbeltbeskatning, vil det være nødvendigt, at også indkomsten i det løbende indkomstår fra hver enkelt af det finansielle selskabs danske og udenlandske kilder faktorforhøjes. Det vil således være nødvendigt at faktorforhøje det aktuelle indkomstårs indkomst fra de enkelte indkomstkilder, før det kan fastlægges, hvor stort et underskud der skal bortses fra ved indkomstopgørelsen for at kunne opnå lempelse for dobbeltbeskatningen.

Det bemærkes, at det finansielle selskabs eventuelle underskud fra tidligere indkomstår allerede vil være faktorforhøjet, hvis de er konstateret i et indkomstår, hvor selskabet var omfattet af den forhøjede

selskabsskat. Der er derfor ikke grundlag for, at sådanne fremførte underskud faktorforhøjes (på ny), før størrelsen af det underskud, der skal bortses fra, fastlægges.

Den foreslåede ændring skal således sikre, at reglerne om den forhøjede selskabsskat ikke vil medføre en forringelse af de muligheder for at opnå lempelse for eventuel dobbeltbeskatning, der følger af de særlige regler om bortseelse af underskud.

Det foreslås desuden, at der ved genbeskatning skal ske en nedsættelse af det beløb, der skal medregnes til administrationsselskabets indkomst, hvis dette selskab er omfattet af reglerne om den forhøjede selskabsskat. Forslaget omfatter både den situation, hvor genbeskatningen skyldes, at et enkelt udenlandsk selskab eller fast driftssted udgår af en international sambeskatning, og den situation, hvor genbeskatningen skyldes, at den internationale sambeskatning helt ophører.

Det foreslås således, at det finansielle selskabs indkomst ved en anvendelse af reglerne i selskabsskatte-lovens § 31 A, stk. 10 og 11, kun skal forhøjes med 22/25,2 af det beløb, der normalt sker forhøjelse med, såfremt genbeskatningen sker i et indkomstår påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023. Sker genbeskatningen i et senere indkomstår, skal det finansielle selskabs indkomst kun forhøjes med 22/26 af det beløb, som forhøjelsen normalt sker med.

Forslaget skal ses i lyset af, at administrationsselskabets samlede skattepligtige indkomst i det år, hvor genbeskatningen finder sted, efter forslaget vil skulle faktorforhøjes. Genbeskatningen har imidlertid udelukkende til formål at sikre, at det ikke ved anvendelse af reglerne om international sambeskatning er muligt at opnå fradrag for underskud fra udenlandske selskaber eller faste driftssteder i udlandet, for derefter at afbryde den internationale sambeskatning, således at det undgås, at en eventuel senere positiv indkomst i udlandet vil være skattepligtig her i landet.

Hvor udenlandske selskaber eller faste driftssteder omfattet af en international sambeskatning, som ophører, ikke er eller har været omfattet af de foreslåede regler om den forhøjede selskabsskat, vil situationen være den, at der ikke vil være grundlag for at faktorforhøje det beløb, som genbeskatningen skal ske med.

Hvor udenlandske selskaber eller faste driftssteder omfattet af en international sambeskatning, der ophører, er eller har været omfattet af de foreslåede regler om den forhøjede selskabsskat, vil situationen være den, at underskud, som er konstateret i selskabet/det faste driftssted og bragt til fradrag ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, i forvejen vil være faktorforhøjet.

Forslaget har således til formål at sikre, at indkomsten i et administrationsselskab, der er et finansielt selskab, kun vil blive forhøjet med et mindre beløb (et faktorformindsket beløb), således at der ikke sker en utilsigtet merbeskatning, når administrationsselskabets samlede skattepligtige indkomst efterfølgende forhøjes efter den foreslåede faktormodel.

Desuden foreslås en særregel om tilfælde, hvor der er flere selskaber, der i forhold til et datterselskab, der skal beskattes efter CFC-reglerne i selskabsskatte-lovens § 32, opfylder betingelserne for at være et moderselskab, der skal medregne datterselskabets indkomst. Det foreslås således, at et finansielt selskab omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat altid vil skulle medregne sin andel af den indkomst i datterselskabet, der skal medregnes efter CFC-reglerne, hvis denne indkomst ellers ville blive medregnet i et moderselskab, hvis indkomst ikke faktorforhøjes efter de foreslåede regler.

Den foreslåede særregel har til formål at sikre, at der i overensstemmelse med CFC-reglernes formål sker en beskatning i det finansielle selskab, og dermed en faktorforhøjelse, af den indkomst i selskabets direkte og indirekte ejede datterselskaber, der skal medregnes efter CFC-reglerne. Uden en sådan særregel ville den tilsigtede beskatning efter CFC-reglerne f.eks. ikke blive opnået, hvis det finansielle moderselskab fuldt ud var ejet af et ultimativt moderselskab, der ikke var omfattet af de foreslåede regler om den forhøjede selskabsskat. CFC-datterselskabernes indkomst ville således uden særreglen blive medregnet i

det ultimative (ikkefinansielle) moderselskabs indkomst, hvorved indkomsten ville blive beskattet uden forhøjelse efter faktormodellen.

Det foreslås endvidere, at der skal udarbejdes en særlig skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner mellem danske selskaber, hvor mindst det ene selskab, men ikke alle parter i transaktionen, er omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber. I disse situationer vil der således kunne være en risiko for, at der via forkerte afregningspriser imellem de enkelte selskaber sker skatteoptimering.

Endeligt foreslås det, at Skatteforvaltningen i de såkaldte åbne skattelister skal kunne offentliggøre oplysninger om den beregnede skat, der i indkomståret er en følge af den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber. Det foreslås, at disse oplysninger skal kunne offentliggøres på sambeskatningsniveau. En sådan offentliggørelse vil sikre, at der er transparens om, hvilken økonomisk betydning den forhøjede selskabsskat har for de berørte selskaber.

2.3. Loft over virksomheders fradrag for udgifter til lønninger.

2.3.1. Gældende ret

Virksomheder har i dag fradrag for udgifter til lønninger m.v. ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst. Der er i de gældende regler ikke noget loft over, hvor stort et fradrag virksomhederne kan tage.

Efter bestemmelsen i ligningslovens § 8 N samt statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan virksomheder fradrage erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, bestyrelsesmedlemmer og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelseshvervet.

For at en virksomhed kan få fradrag for lønudgifter m.v., skal virksomheden kunne anses for rette omkostningsbærer. Det vil sige, at omkostningerne skal være afholdt i virksomhedens interesse. For selskaber m.v., der indgår i en koncern, medfører ligningslovens § 8 N, stk. 2, at vurderingen af rette omkostningsbærer kan foretages på sambeskatningsniveau, så erhvervsmæssige lønudgifter kan fradrages hos et betalende selskab, hvis det betalende selskab og det modtagende selskab er sambeskattede og dermed koncernforbundne.

Alle udgifter, der afholdes direkte til fordel for virksomhedens egne ansatte og bestyrelsesmedlemmer, såsom løn, vederlag, bonus og lønaccessorier (kursusudgifter, fri telefon, fri bil, fri kost og logi, arbejds-giverbetalte pensionsordninger m.v.), er omfattet af fradragsretten.

Selskaber har også i forbindelse med visse medarbejderaktieordninger fradrag for udgifter til køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der indgår i vederlaget til den ansatte. En køberet er en ret, men ikke en pligt, til at købe et antal aktier til en på forhånd fastsat pris på et fremtidigt tidspunkt eller i en fremtidig periode. En tegningsret er en ret, men ikke en pligt, til at nytegne aktier til en på forhånd fastsat pris på et fremtidigt tidspunkt eller i en bestemt periode.

Efter de gældende regler er der mulighed for at vælge to forskellige medarbejderaktieordninger for køberetter og tegningsretter til aktier. Den ene ordning er karakteriseret ved, at selskabet har fradrag for udgiften, og at personen beskattes af aktielønnen som personlig indkomst. Den anden ordning er karakteriseret ved, at selskabet ikke har fradrag for udgiften, og at personen i denne situation beskattes af indkomsten som aktieindkomst.

I de situationer, hvor virksomheden har fradrag for udgifterne til køberetter og tegningsretter, udgør fradraget forskellen mellem udnyttelseskursen og markedskursen for aktierne på udnyttelsestidspunktet samt udgifter forbundet med tildelingen, herunder udgifter til revisor og advokat.

Kan aktielønnen ikke omfattes af de to ovennævnte ordninger, sker beskattningen som lønindkomst allerede ved retserhvervelsen.

2.3.2. Skatteministeriets overvejelser

Med henblik på at modvirke en skæv lønudvikling for direktører, ansatte m.v. særligt i store selskaber er parterne i Aftale om en ny ret til tidlig pension enige om, at en del af finansieringen af aftalen skal ske ved, at der sættes et loft over virksomheders fradrag for de allerhøjeste lønninger m.v. Forslaget skal gælde for alle selskaber og selvstændigt erhvervsdrivende.

Loftet over fradrag for høje lønninger skal dække alle former for løn, der er fradragsberettiget for virksomheder, men det skal samtidig være administrerbart for virksomhederne at kontrollere, hvornår en medarbejder får løn eller lønaccessorier, der overstiger loftet.

Det er i Aftale om en ny ret til tidlig pension forudsat, at loftet over fradrag for høje lønninger skal bidrage til finansieringen af aftalen med 150 mio. kr. i 2020-niveau (160 mio. kr. i 2022-niveau) fra og med 2023. Loftet forudsættes justeret i forhold til lønudviklingen i samfundet. Hvis loftet løbende justeres efter reglen i personskattelovens § 20 fra et grundbeløb i 2010-niveau på 6.339.800 kr., vil det medføre, at loftet udgør 7,5 mio. kr. i 2022-niveau, hvilket skønnes at indebære et årligt merprovenu efter tilbageløb og adfærd på ca. 160 mio. kr. i 2022-niveau.

2.3.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der indføres et loft over fradrag for lønudgifter. Den del af en medarbejders bruttoløn, der overstiger et grundbeløb på 6.339.800 kr. (2010-niveau), skal efter forslaget ikke kunne fradrages ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst.

Det foreslås, at loftet konkret skal omfatte de lønudgifter m.v., der hos modtageren skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller skal beskattes som en arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse. Det vil sige, at ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold, herunder også visse former for køberetter og tegningsretter til aktier, omfattes af det foreslåede loft. Derudover foreslås det, at fradragsloftet skal gælde i forhold til ansatte, der er begrænset skattepligtige her i landet, men hvor vederlaget udbetales fra en virksomhed, der er skattepligtig her til landet.

Det foreslås, at fradragsloftet skal gælde for alle interesseforbundne parter. Det vil modvirke omgåelse af loftet ved, at højtlønnede ansættes i f.eks. flere koncernforbundne selskaber.

3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

Om lovforslagets bestemmelser om forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber bemærkes det, at den finansielle sektor i dag er omfattet af de almindelige regler for beskatning af selskaber med for tiden en sats på 22 pct. Forhøjelsen af selskabsskattesatsen for finansielle selskaber fastsættes til 3,2 procentpoint i 2023 og 4,0 procentpoint i 2024 og frem. Skatteforhøjelsen foreslås implementeret ved, at det finansielle selskabs skattepligtige indkomst forhøjes med en faktor, hvorefter den forhøjede indkomst beskattes med den almindelige selskabsskattesats på 22 pct. Den opgjorte skattepligtige indkomst i de omfattede selskaber foreslås således forhøjet med faktoren 26/22 i 2024 og frem.

En forhøjelse af selskabsskattesatsen for finansielle selskaber med 4,0 procentpoint fra 2024 og frem skønnes at indebære et umiddelbart merprovenu på ca. 2,1 mia. kr. årligt, *jf. tabel 1*. Merprovenuet efter tilbageløb og adfærd skønnes til ca. 1,35 mia. kr. (2022-niveau), hvilket svarer til det aftalte finansieringsbidrag på 1,26 mia. kr. i 2020-niveau. Merprovenuet for 2023 efter tilbageløb og adfærd skønnes til ca. 1,05 mia. kr., da selskabsskattesatsen foreslås forhøjet med 3,2 procentpoint for 2023.

Tabel 1. Provenuvirkninger ved en forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber

Mio. kr. (2022-niveau)	2022	2023	2024	2025	2026	2026	Va- rigt	Finans- år 2022
Umiddelbar virkning	-	1.70	2.10	2.10	2.10	2.10	2.10	-
		0	0	0	0	0	0	
Virkning efter tilbageløb	-	1.45	1.80	1.80	1.80	1.80	1.80	-
		0	0	0	0	0	0	
Virkning efter tilbageløb og adfærd	-	1.05	1.35	1.35	1.35	1.35	1.35	-
		0	0	0	0	0	0	

Kommunerne får en andel af selskabsskatten uden for kulbrinteområdet på 14,24 pct. med afregning tre år efter indkomståret. Den foreslåede forhøjelse af selskabsskatten i den finansielle sektor skønnes at medføre et umiddelbart merprovenu for kommunerne på ca. 240 mio. kr. for 2023 med afregning i 2026. Provenuvirkningen for kommunerne i efterfølgende år følger proportionalt udviklingen i det samlede umiddelbare merprovenu med tre års forsinkelse.

Provenuskønnet for den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber er behæftet med en vis usikkerhed. Det skyldes især, at der i skattereglerne ikke eksisterer nogen afgrænsning af den finansielle sektor, og der bl.a. er en vis usikkerhed i Danmarks Statistiks tildeling af branchekoder til de enkelte selskaber, herunder hvilke selskaber der tildeles en branchekode for Finansiering og forsikring. Dertil er sektoren omfattet af reglerne for sambeskatning, og det er ikke muligt at opgøre præcist, hvor stor del af de finansielle koncerners skattebetaling, der stammer fra selskaber, som vil være omfattet af den forhøjede beskatning.

Skønnet for den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber bygger overordnet på, at for perioden 2010-19 har selskabsskatteprovenuet fra Danmarks Statistik-branchen Finansiering og forsikring udgjort knap 20 pct. af et anslået årligt strukturelt selskabsskatteprovenu på ca. 60 mia. kr. (2022-niveau). Der er dertil foretaget få skønsmæssige korrektioner for holdingselskaber og leasingselskaber, hvis selskabsskattebetalinger ikke er medtaget. Det trækker i retning af en lavere strukturel selskabsskattebetaling fra den finansielle sektor.

Skønnet for sektorens indkomster og tilhørende skattebetalinger underbygges desuden af Finanstilsynets Hovedtal for finansielle virksomheder (2012-2020), hvor bl.a. resultater før skat fordelt på forskellige typer af finansielle virksomheder underlagt tilsyn årligt opgøres. I skønnet for indkomster er der taget højde for ikke-selskabsskattepligtige selskaber, udenlandske filialer i Danmark og danske filialer i udlandet. Anvendelse af Finanstilsynets Hovedtal for finansielle virksomheder trækker i retning af et højere skøn for den strukturelle selskabsskattebase. Samlet vurderes et strukturelt skøn for selskabsskattebasen for den finansielle sektor på ca. 52,5 mia. kr., hvilket giver en strukturel selskabsskattebetaling fra den finansielle sektor på ca. 11,5 mia. kr.

Ved provenuskønnet er der taget udgangspunkt i de regneprincipper, der sædvanligvis anvendes af ministerierne ved ændringer i selskabsskattesatsen. De indregnede adfærdsvirkninger dækker over forventede virkninger fra et ændret investeringsomfang i danske finansielle selskaber og overskudsflytning i form af transfer pricing og såkaldt tynd kapitalisering. Angående investeringsvirkninger antages det at mindske arbejdsproduktiviteten og dermed trække i retning af lavere lønninger og et mindre arbejdsudbud. Virkningen af disse effekter på de offentlige finanser antages som vanligt at udgøre ca. 10 pct. af merprovenuet efter tilbageløb i året.

For så vidt angår overskudsflytning bemærkes det, at når der er differentieret selskabsbeskatning på tværs af sektorer, kan overskudsflytning finde sted ud af Danmark, men også nationalt i f.eks. koncerner

med selskaber, der ikke er omfattet af den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber. For så vidt angår den finansielle sektor, er der formentligt færre muligheder for overskudsflytning end i det øvrige erhvervsliv, fordi sektoren er reguleret med særlige kapitalkrav, der bl.a. mindsker mulighederne for tynd kapitalisering. Samlet set er det lagt til grund, at selvfinansierungsgraden vedrørende overskudsflytning udgør 15 pct. for den finansielle sektor. Det svarer omtrent til det halve af den normalt anvendte selvfinansierungsgrad ved overskudsflytning.

Forslaget om et loft over virksomheders fradrag for lønomkostninger ved årslønninger på 7,5 mio. kr. (2022-niveau) til en medarbejder skønnes på baggrund af beregninger fra Lovmodellen at medføre et merprovenu på ca. 750 mio. kr. i umiddelbar virkning og ca. 630 mio. kr. efter tilbageløb. Efter tilbageløb og adfærd skønnes forslaget med betydelig usikkerhed at føre til et merprovenu på ca. 160 mio. kr., jf. tabel 2.

Tabel 2. Provenuvirkninger ved indførelse af et loft over virksomheders fradrag for lønninger

Mio. kr. (2022-niveau)	2022	2023	2024	2025	2026	2027	Va- rigt	Finans- år 2022
Umiddelbar virkning	-	750	750	750	750	750	750	-
Virkning efter tilbageløb	-	630	630	630	630	630	630	-
Virkning efter tilbageløb og adfærd	-	160	160	160	160	160	160	-

Forslaget skønnes at have positive provenumæssige konsekvenser for kommunerne, da kommunerne modtager en andel af selskabsskatten.

Loftet over fradrag for høje lønninger til enkelte medarbejdere skønnes at påvirke investeringerne omtrent som en forhøjelse af den effektive selskabsskattesats. Det betyder, at forslaget vil reducere produktiviteten og reallønnen. Det må desuden forventes, at der i et betydeligt omfang vil foregå skatteplanlægning, hvor høje lønninger udbetales på en måde, så selskaberne undgår at blive berørt af loftet, selv om en sådan skatteplanlægning er søgt imødegået ved lovforslagets udformning. Desuden må der forventes en negativ effekt fra udflytning af højt kvalificerede medarbejdere fra Danmark og deres tilhørende aktiviteter som følge af forringede konkurrencevilkår.

Det er vanskeligt at kvantificere virkningerne på skatteplanlægning og udflytning, da der ikke, så vidt det vides, findes veldokumenterede erfaringer med lignende skatteforslag. Adfærdseffekterne er således forbundet med betydelig usikkerhed, og der er derfor indregnet et groft skøn for størrelsesordenen af disse effekter i provenuvurderingen. Der er i provenuvurderingen anvendt en skematisk selvfinansierungsgrad på 75 pct.

Lovforslaget vurderes isoleret set at medføre implementeringskonsekvenser for Skatteforvaltningen på 0,2 mio. kr. i 2022, 1,5 mio. kr. årligt i 2023-2025, 1,4 mio. kr. i 2026, 1,3 mio. kr. i 2027 og 0,8 mio. kr. varigt fra 2028. Omkostningerne vedrører primært kontrol og systemtilpasninger.

Det er desuden vurderingen, at forslaget er udformet i overensstemmelse med de syv principper for digitaliseringsklar lovgivning.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Lovforslagets bestemmelser om forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber medfører en forhøjelse af finansielle selskabers selskabsskat fra 22 pct. til henholdsvis 25,2 pct. og 26 pct. i 2023 og 2024 og frem. Det vil under de almindeligvis anvendte forudsætninger i ministerierne overvejende medføre færre investeringer i den finansielle sektor og derved en nedvæltning i lønninger m.v. på sigt, medmindre

særlige forhold gør sig gældende i denne sektor. Hvis den finansielle sektor er udsat for en begrænset konkurrence fra udlandet, vil beskatningen kunne overvæltet i priserne på finansielle ydelser. I det omfang, der er overnormal profit i den finansielle sektor, vil ejerne desuden kunne bære en del af byrden ved en forhøjet selskabsskat. Der er ikke tilstrækkelige holdepunkter for at foretage et konkret skøn for omfanget af overnormalt afkast i den finansielle sektor, men bl.a. analyser fra Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen gennem de senere år har angivet, at sektoren er karakteriseret ved mangelfuld konkurrence, hvilket kan indikere, at der er overnormal profit i sektoren. Der vurderes samlet ikke at være tilstrækkelige holdepunkter for at foretage et konkret skøn for, i hvilket omfang den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber overvæltet i priserne, nedvæltet i lønningerne eller bæres af ejernes overskud.

Den del af lovforslaget, der vedrører et loft over virksomheders fradrag for lønninger m.v., vurderes at medføre negative erhvervsøkonomiske konsekvenser for erhvervslivet. Forslaget vil betyde en stramning af beskatningen svarende til det skønnede merprovenu for de selskaber, der har ansatte med høje lønninger.

Erhvervsstyrelsens Område for Bedre Regulering (OBR) har vurderet, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet. Disse konsekvenser vurderes at være under 4 mio. kr. årligt, hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.

Ved udarbejdelsen af lovforslaget er det vurderet, at principperne for agil erhvervsrettet regulering ikke er relevante.

Det bemærkes, at der i relation til lovforslagets bestemmelser om forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber er foreslået anvendt en forskellig faktor for forhøjelsen af den skattepligtige indkomst i henholdsvis indkomstår påbegyndt i 2023 og senere indkomstår. Forslaget skyldes udelukkende, at den forhøjede selskabsskat for de finansielle selskaber ikke skal tilvejebringe et forventet merprovenu, der overstiger det forventede merprovenu efter Aftale om en ny ret til tidlig pension. Det er dog vurderingen, at anvendelsen af en forskellig faktor ikke indebærer, at forslaget fraviger princippet om enkle og klare regler.

Lovforslaget indeholder alene ændringer til den materielle skattelovgivning, hvad der ikke umiddelbart har konsekvenser for erhvervslivets muligheder for at teste, udvikle og anvende nye digitale teknologier og forretningsmodeller.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ingen administrative konsekvenser for borgerne.

6. Klimamæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen klimamæssige konsekvenser.

7. Miljø- og naturmæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen miljø- og naturmæssige konsekvenser.

8. Forholdet til EU-retten

Afgrænsningen af, hvilke selskaber der skal være omfattet af den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber, er foretaget under hensyn til, at afgrænsningen ikke skal kunne anses for at indebære statsstøtte til selskaber, der ikke pålægges den forhøjede skat.

Ved vurderingen af, om en foranstaltning udgør statsstøtte efter artikel 107 TEUF, skal det undersøges om, (i) der er tale om en økonomisk fordel, (ii) der ydes af statsmidler, (iii) til visse virksomheder eller produktioner (kravet om selektivitet), og som (iv) derved fordrejer konkurrencen og påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne.

Ved vurderingen af, om selektivitetskravet er opfyldt, vil det ved skattemæssige foranstaltninger først skulle fastlægges, hvad der er den almindelige skatteordning, idet der kun vil være tale om statsstøtte, hvis visse virksomheder eller produktioner opnår en økonomisk fordel i forhold til den således fastlagte referenceramme.

Det er vurderingen, at den foreslåede ordning vil indebære, at der for finansielle selskaber vil blive etableret en ny almindelig referenceramme i form af en forhøjet selskabsskat. Afgørende ved vurderingen af selektivitetskravet vil derfor være, om kredsen af de omfattede selskaber er fastlagt sådan, at der differentieres mellem virksomheder, der befinder sig i en faktisk og retlig sammenlignelig situation.

Den foreslåede afgrænsning vil indebære, at den forhøjede selskabsskat pålægges alle virksomheder inden for den finansielle sektor, der i almindelighed er undergivet beskatning efter selskabsskatteloven, og som er undergivet offentligretligt tilsyn af Finanstilsynet i medfør af lov om finansiell virksomhed eller de speciallove, der gælder for særlige typer af finansielle selskaber. Der er ikke foreslået særlige undtagelser for bestemte selskaber, og det er derfor også vurderingen, at den foreslåede afgrænsning sikrer, at der ikke sker en forskellig skattemæssig behandling af selskaber, der må anses for at befinde sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

På den baggrund vurderes det, at forslaget ikke vil indebære statsstøtte.

Forslaget vurderes i øvrigt ikke at rejse EU-retlige problemstillinger.

9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 1. februar 2022 til den 1. marts 2022 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Advokatrådet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, Borger- og retssikkerhedschefen i Skatteforvaltningen, Brancheforeningen for Aktive Ejere i Danmark, Børsmæglerforeningen, CEPOS, Cevea, Copenhagen Infrastructure Partners, Danmarks Skibskredit, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Ejendomskredit, Dansk Erhverv, Dansk Iværksætterforening, Dansk Landbrugsrådgivning, Danske Advokater, Den Danske Fondsmæglerforening, Dansk Industri, Digitaliseringsstyrelsen, EjendomDanmark, Erhvervsstyrelsen – Område for Bedre Regulering (OBR), Fagbevægelsens Hovedorganisation, Finans Danmark, Finans og Leasing, Finansforbundet, Finanssektorens Arbejdsgiverforening, Finanstilsynet, Foreningen Danske Revisorer, Foreningen for Platformsøkonomi i Danmark, Forsikringsmæglerforeningen, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, Justitia, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Maj Invest, SEGES, Skatteankestyrelsen, SMVdanmark, SRF Skattefaglig Forening, TopDanmark og Tryg Forsikring.

10. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør »Ingen«)	Negative konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør »Ingen«)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Forslagets bestemmelser om forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber skønnes at medføre et merprovenu efter tilbageløb og adfærd på ca. 1,05 mia. kr. (2022-niveau) i 2023 og på ca. 1,35 mia. kr.	Ingen

	(2022-niveau) i 2024 og følgende år. Kommunerne får en andel af selskabsskatten på 14,24 pct. med afregning tre år efter indkomståret. Forhøjelsen af selskabsskatten i den finansielle sektor skønnes at medføre et umiddelbart merprovenu for kommunerne på ca. 240 mio. kr. for 2023 med afregning i 2026, mens provenuvirkningen for kommunerne i efterfølgende år proportionalt følger udviklingen i det samlede umiddelbare merprovenu med tre års forsinkelse. Forslagets bestemmelser om et loft over virksomheders fradrag for lønomkostninger ved årslønninger på 7,5 mio. kr. skønnes med betydelig usikkerhed at føre til et varigt merprovenu på ca. 160 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd.	
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Forslaget vurderes at medføre implementeringskonsekvenser for Skatteforvaltningen på 0,2 mio. kr. i 2022, 1,5 mio. kr. årligt i 2023-2025, 1,4 mio. kr. i 2026, 1,3 mio. kr. i 2027 og 0,8 mio. kr. varigt fra 2028.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Forslagets bestemmelser om forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber medfører en forhøjelse af finansielle selskabers selskabsskat fra 22 pct. til henholdsvis 25,2 pct. i 2023 og 26 pct. i 2024 og frem. Den del af lovforslaget, der vedrører et loft over virksomheders fradrag for lønninger, vurderes at medføre negative erhvervsøkonomiske konsekvenser for erhvervslivet. Forslaget vil betyde en stramning af beskatningen svarende til det skønnede merprovenu for de selskaber, der har ansatte med meget høje lønninger.

Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Erhvervsstyrelsens Område for Bedre Regulering (OBR) har vurderet, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet. Disse konsekvenser vurderes at være under 4 mio. kr. årligt, hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Klimamæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Miljø- og naturmæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber pålægges alle virksomheder inden for den finansielle sektor, der i almindelighed er undergivet beskatning efter selskabsskatteloven, og som er undergivet offentlig-retligt tilsyn af Finanstilsynet i medfør af lov om finansiell virksomhed eller de speciallove, der gælder for særlige typer af finansielle selskaber. Der er ikke foreslået særlige undtagelser for bestemte selskaber, og det er derfor også vurderingen, at den foreslåede afgrænsning sikrer, at der ikke sker en forskellig skattemæssig behandling af selskaber, der må anses for at befinde sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. På den baggrund vurderes det, at forslaget ikke vil indebære statsstøtte. Forslagets vurderes i øvrigt ikke at rejse EU-retlige problemstillinger.	
Er i strid med de principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering/ Går videre end minimumskrav i EU-regulering (sæt X)	Ja	Nej X

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Selskaber m.v., der er undergivet fuld skattepligt til Danmark efter selskabsskattelovens § 1, og udenlandske selskaber, der er begrænset skattepligtige af et fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, skal opgøre en skattepligtig indkomst.

Bortset fra andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, skal alle selskaber m.v., der beskattes efter selskabsskatteloven, opgøre den skattepligtige indkomst, herunder indkomsten fra faste driftsteder, som årets skattepligtige indtægter med fradrag for afholdte driftsudgifter m.v.

Der gælder en lang række særregler om, hvilke indtægter og udgifter der skal medregnes henholdsvis fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Enkelte af disse særregler gælder specifikt for bestemte virksomheder, der tilhører den finansielle sektor, f.eks. reglerne i selskabsskattelovens §§ 13 A (realkreditinstitutter) om skattefrihed for låntagernes bidrag til en restgældsreguleringsfond, 13 B (pengeinstitutter) om skattefrihed for afkast af værdipapirer, der ligger til grund for puljelån, og 13 F (livsforsikringsselskaber) om medregning af afkast af en andel i en juridisk person, der efter danske regler anses for transparent. Ingen af særreglerne har imidlertid et anvendelsesområde, hvorefter de gælder generelt for selskaber i den finansielle sektor, mens de ikke finder anvendelse for øvrige selskaber.

Når den skattepligtige indkomst i indkomståret er positiv, udgør indkomstskatten udgør 22 pct. heraf, jf. selskabsskattelovens § 17, stk. 1.

Hvis den skattepligtige indkomst derimod udviser underskud, kan dette underskud fremføres til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for følgende år efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Et uudnyttet underskud fra tidligere år kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger 8.872.500 kr. (2022-niveau), mens et resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger 8.872.500 kr. (2022-niveau), jf. selskabsskattelovens § 12, stk. 2. Underskud, der kan fradrages i et givent indkomstår, kan ikke fremføres til fradrag i et senere indkomstår, jf. selskabsskattelovens § 12, stk. 3.

Efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2, skal danske selskaber m.v. ved indkomstopgørelsen ikke medregne indtægter og udgifter, der vedrører udenlandske faste driftssteder eller faste ejendomme i udlandet. Beskatningen sker således efter et territorialprincip. Der kan dog være tilfælde, hvor indtægter hidrørende fra udlandet skal medregnes ved den danske indkomstopgørelse, f.eks. hvor der er indeholdt kildeskat af udbytter fra udenlandske selskaber.

For at hindre dobbeltbeskatning er der efter ligningslovens § 33 adgang til lempelse i den danske skat for sådanne skatter betalt i udlandet. En forudsætning for at kunne udnytte denne lempelsesadgang er, at der i det pågældende indkomstår mindst er en positiv dansk indkomst, der modsvarer de indtægter, der er blevet beskattet i udlandet. Selskaber m.v. kan derfor ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vælge at se bort fra underskud i Danmark eller udlandet, jf. ligningslovens § 33 H. I tilfælde, hvor der ikke er aktuelle underskud, men alene underskud fra tidligere indkomstår, vil der efter bestemmelsen også kunne ses bort fra disse fremførselsberettigede underskud.

Der ses bort fra en så stor del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra udlandet, som er lempelsesberettigede. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, fordeles beløbet forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder. Det underskud, der bortses fra, fremføres til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for følgende år efter reglerne i selskabsskattelovens § 12.

Selskaber m.v., der indgår i en koncern, er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. En koncern omfatter efter selskabsskattelovens § 31 C samtlige selskaber m.v., hvorover et (moder)selskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse. Bestemmende indflydelse i forhold til et datterselskab foreligger, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 3.

Der skal udpeges et administrationsselskab i sambeskatningen, der har til opgave at forvalte sambeskatningen og forestå indbetalingen af den samlede indkomstskat, jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 6. Det øverste danske koncernselskab vil altid skulle være administrationsselskab, idet der i tilfælde, hvor to danske selskaber indgår som sideordnede øverste (søster)selskaber i den danske del af koncernen, vil skulle udpeges et af de to søsterselskaber som administrationsselskab, jf. § 31 C, stk. 6, 1. og 2. pkt.

For de sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen, jf. selskabsskattelovens § 31,

stk. 2. Det er hele indkomsten fra det enkelte sambeskattede selskab m.v., der indgår i sambeskatningen, uanset moderselskabets ejerandel.

Før sambeskatningsindkomsten opgøres, skal overskudsgivende selskaber først modregne den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder før eller under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. og 3. pkt. Hvis sambeskatningen herefter omfatter både selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst, fordeles det underskud, som de underskudsgivende selskaber har, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst, som underskuddet kan rummes i. Er der fortsat selskaber med positiv indkomst, kan der herefter ske modregning af fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen under iagttagelse af reglerne i selskabsskattelovens § 12, stk. 2.

Efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3, gælder begrænsningen i adgangen til at fremføre underskud efter selskabsskattelovens § 12, stk. 2, samlet for de sambeskattede selskaber, og den anvendes kun, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret er positiv. Den samlede begrænsning efter selskabsskattelovens § 12, stk. 2, fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførselsberettigede underskud, således at modregning af hvert underskud kun kan ske med den andel af underskuddet, der svarer til forholdet mellem den del af de samlede underskud, der efter § 12, stk. 2, kan fradrages i indkomståret, og de samlede underskud, der ville kunne fradrages i indkomståret, hvis § 12, stk. 2, ikke fandt anvendelse.

De selskaber i sambeskatningen, der ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten har udnyttet underskud fra andre selskaber i sambeskatningen, skal betale et beløb til det underskudsgivende selskab svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud. Betalingen sker via administrationsselskabet.

Hvor der foreligger en sambeskatning, anses de sambeskattede selskaber for en samlet enhed ved anvendelse af de ovenfor nævnte regler i ligningslovens § 33 H om bortseelse fra underskud. Det vil sige, at der skal foretages en opgørelse af sambeskatningsindkomsten, herunder modregning af underskud, inden det vurderes, om reglerne i ligningslovens § 33 H kan anvendes. Hvor selskaber i sambeskatningen har fremførselsberettigede underskud, skal disse også modregnes, inden det afgøres, hvilke underskud der kan bortses fra.

I en koncern bestående af f.eks. et udenlandsk moderselskab med et dansk datterselskab og et fast driftssted i Danmark vil den danske del af en sådan koncern (datterselskabet og det faste driftssted) være omfattet af reglerne i selskabsskattelovens § 31 om national sambeskatning. Hvis f.eks. det danske datterselskab har et underskud, der under den nationale sambeskatning helt eller delvist udligner et overskud i det faste driftssted, vil dette kunne medføre, at det faste driftssteds indkomst skal medregnes hos det udenlandske moderselskab efter udenlandske regler, uden at det udenlandske moderselskab har betalt en skat af denne indkomst i Danmark.

For at imødegå risikoen for, at det udenlandske moderselskab ikke vil kunne få lempelse for dansk skat i den skat, der skal betales i hjemlandet af den samme indkomst, gælder efter selskabsskattelovens § 31, stk. 9, en særlig regel om mulighed for bortseelse fra underskud i en national sambeskatning. Efter denne regel kan et sambeskattet dansk datterselskab eller et sambeskattet fast driftssted i Danmark ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vælge at bortse fra underskud, der overføres fra andre selskaber eller faste driftssteder i sambeskatningen til modregning i dets skattepligtige indkomst. Adgangen til bortseelse fra underskud efter bestemmelsen er betinget af, at indkomsten i datterselskabet henholdsvis det faste driftssted medregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse i udlandet, og at den pågældende udenlandske stats lempelse for den danske beskatning svarer til creditlempelsen efter ligningslovens § 33.

Det danske datterselskab henholdsvis det faste driftssted i Danmark kan ikke se bort fra egne fremførselsberettigede underskud. Hvis der ses bort fra underskud fra andre selskaber m.v. i sambeskatningen, skal der ses bort fra hele det underskud, der overføres til modregning i selskabets henholdsvis det faste driftssteds indkomst. Det underskud, der bortses fra, fordeles forholdsmæssigt på de enkelte underskud-

sgivende kilder og fremføres sammen med eventuelt resterende underskud til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for følgende år efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Det underskud, som datterselskabet henholdsvis det faste driftssted vælger ikke at udnytte, kan ikke anvendes af andre overskudsgivende selskaber i sambeskatningen.

Det ultimative moderselskab i en koncern kan vælge, at en sambeskatning også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og alle koncernens danske selskabers faste driftssteder i udlandet (international sambeskatning), jf. selskabsskattelovens § 31 A. Ved valg af international sambeskatning, der er bindende for en periode på mindst 10 år, finder reglerne i selskabsskattelovens § 31 tilsvarende anvendelse, medmindre disse regler særskilt er fraveget.

Et dansk moderselskab vil i visse tilfælde ved opgørelsen af moderselskabets egen skattepligtige indkomst skulle medregne positiv skattepligtig indkomst i direkte og indirekte ejede datterselskaber, jf. de særlige regler i selskabsskattelovens § 32 om såkaldt CFC-beskatning ("Controlled Foreign Companies" – CFC). De danske CFC-regler finder anvendelse på såvel udenlandske som danske datterselskaber.

Beskatning efter CFC-reglerne skal ske, når CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 af datterselskabets samlede indkomst, idet der til CFC-indkomsten medregnes mobile indtægter i form af summen af bl.a. finansielle indtægter og udgifter. Der henvises til opregningen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, af de former for indkomst, der medregnes til CFC-indkomsten i et datterselskab.

Efter selskabsskattelovens § 32, stk. 2, er datterselskaber, der er finansielle selskaber som nævnt i artikel 2, nr. 5, i Rådets direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, som udgangspunkt ikke omfattet af CFC-reglerne. Denne undtagelse gælder dog ikke, hvis mere end 1/3 af datterselskabets CFC-indkomst hidrører fra omsætning med moderselskabet eller dets tilknyttede personer.

Når der sker CFC-beskatning, vil moderselskabet som udgangspunkt skulle medregne hele den positive indkomst i sine CFC-datterselskaber ved sin egen indkomstopgørelse, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 1 og 7. Der er dog mulighed for at vælge, at kun datterselskabernes CFC-indkomst medregnes, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 15. Moderselskabet gives ved opgørelsen af selskabsskatten nedslag for danske og udenlandske skatter af den indkomst i datterselskabet, som er medregnet i moderselskabet efter CFC-reglerne, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 11.

Det foreslås, at der er i selskabsskattelovens § 17 A indsættes en ny bestemmelse om den særlige forhøjede selskabsskat, der foreslås at skulle gælde for finansielle selskaber.

Det foreslås i § 17 A, *stk. 1, 1. pkt.*, at finansielle selskaber, som er omfattet af opregningen i forslaget til bestemmelsen i § 17 A, stk. 3, skal betale en forhøjet indkomstskat, idet selskabernes skattepligtige positive eller negative årsindkomst opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler skal multipliceres med 26/22.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der for de finansielle selskaber vil skulle foretages en sædvanlig indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler, og at den samlede opgjorte årsindkomst, uanset om den er positiv eller negativ, herefter vil skulle multipliceres med 26/22. Det vil være den samlede indkomst i et finansielt selskab, der vil skulle faktorforhøjes og dermed vil blive pålagt den forhøjede selskabsskat.

Det vil efter forslaget være alle skattelovgivningens almindelige regler om opgørelsen af den skattepligtige indkomst, der vil skulle finde anvendelse ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de finansielle selskaber, før årsindkomsten forhøjes efter forslaget.

Det vil omfatte alle regler om indkomstopgørelsen, der i almindelighed finder anvendelse for alle selskabsskattepligtige selskaber m.v. F.eks. vil et moderselskab, der er et finansielt selskab omfattet af de foreslåede regler, skulle medregne indkomsten (eller CFC-indkomsten) i et datterselskab efter reglerne

om CFC-beskatning i selskabsskattelovens § 32, når betingelserne for CFC-beskatning af datterselskabet er opfyldt.

Ved den indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler, der vil skulle foretages, inden indkomsten forhøjes, vil også regler, der kun finder anvendelse for bestemte typer virksomheder, herunder bestemte former for finansielle virksomheder, skulle finde anvendelse. Det gælder f.eks. de særlige regler i selskabsskattelovens § 13 A (realkreditinstitutter), § 13 B (pengeinstitutter) og § 13 F (livsforsikringsselskaber).

Det foreslås i § 17 A, *stk. 1, 2. pkt.*, at de finansielle selskabers årsindkomst for indkomstår, der påbegyndes i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, dog kun skal multipliceres med 25,2/22.

I det første indkomstår, der påbegyndes efter lovens ikrafttræden, jf. forslaget til § 5, vil forhøjelsen af indkomsten således skulle ske med en lavere faktor end for efterfølgende indkomstår. Denne forholds- mæssigt mindre forhøjelse af årsindkomsten i dette indkomstår vil ligeledes skulle foretages, uanset om den opgjorte indkomst er positiv eller negativ.

Det foreslås i § 17 A, *stk. 1, 3. pkt.*, at den forhøjede indkomst skal anses for det finansielle selskabs skattepligtige indkomst ved anvendelse af bestemmelserne i §§ 12, 17, *stk. 1*, og 31.

Når de finansielle selskabers indkomst er blevet forhøjet med den i forslaget til *stk. 1, 1. eller 2. pkt.*, anførte faktor, vil den forhøjede indkomst efter forslaget således skulle anses for selskabets årsindkomst i relation til bestemmelserne om fremførsel af og fradrag for underskud (§ 12), beregning af selskabsskat- ten (§ 17, *stk. 1*) og sambeskatning (§ 31).

For et finansielt selskab, hvis indkomst opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler er positiv, vil virkningen af forslaget således være, at den positive indkomst forhøjes med 26/22, for indkomstår påbegyndt i 2023 dog med 25,2/22, før skatten af den skattepligtige indkomst beregnes efter selskabsskat- telovens § 17, *stk. 1*. Indkomstskatten vil skulle beregnes af den forhøjede indkomst med den almindeligt gældende selskabsskattesats på (for tiden) 22 pct.

Hvis det finansielle selskabs indkomst opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler i stedet er negativ, vil den foreslåede bestemmelse indebære, at det finansielle selskabs underskud vil skulle forhøjes med 26/22 (for indkomstår påbegyndt i 2023 dog med 25,2/22), og at det forhøjede underskud herefter vil udgøre det underskud, som det finansielle selskab vil kunne fremføre til fradrag i senere indkomstår efter reglerne i selskabsskattelovens § 12.

Når der i øvrigt i skattelovgivningen henvises til underskud, der kan fremføres efter selskabsskattelov- ens § 12, vil forslaget endvidere medføre, at det vil være det forhøjede underskud, der henvises til. Et eksempel på en sådan henvisning er reglen i selskabsskattelovens § 11 B, *stk. 5, 9. og 10. pkt.*

I et efterfølgende indkomstår, hvor det finansielle selskab har en positiv indkomst, hvori det fremfør- selsberettigede underskud vil kunne fradrages efter selskabsskattelovens § 12, *stk. 2 og 3*, vil det efter den foreslåede bestemmelse også være det senere indkomstårs positive indkomst efter forhøjelse efter 1. *pkt.*, som det fremførselsberettigede underskud vil skulle fradrages i. Det bemærkes, at det fremførsels- berettigede underskud allerede vil være blevet forhøjet i det år, hvori underskuddet er konstateret, hvis underskuddet er konstateret på et tidspunkt, hvor den foreslåede bestemmelse har været gældende for selskabet. Det fremførselsberettigede underskud vil derfor ikke skulle forhøjes på ny, før det fradrages i det efterfølgende indkomstår.

Det finansielle selskabs indkomst efter den forhøjelse af indkomsten, der skal ske efter *stk. 1, 1. eller 2. pkt.*, vil efter forslaget også skulle indgå som det finansielle selskabs indkomst i det pågældende indkomstår ved anvendelsen af selskabsskattelovens § 31 om sambeskatning. Det vil også indebære, at det finansielle selskabs forhøjede positive eller negative årsindkomst vil skulle indgå som det finansielle

selskabs indkomst i det pågældende indkomstår, såfremt selskabet indgår i en koncern, for hvilken der er valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Effekterne af de foreslåede bestemmelser illustreres ved eksemplerne nedenfor, hvor beskatningen efter gældende regler er sammenlignet med beskatningen efter forslaget. Det bemærkes, at det i eksemplerne for overskuelighedens skyld er forudsat, at beløbsgrænsen i selskabsskattelovens § 12, stk. 2, inden for hvilken der er adgang til ubegrænset fradrag for fremførselsberettigede underskud, udgør 8 mio. kr. i alle indkomstårene 2022-2025.

1. Eksempel på beregning af effekterne af den forhøjede selskabsskat for et finansielt selskab, der ikke indgår i en sambeskattet koncern. Selskabet har fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstår.

Gældende regler – 1.000 kr.	2022	2023	2024	2025
Indkomst, før forhøjelse	-50.000	10.000	10.000	-5.000
Indkomst, efter forhøjelse (A)	-50.000	10.000	10.000	-5.000
Fremført underskud, indtil maks.	0	8.000	8.000	0
60 pct. udover maks.	0	1.200	1.200	0
I alt underskud til fremførsel (B)	0	9.200	9.200	0
Indkomst til beskatning (C=A-B>0)	0	800	2.000	0
Skat (C*22 pct.)	0	176	440	0
Saldo underskud til fremførsel	-50.000	-40.800	-31.600	-36.600

Forslaget – 1.000 kr.	2022	2023	2024	2025
Indkomst, før forhøjelse	-50.000	10.000	10.000	-5.000
Indkomst, efter forhøjelse (A)	-50.000	11.455	11.818	-5.909
Fremført underskud, indtil maks.	0	8.000	8.000	0
60 pct. udover maks.	0	2.073	2.291	0
I alt underskud til fremførsel (B)	0	10.073	10.291	0
Indkomst til beskatning (C=A-B>0)	0	1.382	3.818	0
Skat (C*22 pct.)	0	304	840	0
Saldo underskud til fremførsel	-50.000	-39.927	-29.636	-35.545

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

Gældende regler – 1.000 kr.	2022	2023	2024	2025
Indkomst i alt, før forhøjelse	-35.000	0	40.000	-5.000
Indkomst, selskab X	-50.000	10.000	10.000	-5.000
Indkomst, selskaberne Y og Z	15.000	-10.000	30.000	0
Indkomst i alt (A)	-35.000	0	40.000	-5.000

<i>Fremført underskud, indtil maks.</i>		0	0	8.000	0
<i>60 pct. udover maks.</i>		0	0	19.200	0
I alt underskud til fremførsel (B)		0	0	27.200	0
Underskudsbegrænsning-brøk (B/A)		-	-	0,78	0,00
Indkomst til beskatning (C=A-B>0)		0	0	12.800	0
Skat (C*22 pct.)		0	0	2.816	0
Saldo underskud til fremførsel		-35.000	-35.000	-7.800	-12.800
<u>Opdelt på selskab X, Y og Z</u>					
Indkomst (1)	X	-50.000	10.000	10.000	-5.000
	Y	10.000	-10.000	25.000	10.000
	Z	5.000	0	5.000	-10.000
Anvendte underskud i året (2)	X	15.000	-10.000	0	5.000
	Y	-10.000	10.000	0	-10.000
	Z	-5.000	0	0	5.000
Anvendte tidligere underskud (3)	X	0	-1.455	-7.771	0
	Y	0	0	-16.190	0
	Z	0	0	-3.238	0
Indkomst efter underskud (1+2+3)	X	-35.000	-1.455	2.229	0
	Y	0	0	8.810	0
	Z	0	0	1.762	-5.000
Indkomst til beskatning	X	0	0	2.229	0
	Y	0	0	8.810	0
	Z	0	0	1.762	0
Saldo underskud til fremførsel	X	-35.000	-33.545	-6.345	-6.345
	Y	0	0	0	0
	Z	0	0	0	-5.000

Forslaget – 1.000 kr.	2022	2023	2024	2025
Indkomst i alt, før forhøjelse	-35.000	0	40.000	-5.000
<i>Indkomst, selskab X</i>	<i>-50.000</i>	<i>11.455</i>	<i>11.818</i>	<i>-5.909</i>
<i>Indkomst, selskaberne Y og Z</i>	<i>15.000</i>	<i>-10.000</i>	<i>30.000</i>	<i>0</i>
Indkomst i alt, efter forhøjelse (A)	-35.000	1.455	41.818	-5.909
<i>Fremført underskud, indtil maks.</i>	<i>0</i>	<i>1.455</i>	<i>8.000</i>	<i>0</i>
<i>60 pct. udover maks.</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>20.291</i>	<i>0</i>
I alt underskud til fremførsel (B)	0	1.455	28.291	0
Underskudsbegrænsning-brøk (B/A)	-	1,00	0,84	0,00

Indkomst til beskatning (C=A-B>0)		0	0	13.527	0
Skat (C*22 pct.)		0	0	2.976	0
Saldo underskud til fremførsel		-35.000	-33.545	-5.255	-11.164
<u>Opdelt på selskab X, Y og Z</u>					
Indkomst (1)	X	-50.000	11.455	11.818	-5.909
	Y	10.000	-10.000	25.000	10.000
	Z	5.000	0	5.000	-10.000
Anvendte underskud i året (2)	X	15.000	-10.000	0	5.000
	Y	-10.000	10.000	0	-10.000
	Z	-5.000	0	0	5.000
Anvendte tidligere underskud (3)	X	0	-1.455	-9.967	0
	Y	0	0	-15.270	0
	Z	0	0	-3.054	0
Indkomst efter underskud (1+2+3)	X	-35.000	0	1.851	-909
	Y	0	0	9.730	0
	Z	0	0	1.946	-5.000
Indkomst til beskatning	X	0	0	1.851	0
	Y	0	0	9.730	0
	Z	0	0	1.946	0
Saldo underskud til fremførsel	X	-35.000	-33.545	-5.255	-6.164
	Y	0	0	0	0
	Z	0	0	0	-5.000

Det foreslås i § 17 A, stk. 1, 4. pkt., at hvis selskabet kun har været et finansielt selskab en del af indkomståret, skal der foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for denne del af indkomståret, og kun denne del af indkomsten forhøjes efter 1. eller 2. pkt.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der vil skulle udarbejdes en særskilt indkomstopgørelse for den del af indkomståret, hvor et selskab har været et finansielt selskab, hvis selskabet ikke har været et finansielt selskab i hele det pågældende indkomstår. Indkomsten for den del af året, hvor selskabet har været et finansielt selskab, vil skulle opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, og det vil kun være denne del af selskabets samlede indkomst, der vil skulle forhøjes efter de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1, 1. og 2. pkt.

En opdeling af indkomstårets indkomst vil f.eks. kunne være relevant, såfremt et selskab først opnår tilladelse til at drive den finansielle virksomhed i løbet af indkomståret.

Der henvises om den foreslåede bestemmelse i øvrigt til de almindelige bemærkninger pkt. 2.1.3.2.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 2, at indkomsten fra alle udenlandske og danske indkomstkilder for et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, skal forhøjes efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1, før det underskud, der kan ses bort fra efter selskabsskattelovens § 31, stk. 9, eller ligningslovens § 33 H, opgøres.

Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1, vil indebære, at det er den samlede

skattepligtige indkomst, der for et finansielt selskab er opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler i et givet indkomstår, der vil skulle forhøjes med den faktor, der gælder for det pågældende indkomstår. Forslaget til stk. 2 vil som en undtagelse hertil indebære, at der ved anvendelsen af bestemmelserne om bortseelse fra underskud vil skulle ske en forhøjelse af indkomsten fra hver enkelt af det finansielle selskabs danske og udenlandske kilder, før det opgøres, hvor stort et underskud der kan bortses fra.

Det finansielle selskabs eventuelle fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstår vil allerede være forhøjet, hvis de er konstateret i et indkomstår, hvor selskabet var omfattet af den forhøjede selskabsskat. Dette følger af henvisningen til selskabsskattelovens § 12 i forslaget til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1. Sådanne fremførselsberettigede underskud skal derfor ikke forhøjes på ny efter den foreslåede bestemmelse.

Det vil efter den foreslåede bestemmelse kun være nødvendigt at forhøje indkomsten for hver enkelt af det finansielle selskabs indkomstkilder i de tilfælde, hvor selskabet eller de sambeskattede selskaber faktisk måtte ønske at gøre brug af muligheden for at anvende mulighederne for bortseelse fra underskud efter ligningslovens § 33 H eller selskabsskattelovens § 31, stk. 9.

Forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, *stk. 3*, indeholder en opregning af, hvilke selskaber der vil skulle anses for finansielle selskaber, og dermed hvilke selskaber der efter forslaget vil skulle pålægges en særlig, forhøjet selskabsskat.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, *stk. 3, nr. 1*, vil pengeinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 7, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Henvisningen til § 7, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed betyder, at der ved pengeinstitutter skal forstås virksomheder, der fra offentligheden modtager indlån eller andre midler, der skal tilbagebetales, samt yder lån for egen regning, dog ikke på grundlag af udstedelse af realkreditobligationer. Endvidere betyder henvisning til § 7, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed, at der skal være tale om udøvelse af en sådan virksomhed, at det kræver en tilladelse.

Det følger af § 12 i lov om finansiell virksomhed, at pengeinstitutter skal være organiseret som aktieselskaber (banker), andelsselskaber (andelskasser) eller selvejende institutioner (sparekasser). Dog er der i medfør af § 207 i lov om finansiell virksomhed adgang til, at andelskasser og sparekasser kan drives i aktieselskabsform.

Pengeinstitutter, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2a.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over pengeinstitutter, der har en tilladelse, også vil omfatte pengeinstitutter, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver pengeinstitutvirksomhed, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet pengeinstitutvirksomheden uden fornøden tilladelse.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, *stk. 3, nr. 2*, vil realkreditinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 8, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Henvisningen til § 8, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed betyder, at der ved realkreditinstitutter skal forstås virksomheder, der yder lån mod registreret pant i fast ejendom på grundlag af udstedelse af realkreditobligationer. Endvidere betyder henvisning til § 8, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed, at der skal være tale om udøvelse af en sådan virksomhed, at det kræver en tilladelse.

Det følger af § 12 i lov om finansiell virksomhed, at der vil være tale om virksomheder, der er organiseret som aktieselskaber.

Realkreditinstitutter, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over realkreditinstitutter, der har tilladelse, også vil omfatte realkreditinstitutter der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver realkreditinstitutvirksomhed, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet realkreditinstitutvirksomheden uden fornøden tilladelse.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 3*, vil investeringsforvaltningsselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 10, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Henvisningen til § 10, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed betyder, at der ved investeringsforvaltningsselskaber skal forstås virksomheder, der udøver aktiviteter som nævnt i bilag 6 i lov om finansiel virksomhed om funktioner (opgaver) omfattet af kollektiv porteføljeforvaltning. Endvidere betyder henvisningen til § 10, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed, at der skal være tale om udøvelse af en sådan virksomhed, at det kræver en tilladelse.

De aktiviteter, der indgår i bilag 6 i lov om finansiel virksomhed, er investeringsforvaltning, administration og markedsføring, idet der under administration bl.a. indgår juridiske og regnskabsmæssige tjenesteydelser i forbindelse med fondsforvaltning, fastsættelse af indre værdi og emissions- og indløsningspriser, fordeling af overskud samt emission og indløsning af andele.

Det følger af § 12 i lov om finansiel virksomhed, at investeringsforvaltningsselskaber skal være organiseret som aktieselskaber.

Investeringsforvaltningsselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over investeringsforvaltningsselskaber, der har tilladelse, også vil omfatte investeringsforvaltningsselskaber, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver investeringsforvaltningsvirksomhed, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet investeringsforvaltningsvirksomheden uden fornøden tilladelse.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 4*, vil forsikringsselskaber og captivegenforsikringsselskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 5, og som har eller skal have tilladelse efter § 11, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Henvisningen til § 11, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed betyder, at der skal være tale om udøvelse af en sådan forsikringsvirksomhed, herunder genforsikringsvirksomhed, at det kræver en tilladelse.

Lov om finansiel virksomhed indeholder ikke en definition af, hvad der skal forstås ved forsikringsvirksomhed. Dog er forsikringsvirksomhed i almindelighed defineret som den virksomhed, der består i at indgå aftaler om mod vederlag at overtage risikoen for indtræden af uvisse begivenheder, der kan beregnes statistisk.

Ved genforsikringsvirksomhed forstås indirekte forsikringsvirksomhed, hvorved et forsikringsselskab overtager forsikringsrisici fra et andet forsikringsselskab eller genforsikringsselskab.

Captivegenforsikringsselskaber er defineret i § 5, stk. 1, nr. 21, i lov om finansiel virksomhed. Efter denne definition skal der ved et captivegenforsikringsselskab forstås et selskab, der udelukkende har til formål at yde genforsikringsdækning for risiciene i det eller de selskaber, som selskabet tilhører, eller af det eller de selskaber i den koncern, som det er en del af.

Det følger af § 12 i lov om finansiel virksomhed, at forsikringsselskaber skal være aktieselskaber, gensidige selskaber eller tværgående pensionskasser.

Efter forslaget skal den forhøjede selskabsskat omfatte de forsikringsselskaber, der er skattemæssigt

hjemmehørende i Danmark, som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 5. Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, omhandler aktieselskaber, mens selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5, omhandler visse gensidige forsikringsselskaber.

Forsikringsselskaber i form af tværgående pensionskasser vil efter forslaget ikke blive omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat. Dette beror på, at tværgående pensionskasser er skattefrie i medfør af reglerne i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over forsikringsselskaber, der har tilladelse, også vil omfatte forsikringsselskaber, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver i forsikringsvirksomhed, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet forsikringsvirksomheden uden fornøden tilladelse.

Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger ovenfor under pkt. 2.1.3.1.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr.* 5, vil fondsmæglerselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 13, stk. 1 og 2, i lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Henvisningen til § 13, stk. 1 og 2, i lov om lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter betyder, at der ved fondsmæglerselskaber forstås virksomheder, der hverken er pengeinstitutter, realkreditinstitutter eller investeringsforvaltningsselskaber, og som for tredjemand udøver værdipapirhandelsaktiviteter som nævnt i lovens bilag 1, afsnit A, med finansielle instrumenter omfattet af lovens bilag 2. Endvidere betyder henvisning til § 13, stk. 1 og 2, i lov om lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter, at der skal være tale om udøvelse af en sådan virksomhed, at det kræver en tilladelse som værdipapirhandler.

De aktiviteter, som er nævnt i bilag 1, afsnit A i lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter, er bl.a. investeringsrådgivning og skønsmæssig porteføljepleje. De finansielle instrumenter, der indgår i lovens bilag 2, er omsættelige værdipapirer, der kan handles på et kapitalmarked, som f.eks. aktier, obligationer, andele i kollektive investeringsinstitutter og derudover bl.a. finansielle kontrakter så som optioner og futures.

Det følger af § 26 i lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter, at fondsmæglerselskaber skal være aktieselskaber.

Fondsmæglerselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over fondsmæglerselskaber, der har tilladelse, også vil omfatte fondsmæglerselskaber, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver værdipapirhandelsvirksomhed, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet virksomheden uden fornøden tilladelse.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr.* 6, vil e-pengeinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 8 i lov om betalinger, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Ved e-pengeinstitutter forstås virksomheder, der udsteder elektroniske penge. Ved elektroniske penge forstås en elektronisk eller magnetisk lagret pengeværdi, der repræsenterer et krav mod udstederen, som udstedes ved modtagelse af betaling med henblik på at gennemføre betalingstransaktioner, og som accepteres af andre end udstederen af elektroniske penge, jf. § 7, nr. 6, i lov om betalinger.

Henvisningen til § 8 i lov om betalinger betyder, at der skal være tale om udøvelse af en sådan virksomhed, at det kræver en tilladelse som e-pengeinstitut.

Efter § 10, stk. 1, nr. 1, i lov om betalinger er det et krav for at opnå tilladelse som e-pengeinstitut efter

lovens § 8, at virksomheden drives i et aktieselskab, et anpartsselskab, et andelsselskab med begrænset ansvar eller en forening med begrænset ansvar, og at virksomheden har en bestyrelse og direktion.

E-pengeinstitutter, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, vil være skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1.

Virksomheder, hvis samlede forpligtelser hidrørende fra udestående elektroniske penge på intet tidspunkt overstiger et beløb, der modsvarer værdien af 5 mio. euro, er undtaget fra tilladelseskravet i § 8 i lov om betalinger. Sådanne virksomheder skal dog have en begrænset tilladelse efter § 50 i lov om betalinger. Der kan i den forbindelse henvises til bemærkningerne neden for til forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 8.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over e-pengeinstitutter, der har tilladelse, også vil omfatte e-pengeinstitutter, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver en sådan virksomhed, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet virksomheden uden fornøden tilladelse.

Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger ovenfor under pkt. 2.1.3.1.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 7, vil betalingsinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 9 i lov om betalinger, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Ved betalingsinstitutter forstås virksomheder, der udbyder betalingstjenester i henhold til bilag 1 i lov om betalinger, jf. § 9 i lov om betalinger.

Bilag 1 i lov om betalinger indeholder i alt 8 numre. Lovens bilag 1, nr. 1-7, omfatter tjenester, der muliggør placering på og hævnninger fra en betalingskonto, tjenester, der er nødvendige for driften af en betalingskonto, gennemførelse af betalings- og kredittransaktioner, udstedelse eller indløsning af betalingsinstrumenter, pengeoverførselsvirksomhed samt betalingsinitieringstjenester. Lovens bilag 1, nr. 8, omfatter kontooplysningstjenester.

Den foreslåede bestemmelse omfatter kun betalingsinstitutter, der efter § 9 i lov om betalinger skal have en tilladelse som betalingsinstitut. Det følger af § 9 i lov om betalinger, at tilladelse som betalingsinstitut efter denne bestemmelse alene omfatter institutter, som udbyder en eller flere af de betalingstjenester, der er opregnet i bilag 1, nr. 1-7, i lov om betalinger. Virksomheder, der kun udbyder kontooplysningstjenester (bilag 1, nr. 8), skal ikke have tilladelse efter § 9 i lov om betalinger, men efter § 60 i lov om betalinger.

Virksomheder, der kun udbyder kontooplysningstjenester, vil således ikke være omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 7, og vil dermed heller ikke blive omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Efter § 10, stk. 1, nr. 1, i lov om betalinger er det et krav for at opnå tilladelse som betalingsinstitut efter lovens § 9, at virksomheden drives i et aktieselskab, et anpartsselskab, et andelsselskab med begrænset ansvar eller en forening med begrænset ansvar, og at virksomheden har en bestyrelse og direktion.

Betalingsinstitutter, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, vil være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1.

Virksomheder, hvor gennemsnittet af de samlede betalingstransaktioner for de foregående 12 måneder, der er gennemført af den pågældende virksomhed, ikke overstiger et beløb, der modsvarer værdien af 3 mio. euro pr. måned, er undtaget fra tilladelseskravet i § 9 i lov om betalinger. Sådanne virksomheder skal dog have en begrænset tilladelse efter § 51 i lov om betalinger. Der kan i den forbindelse henvises til bemærkningerne neden for til forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, nr. 8.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over betalingsinstitutter, der har tilladelse, også vil omfatte betalingsinstitutter, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver en sådan virksomhed,

vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet virksomheden uden fornøden tilladelse.

Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger ovenfor under afsnit 2.1.3.1.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 8*, vil virksomheder, der har eller skal have en begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge eller til at udbyde betalingstjenester efter § 50 eller § 51 i lov om betalinger, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Der kan yderligere henvises til bemærkningerne ovenfor til forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 6*.

Virksomheder hvor gennemsnittet af de samlede betalingstransaktioner for de foregående 12 måneder, der er gennemført af den pågældende virksomhed, ikke overstiger et beløb, der modsvarer værdien af 3 mio. euro pr. måned, er undtaget fra tilladelseskravet i § 9 i lov om betalinger. Sådanne virksomheder skal dog have en begrænset tilladelse efter § 51 i lov om betalinger.

En begrænset tilladelse efter § 51 i lov om betalinger giver ikke virksomheden ret til at udøve grænseoverskridende virksomhed med udbud af betalingstjenester. Betingelserne for at opnå en begrænset tilladelse er lempeligere end betingelserne for at opnå tilladelse som betalingsinstitut efter § 9, og der gælder ikke et krav om, at virksomheden ikke kan udøves af fysiske personer.

Der kan yderligere henvises til bemærkningerne ovenfor til forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 7*.

De virksomheder omfattet af § 50 eller § 51 i lov om betalinger, der drives i selskabsform, og som er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, vil være skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over virksomheder, der har en begrænset tilladelse, også vil omfatte virksomheder, der skal have en begrænset tilladelse, betyder, at et selskab, der driver en sådan virksomhed, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet virksomheden uden fornøden tilladelse.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 9*, vil forvaltere af alternative investeringsfonde, der har eller skal have tilladelse efter § 6 eller § 10, stk. 2, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v., og som ikke er selvforvaltende alternative investeringsfonde, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Forvaltere af alternative investeringsfonde er virksomheder, hvis sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed består i forvaltning af en eller flere alternative investeringsfonde, jf. § 3, stk. 1, *nr. 3*, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v.

En alternativ investeringsfond er i § 3, stk. 1, *nr. 1*, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v. defineret som en kollektiv investeringsenhed eller investeringsafdelinger deraf, som rejser kapital fra en række investorer med henblik på at investere den i overensstemmelse med en defineret investeringspolitik til fordel for disse investorer. Et kendetegn ved alternative investeringsfonde er bl.a., at de har adgang til at geare deres investeringer.

Henvisningen til § 6, stk. 1, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v. betyder, at der skal være tale om en udøvelse af virksomhed som forvalter af alternative investeringsfonde, som kræver en tilladelse fra Finanstilsynet.

Efter § 6, stk. 1, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v. kræves der kun tilladelse, såfremt aktiverne i de alternative investeringsfonde, virksomheden forvalter, sammenlagt overstiger en værdi svarende til 100 mio. euro, dog 500 mio. euro såfremt virksomheden udelukkende forvalter alternative investeringsfonde, der ikke har gearet sine investeringer, og ingen investorer i fondene har ret

til at blive indløst i en periode på minimum 5 år efter datoen for den oprindelige investering i hver af fondene.

Efter § 10, stk. 2, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde har en registreret forvalter eller en virksomhed mulighed for af egen drift at anmode om tilladelse til at forvalte alternative investeringsfonde, selv om værdien af de forvaltede aktiver ikke overstiger grænserne i § 6, stk. 1, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v. Forvaltere af alternative investeringsfonde, der på dette grundlag har fået en tilladelse fra Finanstilsynet, vil efter forslaget skulle anses for et finansielt selskab og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Selvforvaltende alternative investeringsfonde er omfattet af tilladelseskravene i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v. Da selvforvaltende alternative investeringsfonde ikke må udøve virksomhed med forvaltning af andre alternative investeringsfonde, leverer selvforvaltende alternative investeringsfonde ikke finansielle forvaltningsydelser til eksterne kunder og foreslås derfor ikke pålagt den forhøjede selskabsskat.

De forvaltere af alternative investeringsfonde med tilladelse, der foreslås omfattet af den forhøjede selskabsskat, og som har hjemsted her i landet, skal være juridiske personer omfattet af selskabsloven, dvs. aktie- eller anpartsselskaber eller partnerselskaber, jf. § 7, stk. 1, i lov om forvaltere af alternative investeringsfonde m.v.

Forvaltere af alternative investeringsfonde, der er aktie- eller anpartsselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Et partnerselskab er skattemæssigt transparent, således at beskatningen sker hos den enkelte selskabsdeltager. Hvis en forvalter af alternative investeringsfonde er et partnerselskab, vil de selskabsdeltagere, der er skattepligtige efter selskabsskatteloven således være omfattet af den forhøjede selskabsskat i relation til den indkomst, der hidrører fra partnerselskabet.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over eksterne forvaltere af alternative investeringsfonde, der har tilladelse, også vil omfatte eksterne forvaltere af alternative investeringsfonde, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver virksomhed med forvaltning af alternative investeringsfonde, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet virksomheden uden fornøden tilladelse.

Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger ovenfor under pkt. 2.1.3.1.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 10*, vil ejendomskreditselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 2 i lov om ejendomskreditselskaber, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Ved ejendomskreditselskaber forstås selskaber, som erhvervsmæssigt køber eller sælger pantebreve i fast ejendom, herunder i egen fast ejendom, eller som erhvervsmæssigt yder boligkreditaftaler, jf. § 1, stk. 2, i lov om ejendomskreditselskaber.

Det følger af § 2 i lov om ejendomskreditselskaber, at udøvelse af virksomhed i form af ejendomskredit kræver tilladelse, når disse aktiviteter ikke udøves af pengeinstitutter, realkreditinstitutter, fondsmægler-selskaber, investeringsforvaltningsselskaber og forsikringsselskaber.

Det følger af § 3, stk. 1, nr. 1, i lov om ejendomskreditselskaber, at tilladelse til at udøve virksomhed som ejendomskreditselskab kun kan meddeles til aktie- og anpartsselskaber.

Ejendomskreditselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, er således skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over ejendomskreditselskaber, der har tilladelse, også vil omfatte ejendomskreditselskaber, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver virksomhed

som ejendomskreditselskab, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet virksomheden uden fornøden tilladelse.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 11*, vil virksomheder omfattet af lov om et skibsfinansieringsinstitut skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Det følger af § 1 a, stk. 1, i lov om et skibsfinansieringsinstitut, at instituttet (Dansk Skibskredit A/S) har til formål at drive skibsfinansieringsvirksomhed, hvorved forstås finansiering og dertil knyttede finansielle ydelser i forbindelse med nybygning og ombygning af skibe samt køb, salg og refinansiering af skibe. Dansk Skibskredit A/S har adgang til helt eller delvis at udøve sin skibsfinansieringsvirksomhed gennem datterselskaber, jf. § 1 a, stk. 2, i lov om et skibsfinansieringsinstitut.

Dansk Skibskredit A/S og de datterselskaber, som Dansk Skibskredit A/S eventuelt udøver sin virksomhed gennem, er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 12*, vil forbrugslånsvirksomheder, der har eller skal have tilladelse efter § 3 i lov om forbrugslånsvirksomheder, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

Ved forbrugslånsvirksomheder forstås udbydere af kreditaftaler, hvor der er tale om en kreditaftale, der ydes helt eller delvis med henblik på erhvervelse af varer eller tjenesteydelser hos en anden virksomhed, eller en kreditaftale, der ydes uafhængigt af et køb af en vare eller tjenesteydelse, eller hvor der er tale om en situation, hvor ydelsen af kreditaftaler udgør et selvstændigt forretningsområde i virksomheder, der yder kreditter med henblik på erhvervelse af varer eller tjenesteydelser hos virksomheden, jf. § 1, stk. 1, i lov om forbrugslånsvirksomheder.

Henvisningen til § 3 i lov om forbrugslånsvirksomheder, betyder, at der skal være tale om forbrugslånsvirksomheder, som skal have tilladelse af Finanstilsynet.

Forbrugslånsvirksomhed kan drives som enkeltmandsvirksomhed. De virksomheder, der aktuelt har tilladelse til at udøve virksomhed, er dog alle drevet som aktie- eller anpartsselskaber og dermed skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det forhold, at den foreslåede bestemmelse ud over forbrugslånsvirksomheder, der har tilladelse, også vil omfatte forbrugslånsvirksomheder, der skal have tilladelse, betyder, at et selskab, der driver forbrugslånsvirksomhed, vil være omfattet, også hvis det skulle forekomme, at selskabet har drevet virksomheden uden fornøden tilladelse.

Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger ovenfor under pkt. 2.1.3.1.

Efter forslaget til selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, *nr. 13*, vil selskaber, der fra et fast driftssted, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, udøver virksomhed svarende til den virksomhed, der udøves af selskaber omfattet af forslaget til § 17 A, stk. 3, nr. 1-12, skulle anses for finansielle selskaber og vil dermed skulle pålægges den foreslåede forhøjede selskabsskat.

For så vidt angår virksomhed svarende til de former for virksomhed, der udøves af pengeinstitutter, realkreditinstitutter, investeringsforvaltningsselskaber, forsikringsselskaber, fondsmæglerselskaber, e-pengeinstitutter, betalingsinstitutter og forvaltere af alternative investeringsfonde, er der i de relevante love fastsat regler om, på hvilke betingelser udenlandske virksomheder kan udøve sådanne typer af virksomhed her i landet.

Det følger af disse regler, at udenlandske virksomheder, der er meddelt tilladelse til at udøve finansiell virksomhed i et andet land inden for EU eller i et land, som EU har indgået aftale med på det finansielle område, kan udøve tilsvarende virksomhed her i landet gennem en filial og eventuelt en agent.

Udenlandske virksomheder, der er hjemmehørende i lande uden for EU, som EU ikke har indgået aftale

med på det finansielle område, vil derimod kun kunne udøve de nævnte former for virksomhed i Danmark efter tilladelse fra Finanstilsynet

For så vidt ejendomskreditselskaber og forbrugslånsvirksomheder er der tale om virksomhed, der efter den relevante lovgivning kun kan udøves med tilladelse fra Finanstilsynet.

Endeligt bemærkes, at lov om et skibsfinansieringsinstitut gælder specielt for det omfattede institut (Dansk Skibskredit A/S) og dets eventuelle datterselskaber. Udenlandske virksomheder, der i Danmark driver tilsvarende virksomhed, vil være reguleret af reglerne i lov om finansiell virksomhed.

Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger ovenfor under pkt. 2.1.3.1.

Til nr. 2

Efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, kan en koncerns ultimative moderselskab vælge, at en sambeskatning også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og udenlandske faste driftssteder af koncernens danske selskaber (international sambeskatning). Et valg af international sambeskatning er bindende for en periode på mindst 10 år, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3.

Af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, 3. pkt., fremgår, at reglerne om national sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 finder tilsvarende anvendelse ved valg af international sambeskatning, medmindre disse regler er fraveget i selskabsskattelovens § 31 A. Et valg af international sambeskatning indebærer derfor, at der skal opgøres en sambeskatningsindkomst efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 for samtlige selskaber og faste driftssteder, der er omfattet af den internationale sambeskatning.

Valg af international sambeskatning indebærer, at eventuelle underskud, der i sambeskatningsperioden er konstateret i udenlandske selskaber eller udenlandske faste driftssteder, vil kunne fradrages i overskud, der i sambeskatningsperioden er konstateret i danske selskaber og danske faste driftssteder.

Vælges den internationale sambeskatning ikke fortsat ved bindingsperiodens udløb, skal der ske genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31, stk. 10 (ordinær genbeskatning). Ordinær genbeskatning skal også ske, hvis et udenlandsk selskab eller fast driftssted ikke længere indgår i sambeskatningen i bindingsperioden, f.eks. fordi koncernforbindelsen til det ultimative moderselskab afbrydes, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 6. pkt. En sådan genbeskatning skal dog ikke ske, hvis det udenlandske selskab eller danske selskab med et udenlandsk fast driftssted, der ikke længere indgår i sambeskatningen, ophører, og aktiverne og passiverne ved fusion eller spaltning indskydes i et selskab, som indgår i sambeskatningen, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 6. pkt. Genbeskatningen sker ved, at administrationsselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, forhøjes med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret. Der sker således en beskatning svarende til den beskatning, der ville være udløst ved likvidation af det pågældende selskab eller faste driftssted, uden at det var udtrådt af den internationale sambeskatning.

Den ordinære genbeskatning er dog begrænset således, at administrationsselskabets indkomst højst kan forhøjes med et beløb svarende til den såkaldte genbeskatningssaldo. Denne genbeskatningssaldo opgøres land-for-land og består af det beløb, som er fratrukket som underskud fra det pågældende land i andre selskaber eller faste driftssteder, der indgår i den internationale sambeskatning, jf. nærmere selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 2.-5. pkt.

Det foreslås, at der indsættes to nye punkummer som selskabsskattelovens § 31, stk. 10, 3. og 4. pkt., hvorefter indkomsten for et administrationsselskab, der er et finansielt selskab omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, kun vil skulle forhøjes med 22/26 af det beløb, der følger af bestemmelsens 1. og 2. pkt., idet administrationsselskabets indkomst dog kun vil skulle forhøjes med 22/25,2 i indkomstår påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023.

Virkningen af de foreslåede bestemmelser vil være, at genbeskatningen ikke vil kunne indebære en beskatning, der overstiger den beskatning, der ville være udløst ved likvidation af det pågældende selskab eller faste driftssted, uden at det var udtrådt af den internationale sambeskatning.

Når den opgjorte indkomst ved en fiktiv likvidation af det udenlandske selskab eller faste driftssted skal medregnes til indkomsten i et administrationsselskab, der er omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, vil det medføre, at den således medregnede indkomst vil indgå i den samlede årsindkomst i det finansielle selskab. Denne årsindkomst vil herefter skulle forhøjes med en faktor på 26/22 (i indkomstår påbegyndt i 2023 dog 25,2/22), før skatten beregnes efter selskabsskattelovens § 17, stk. 1.

De foreslåede bestemmelser skal således hindre, at indkomsten ved en fiktiv likvidation af et selskab, der ikke beskattes efter den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, utilsigtet vil blive forhøjet, før skatten beregnes.

I tilfælde, hvor det udenlandske selskab eller faste driftssted også selv er omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, vil indkomsten ved en fiktiv likvidation skulle faktorforhøjes efter selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1. De foreslåede bestemmelser vil i sådanne tilfælde hindre, at samme indkomst utilsigtet vil blive forhøjet to gange.

Til nr. 3-5

Som følge af lovforslagets § 1, nr. 2, hvorved der foreslås indsat nye punktummer som selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 3. og 4. pkt., foreslås der konsekvensændringer i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 3. og 5.-7. pkt.

Selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 3. pkt., vedrører opgørelse af de genbeskatningssaldi, der opgøres pr. land, og det fremgår af bestemmelsen bl.a., at der skal medregnes skatteværdien af eventuel genbeskatning efter 6. pkt.

Selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 7. pkt., fastsætter, at reglen i 6. pkt. om genbeskatning, når et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen, ikke finder anvendelse, hvis selskabet ophører og aktiverne og passiverne ved fusion eller spaltning indskydes i et selskab, som indgår i sambeskatningen.

Det foreslås ved lovforslagets § 1, nr. 3, at ændre selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 3. pkt., der bliver 5. pkt., og § 31 A, stk. 10, 7. pkt., der bliver 9. pkt., derved, at henvisningerne til 6. pkt. ændres, så der henvises til 8. pkt.

Selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 5. pkt., fastsætter, at den skatteværdi, der efter 3. pkt. skal anvendes ved opgørelsen af genbeskatningssaldi, beregnes med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent.

Det foreslås ved lovforslagets § 1, nr. 4, at ændre selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 5. pkt., der bliver 7. pkt., derved, at henvisningen til 3. pkt. ændres, så der henvises til 5. pkt.

Selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 6. pkt., fastsætter, at reglerne i 1.-5. pkt. om genbeskatning, når international sambeskatning ikke vælges ved bindingsperiodens udløb, finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen.

Det foreslås ved lovforslagets § 1, nr. 5, at ændre selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 6. pkt., der bliver 8. pkt., derved, at henvisningen til 1.-5. pkt. ændres, så der henvises til 1.-7. pkt.

De foreslåede konsekvensændringer vil ikke indebære materielle ændringer af de gældende regler.

Til nr. 6

Efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, kan en koncerns ultimative moderselskab vælge, at en

sambeskatning også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og udenlandske faste driftssteder af koncernens danske selskaber (international sambeskatning). Et valg af international sambeskatning er bindende for en periode på mindst 10 år, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3.

Af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, 3. pkt., fremgår, at reglerne om national sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 finder tilsvarende anvendelse ved valg af international sambeskatning, medmindre disse regler er fraveget i selskabsskattelovens § 31 A. Et valg af international sambeskatning indebærer derfor, at der skal opgøres en sambeskatningsindkomst efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 for samtlige selskaber og faste driftssteder, der er omfattet af den internationale sambeskatning.

Valg af international sambeskatning indebærer, at eventuelle underskud, der i sambeskatningsperioden er konstateret i udenlandske selskaber eller udenlandske faste driftssteder, vil kunne fradrages i overskud, der i sambeskatningsperioden er konstateret i danske selskaber og danske faste driftssteder.

Ved ophør af den internationale sambeskatning ved bindingsperiodens udløb sker der genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11 (fuld genbeskatning). Genbeskatningen indebærer, at det samlede beløb, der indgår på administrationsselskabets genbeskatningssaldi, medregnes til administrationsselskabets indkomst i det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ophører. Disse genbeskatningssaldi, der opgøres land-for-land, består af de beløb, som er fratrullet som underskud fra udlandet i andre selskaber eller faste driftssteder, der indgår i den internationale sambeskatning, jf. nærmere selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 2.-5. pkt.

Det foreslås, at der indsættes to nye punktummer som selskabsskattelovens § 31, stk. 11, 2. og 3. pkt., hvorefter indkomsten for et administrationsselskab, der er et finansielt selskab omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 3, kun vil skulle forhøjes med 22/26 af det beløb, der følger af bestemmelsens 1. pkt., idet administrationsselskabets indkomst dog kun vil skulle forhøjes med 22/25,2 i indkomstår påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023.

Virkningen af de foreslåede bestemmelser vil være, at der ved fuld genbeskatning som følge af medregningen af genbeskatningssaldi i administrationsselskabets indkomst ikke vil komme til at ske en beskatning, der overstiger den tilsigtede. Fuld genbeskatning skal sikre, at der udløses en beskatning svarende til den, der ville være blevet udløst, hvis de udenlandske selskaber og faste driftssteder var blevet beskattet i Danmark af en indkomst, der modsvarer de tidligere fratrukne underskud, der indgår på genbeskatningssaldiene.

Når genbeskatningssaldiene medregnes til indkomsten i et administrationsselskab, der er omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, vil det imidlertid medføre, at den således medregnede indkomst vil indgå i den samlede årsindkomst i det finansielle selskab. Denne årsindkomst vil herefter skulle forhøjes med en faktor på 26/22 (i indkomstår påbegyndt i 2023 dog 25,2/22), før skatten beregnes efter selskabsskattelovens § 17, stk. 1.

De foreslåede bestemmelser vil således skulle hindre, at indkomsten ved genbeskatningen som følge af medregningen i indkomsten hos et administrationsselskab omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A utilsigtet bliver forhøjet, før skatten beregnes.

Det bemærkes, at underskud i et udenlandsk selskab eller fast driftssted, der er fratrullet hos andre selskaber under den internationale sambeskatning, vil være blevet forhøjet efter den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, stk. 1, hvis det udenlandske selskab eller faste driftssted var omfattet af bestemmelsen i underskudsåret. I så fald vil der allerede være sket en forhøjelse af det underskud, der indgår på genbeskatningssaldoen, og de foreslåede bestemmelser vil i sådanne tilfælde hindre, at den indkomst, der genbeskattes, utilsigtet vil blive forhøjet to gange.

Til nr. 7

Efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, kan en koncerns ultimative moderselskab vælge, at en

sambeskatning også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og udenlandske faste driftssteder af koncernens danske selskaber (international sambeskatning). Bl.a. hvis den internationale sambeskatning ikke vælges fortsat ved udløb af den 10-årige bindingsperiode, skal der ske genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31, stk. 10 (ordinær genbeskatning). Den ordinære genbeskatning er begrænset således, at administrationsselskabets indkomst højst kan forhøjes med et beløb svarende til den såkaldte genbeskatningssaldo. Denne genbeskatningssaldo opgøres land-for-land og består af det beløb, som er fratrukket som underskud fra det pågældende land i andre selskaber eller faste driftssteder, der indgår i den internationale sambeskatning.

Det følger af selskabsskattelovens § 31 B, stk. 2, 2. pkt., at de oplysninger, som administrationsselskabet skal afgive efter skattekontrollovens § 2, bl.a. skal indeholde opgørelse af genbeskatningssaldi, jf. § 31 A, stk. 10, 3. pkt.

Det foreslås ved lovforslagets § 1, nr. 7, at ændre selskabsskattelovens § 31 B, stk. 2, 2. pkt., derved, at henvisningen til § 31 A, stk. 10, 3. pkt., ændres, så der henvises til 5. pkt.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 2, hvorved der foreslås indsat nye punktummer som selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 3. og 4. pkt.

Til nr. 8

Efter de særlige regler i selskabsskattelovens § 32 om såkaldt CFC-beskatning ("Controlled Foreign Companies" – CFC) skal danske moderselskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i visse tilfælde medregne positiv skattepligtig indkomst i direkte og indirekte ejede datterselskaber.

Beskatning efter CFC-reglerne sker, når CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 af datterselskabets samlede indkomst, idet der til CFC-indkomsten medregnes mobile indtægter i form af summen af bl.a. finansielle indtægter og udgifter, jf. opregningen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5.

Når der sker CFC-beskatning, vil moderselskabet som udgangspunkt skulle medregne hele den positive indkomst i sine CFC-datterselskaber. Der er dog mulighed for at vælge, at kun datterselskabernes CFC-indkomst medregnes, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 15. Moderselskabet gives ved opgørelsen af selskabsskatten nedslag for danske og udenlandske skatter af den indkomst i datterselskabet, som er medregnet i moderselskabet efter CFC-reglerne, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 11.

Et selskab anses efter selskabsskattelovens § 32, stk. 6, for at være moderselskab for CFC-datterselskabet, hvis det selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne eller direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet. Moderselskabet skal efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7, 1. pkt., ved indkomstopgørelsen medregne den del af datterselskabets indkomst (eller CFC-indkomst) opgjort efter danske regler, der svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet i løbet af indkomståret.

Der kan være tilfælde, hvor den samme indflydelse i et CFC-datterselskab direkte eller indirekte besiddes af flere moderselskaber. I sådanne tilfælde medregnes indflydelsen og dermed indkomsten eller CFC-indkomsten i datterselskabet hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 7, 2. pkt. Denne bestemmelse kan f.eks. finde anvendelse i en situation, hvor selskab A ejer 90 pct. af selskab B, der ejer 100 pct. af CFC-datterselskabet. Selskab A ejer dermed indirekte 90 pct. af CFC-selskabet. CFC-beskatningen foretages i en sådan situation hos selskab B, da selskab A og B ejer den samme andel (de 90 pct. af CFC-datterselskabet), men selskab B har den største direkte eller indirekte indflydelse (100 pct. af CFC-datterselskabet).

Besidder flere moderselskaber lige stor indflydelse, følger det af selskabsskattelovens § 32, stk. 7, 3. pkt., at indflydelsen skal medregnes hos det øverste moderselskab. I det ovennævnte eksempel vil CFC-beskatningen således skulle ske hos selskab A (det øverste moderselskab), hvis dette selskab ejer samtlige 100 pct. af selskab B, der ejer 100 pct. af CFC-datterselskabet.

Det foreslås, at der efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7, 3. pkt., indsættes et nyt punktum, der bliver 4. pkt., hvorefter et moderselskab, der er et finansielt selskab omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, uanset bestemmelserne i § 32, stk. 7, 2. og 3. pkt., vil skulle medregne sin andel af datterselskabets indkomst, hvis datterselskabets indkomst ellers ville blive medregnet hos et moderselskab, der ikke er omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A.

Når et selskab, der er moderselskab til et CFC-datterselskab, er et finansielt selskab omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, vil der skulle ske en forhøjelse af den skattepligtige indkomst, der reelt vil medføre, at indkomstskattesatsen for det finansielle selskab vil blive 26 pct. (i indkomstår påbegyndt i 2023 dog 25,2 pct.). I tilfælde, hvor den indflydelse, som det finansielle selskab direkte eller indirekte besidder i CFC-datterselskabet, også besiddes af et andet moderselskab, vil virkningen af den foreslåede bestemmelse være, at det finansielle selskab altid vil skulle medregne sin andel af den indkomst i datterselskabet, der skal medregnes efter CFC-reglerne, når denne indkomst ellers ville blive medregnet i et moderselskab, der ikke er et finansielt selskab.

Ejer et finansielt moderselskab f.eks. 100 pct. af et CFC-datterselskab, vil den indkomst, der skal beskattes efter CFC-reglerne, således skulle medregnes ved opgørelsen af det finansielle moderselskabs indkomst, selv om det finansielle selskab, og dermed indirekte også CFC-datterselskabet, ejes 100 pct. af et andet dansk selskab, der ikke er et finansielt selskab.

Det finansielle moderselskab vil efter selskabsskattelovens § 32, stk. 11, ved opgørelsen af selskabsskatten kunne få nedslag for danske og udenlandske skatter af den indkomst i datterselskabet, som er medregnet i det finansielle moderselskabs indkomst. Er CFC-datterselskabet et dansk selskab, der ikke er et finansielt selskab, vil det finansielle moderselskab således kunne få nedslag i skatten med 22 pct. af den indkomst, der er medregnet efter CFC-reglerne. Som følge af den foreslåede forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber vil virkningen være, at den indkomst, der CFC-beskattes i et datterselskab, der direkte eller indirekte ejes af finansielt selskab, reelt vil blive beskattet med en skattesats på 26 pct. (i indkomstår påbegyndt i 2023 dog 25,2 pct.) svarende til beskatningen, hvis indkomsten var blevet oppebåret af det finansielle selskab selv.

Til § 2

Til nr. 1

Skattemyndighederne har under ansvar efter straffelovens §§ 152, 152 a og 152 c -152 f ubetinget tavshedspligt over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med. Det følger af reglen i skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, om skattemyndighedernes særlige tavshedspligt. Bestemmelsen udvider den almindelige tavshedspligt, der gælder for offentlige myndigheder efter forvaltningslovens regler.

Som en undtagelse fra både tavshedspligten efter forvaltningslovens almindelige regler og den særlige tavshedspligt efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, kan Skatteforvaltningen efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2, offentliggøre visse oplysninger om bl.a. selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, eller § 2, stk. 1, litra a. Efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2, nr. 1-3, kan Skatteforvaltningen således offentliggøre oplysninger om selskabernes skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår, årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår og den beregnede skat for indkomståret.

De nævnte oplysninger kan efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 4, offentliggøres samlet for sambeskattede selskaber med angivelse af, hvilke selskaber der indgår i sambeskatningen.

Det foreslås, at der efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2, nr. 3, indsættes et nyt nummer, der

bliver *nr. 4*, hvorefter Skatteforvaltningen vil kunne offentliggøre oplysninger om den beregnede skat i indkomståret, der er en følge af forhøjelsen af den selskabsskattepligtige indkomst efter den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at oplysninger om, hvilken del af den betalte skat der er en følge af den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber, jf. den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, efter offentliggørelsen ikke længere vil være fortrolige. De offentliggjorte oplysninger vil derfor hverken være omfattet af skattemyndighedernes særlige tavshedspligt eller forvaltningslovens almindelige tavshedspligt, der gælder for andre forvaltningsmyndigheder.

Til nr. 2

Skattemyndighederne har under ansvar efter straffelovens §§ 152, 152 a og 152 c-152 f ubetinget tavshedspligt over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med. Det følger af reglen i skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, om skattemyndighedernes særlige tavshedspligt. Bestemmelsen udvider den almindelige tavshedspligt, der gælder for offentlige myndigheder efter forvaltningslovens regler.

Som en undtagelse fra både tavshedspligten efter forvaltningslovens almindelige regler og den særlige tavshedspligt efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, kan Skatteforvaltningen efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2, offentliggøre visse oplysninger om bl.a. selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, eller § 2, stk. 1, litra a. Efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2, nr. 1-3, kan Skatteforvaltningen således offentliggøre oplysninger om selskabernes skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår, årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår og den beregnede skat for indkomståret.

De nævnte oplysninger kan efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 4, offentliggøres samlet for sambeskattede selskaber med angivelse af, hvilke selskaber der indgår i sambeskatningen.

Det foreslås, at skatteforvaltningens § 17, stk. 4, ændres, således at der henvisningen til stk. 2, nr. 1-3, ændres til en henvisning til stk. 2, nr. 1-4.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at også oplysninger om, hvilken del af den betalte skat der er en følge af den forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber, jf. den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, kan offentliggøres samlet for sambeskattede selskaber med angivelse af, hvilke selskaber der indgår i sambeskatningen.

Til § 3

Priser og vilkår i kontrollerede transaktioner skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. ligningslovens § 2. Kontrollerede transaktioner er f.eks. transaktioner mellem skattepligtige, som er koncernforbundne, eller hvor en af parterne udøver bestemmende indflydelse over den anden part i transaktionen.

Efter skattekontrollovens § 38 skal skattepligtige i oplysningsskemaet give Skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner. Skattekontrollovens § 39 indeholder derudover regler om den skattepligtiges pligt til at udfærdige og opbevare særlig skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner.

Den særlige skriftlige dokumentation skal udarbejdes løbende og være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Dokumentationspligten gælder som udgangspunkt kun for grænseoverskridende transaktioner, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 1, nr. 1.

For nationale kontrollerede transaktioner skal der kun udarbejdes en særlig skriftlig dokumentation, hvor der vurderes at være en særlig risiko for, at parterne vil fravige armslængdeprincippet. De tilfælde, hvor der vurderes at være en sådan risiko, er opregnet i skattekontrollovens § 39, stk. 1, nr. 1-7. Opregningen omfatter bl.a. kontrollerede transaktioner mellem danske selskaber, hvor mindst det ene selskab beskattes efter de særlige regler i tonnageskatteloven eller kulbrinteskatteloven eller efter de særlige regler i selskabsskatteloven for andelsforeninger og for andre foreninger, selvejende institutioner m.v.

Det foreslås, at der efter skattekontrollovens § 39, stk. 1, nr. 4, indsættes et nyt nummer, der bliver nr. 5, hvorefter dokumentationspligten finder anvendelse, hvis den ene part i den kontrollerede transaktion er omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, medmindre alle parterne i den kontrollerede transaktion er omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der vil skulle udarbejdes en særlig skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner mellem danske selskaber, hvor mindst det ene selskab, men ikke alle parter i transaktionen, er omfattet af den foreslåede forhøjede selskabsskat for finansielle selskaber, jf. den i lovforslagets § 1, nr. 1, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A. For koncerner, hvori der indgår et selskab, der beskattes med den forhøjede selskabsskat efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17 A, vil der kunne være et incitament til f.eks. at søge at henføre udgifter til fradrag i dette selskab eller på anden vis minimere den indkomst, som oppebæres af selskabet, hvilket forslaget vil skulle modvirke.

Til § 4

Til nr. 1

Efter ligningslovens § 8 N, stk. 1, kan virksomheder ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, bestyrelseshonorerer og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelseshvervet. Ligningslovens § 8 N er en udvidelse af fradragsretten i forhold til driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og omfatter udover lønudgifter m.v., der er afholdt i forbindelse med virksomhedens løbende drift, også udgifter til medarbejdere, der beskæftiger sig med opgaver, der ikke alene relaterer sig til den løbende drift, men også til etablering, omstrukturering og udvidelse af virksomhed.

Efter ligningslovens § 8 N, stk. 2, gælder, at betaling for erhvervsmæssige udgifter omfattet af stk. 1, kan fradrages hos et betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er sambeskattede efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A. Denne bestemmelse sikrer, at uanset hvilket selskab i koncernen der faktisk har afholdt udgifterne, er der fradragsret på sambeskatningsniveau. Bestemmelsen er særligt aktuel i tilfælde, hvor et selskab har haft nytte af de afholdte lønudgifter til en ansat fra et koncernforbundet selskab og derfor foretager en korresponderende betaling til et selskab i sambeskatningskredsen. I denne situation vil det betalende selskab have fradrag for betalingen efter bestemmelsen i ligningslovens § 8 N, stk. 2. Det er en forudsætning, at betalingen sker på armslængdevilkår, jf. ligningslovens § 2.

Det foreslås, at der i ligningslovens § 8 N indsættes et nyt *stk. 3*, der indfører et loft over fradraget for lønudgifter.

Det foreslås i stk. 3, *1. pkt.*, at der efter stk. 1 og 2 samlet ikke kan fradrages udgifter for mere end et grundbeløb på 6.339.800 kr. (2010-niveau) for en person i et indkomstår.

Efter forslaget vil loftet over fradrag for lønudgifter gælde for alle de virksomheder, der har adgang til at fradrage erhvervsmæssige lønudgifter m.v. efter ligningslovens § 8 N, stk. 1 og 2.

Det foreslås endvidere i stk. 3, *2. pkt.*, at 1. pkt. skal omfatte udgifter, der hos personen, som udgiften vedrører, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller beskattes som en

arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse efter arbejdsmarkedsbidragsloven, eller, såfremt personen ikke er skattepligtig her til landet, ville have været beskattet som en arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse efter arbejdsmarkedsbidragsloven, såfremt personen var skattepligtig her til landet.

Fradragsloftet målrettes hermed til at gælde for de primære udgifter, som udgør vederlag for arbejde.

Såfremt personen ikke er skattepligtig her til landet, vil det følge af den foreslåede bestemmelse, at loftet over fradraget vil gælde for udgifter, der kunne være blevet beskattet som en arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse efter lov om arbejdsmarkedsbidrag, såfremt personen i stedet havde været skattepligtig her til landet. Denne regel har til hensigt at forhindre, at fradragsoftet vil kunne omgås ved at ansætte en person med en løn, der overstiger loftet, i et koncernforbundet udenlandsk selskab el. lign., hvorefter personen udfører funktioner på vegne af et dansk selskab, for hvilke der skal ydes armslængdeaflønnning, jf. ligningslovens § 2.

Er en person ansat i et udenlandsk selskab, men arbejder for et dansk koncernforbundet selskab, og er personen skattepligtig her til landet, vil fradragsoftet også gælde for denne persons løn. Dette vil gælde, uanset om lønudgiften viderefaktureres til det danske selskab med en armslængdeaflønnning som en kontrolleret transaktion, eller om det danske selskab skal anses som rette omkostningsbærer, da personens løn er arbejdsmarkedsbidragspligtig her i landet.

Af arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, fremgår det, hvilke ydelser der er arbejdsmarkedsbidragspligtige. Det fremgår af bestemmelsen, at grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag for lønmodtagere m.v. er følgende indkomster:

- 1) Ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold, herunder løn i opsigelsesperiode, løn under sygdom og barsel m.v., efterbetalinger, fratrædelsesgodtgørelser, efterløns- og pensionslignende ydelser m.v., når sådanne ydelser har sammenhæng med et tidligere ansættelsesforhold eller hverv.
- 2) Ethvert vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, herunder efterbetalinger m.v. i forbindelse hermed samt den skattepligtige værdi af udbytter som nævnt i ligningslovens § 16 A, stk. 5.
- 3) Ethvert vederlag i penge eller naturalier for at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet.
- 4) Indbetalinger foretaget af arbejdsgiver, tidligere arbejdsgiver eller offentlige myndigheder til pensionsordninger i samme omfang som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 19, medmindre der er sket tilbagebetaling til arbejdsgiveren m.v. som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 21 A, stk. 1, 3. pkt., eller stk. 2, 4. pkt., jf. dog § 3, nr. 4.
- 5) Indbetalinger foretaget af arbejdsgiver til pensionsordninger etableret i udlandet, når indbetalingerne i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst for lønmodtageren, jf. dog § 3, nr. 4.
- 6) Udbetalinger som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 14 B, stk. 1, 1. pkt.

Samtidig fremgår det af arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk. 2, at vederlag i form af naturalier som nævnt i stk. 1 også indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag med den skattepligtige værdi. Ved naturalier forstås i denne lov:

- 1) Fri kost og logi.
- 2) Bil, som helt eller delvis vederlagsfrit stilles til rådighed for den skattepligtige.
- 3) Fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, nr. 3, og stk. 12.
- 4) Fri sommerbolig omfattet af ligningslovens § 16, stk. 5, 2.-4. og 8. pkt.
- 5) Fri lystbåd omfattet af ligningslovens § 16, stk. 6, 2.-4. og 9. pkt.

- 6) Fri helårsbolig omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9, bortset fra de tilfælde, der er nævnt i ligningslovens § 16, stk. 9, 13. pkt.
- 7) Aktier, tegningsretter til aktier eller køberetter til aktier omfattet af ligningslovens § 16 eller § 28, stk. 1 eller 2, jf. statsskattelovens § 4.
- 8) Arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger m.v.

Af arbejdsmarkedsbidragsloven § 3 fremgår det omvendt, at følgende vederlag og ydelser ikke indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

- 1) Vederlag omfattet af sømandsbeskatningslovens §§ 5-8.
- 2) Ydelser i henhold til lov om biblioteksafgift.
- 3) Vederlag som nævnt i § 2, stk. 1, nr. 1 og 2, i det omfang sådanne vederlag ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.
- 4) Vederlag som nævnt i nr. 3, når dette indbetales på en pensionsordning.
- 5) Indbetalinger til den obligatoriske pensionsordning efter § 17 s i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension.

Det foreslås i stk. 3, 3. pkt., at befordring, der er betalt af arbejdsgiveren, og som hos modtageren er skattefri efter ligningslovens § 9 C, stk. 7, skal medregnes i udgifterne efter den foreslåede bestemmelse i 2. pkt.

Af ligningslovens § 9 C, stk. 7, fremgår det, at har den skattepligtige adgang til en af arbejdsgiveren betalt befordring med offentlige eller private transportmidler, og har den skattepligtige foretaget fradrag for befordring efter stk. 1-4, da skal den skattepligtige ved indkomstopgørelsen medregne værdien af fri befordring svarende til fradraget efter stk. 1-3 for den del af strækningen, hvor der er adgang til fri befordring. Bestemmelsen finder også anvendelse, når arbejdsgiverbetalt befordring modtages som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt, samt for skattepligtige der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer.

Det foreslås i *stk. 3, 4. pkt.*, at grundbeløbet i stk. 3, 1. pkt. på 6.339.800 kr. (2010-niveau) reguleres efter personskattelovens § 20.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at grundbeløbet reguleres i takt med indkomstudviklingen. Skatteministeriet opgør i efteråret 2022 reguleringstallet for 2023, og det præcise beløb, der vil udgøre fradragsloftet i 2023, kendes derfor først på dette tidspunkt.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at stk. 3 finder anvendelse samlet for alle skattepligtige, der har en forbindelse som omhandlet i § 2.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at fradragsloftet i stk. 3 vil finde samlet anvendelse på interesseforbundne virksomheder, således at der f.eks. gælder et samlet fradragsloft på koncernniveau.

Ligningslovens § 2 omfatter skattepligtige

1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
3. der er koncernforbundet med en juridisk person,
4. der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
5. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
6. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.

Efter ligningslovens § 2, stk. 2, forstås bestemmende indflydelse som ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse

over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Derudover fremgår det også af ligningslovens § 2, stk. 3, at ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Dermed vil to ikkekoncernforbundne selskaber, som har en identisk ledelse, også være omfattet.

Det bemærkes, at koncernbegrebet i ligningslovens § 8 N, stk. 2, følger sambeskatningskredsen, hvilket skyldes, at et fradrag for en lønudgift skal kunne tages i sambeskatningsindkomsten, men ikke skal kunne tages i selskaber, der ikke er sambeskattede. Begrundelsen for, at det foreslås at anvende koncernbegrebet i ligningslovens § 2, er, at fradragsloftet bør gælde samlet for selskaber, fonde og foreninger m.v., der har samme ejer- eller aktionærkreds eller er under fælles bestemmende indflydelse. Forslaget sikrer, at fradragsloftet ikke kan omgås ved at fordele udgifterne til løn mellem flere selskaber i to forskellige koncerner efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A, men som har samme ultimative aktionær.

Det foreslås i stk. 4, 2. *pkt.*, at grundbeløbet i stk. 3 fordeles forholdsmæssigt mellem de skattepligtige som har en forbindelse som omhandlet i § 2, såfremt flere skattepligtige har udgifter, som nævnt i stk. 3, til den samme person i samme indkomstår.

Den foreslåede bestemmelse vil betyde, at hvis en person modtager 5 millioner kroner i løn i et selskab og 5 millioner kroner i løn i et koncernforbundet selskab, så skal fradragsloftet fordeles forholdsmæssigt mellem de to selskaber. Er fradragsloftet f.eks. i det pågældende indkomstår 8 millioner kr., betyder det, at de to selskaber begge vil skulle fradragsbeskæres med 1 million kr.

Det bemærkes, at fradragsloftet efter den foreslåede bestemmelse også vil gælde for et partnerselskab (P/S) og dets koncernforbundne datterselskaber. Da et partnerselskab er skattemæssigt transparent, vil fradragsloftet i et sådant tilfælde skulle fordeles forholdsmæssigt mellem de forskellige ejere. F.eks. kan en deltager i et partnerselskab med 4 deltagere, der hver ejer 25 pct. af partnerselskabet, maksimalt fradrage 1/4 af fradragsloftet i deltagerens skattepligtige indkomst. Er der ydermere afholdt lønudgifter fra f.eks. et koncernforbundet datterselskab, skal dette selskab også indgå ved opgørelsen af den forholdsmæssige fordeling af fradragsloftet.

Det foreslås i *stk. 5*, at for køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der er omfattet af stk. 1 og 2, og hvor udgiften for det selskab, der har ydet køberetterne eller tegningsretterne, fradrages efter § 28, stk. 3, finder stk. 3 anvendelse for værdien af køberetten eller tegningsretten på udnyttelsestidspunktet, og værdien tillægges de udgifter, der er omfattet af stk. 3, for den person, som køberetten eller tegningsretten oprindeligt er udstedt til.

Af ligningslovens § 28, stk. 1, fremgår det, at for personer, der som vederlag modtager nærmere bestemte køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier af det selskab, hvor de er ansat, indtræder beskattningen af den modtagne køberet eller tegningsret først på det tidspunkt, hvor køberetten henholdsvis tegningsretten udnyttes eller afstås. Ligningslovens § 28, stk. 1, 2 og 4-10, vedrører beskattningsforholdene for

personen, som modtager køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier. Ligningslovens § 28, stk. 3, vedrører derimod selskabets fradragsret.

Det følger af ligningslovens § 28, stk. 3, at er der ydet køberetter eller tegningsretter til aktier omfattet af stk. 1 eller 2, og har selskabet i øvrigt efter reglerne i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, fradragsret for de hermed forbundne udgifter, kan den del af den fradragsberettigede udgift, der svarer til køberettens henholdsvis tegningsrettens værdi på udnyttelsestidspunktet, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvor køberetten henholdsvis tegningsretten udnyttes. Det følger af ligningslovens § 28, stk. 3, 2. pkt., at er køberetten eller tegningsretten ydet af et selskab, der er koncernforbundet med det selskab, hvor modtageren er ansat m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, indtræder en eventuel beskatning af det selskab, hvor modtageren er ansat m.v., først i det indkomstår, hvor køberetten henholdsvis tegningsretten udnyttes.

Afstås en køberet til aktier eller en tegningsret til aktier, bliver fortjenesten hos den ansatte, som køberetten eller tegningsretten oprindeligt er udstedt til, beskattet som personlig indkomst, og der skal betales arbejdsmarkedsbidrag på baggrund af afståelsessummen. Hvis køberetten eller aktieretten er omfattet af ligningslovens § 28, er udnyttelsestidspunktet dog stadig styrende for selskabets fradragsret jf. ligningslovens § 28, stk. 3, uanset om den ansatte forinden har afstået køberetten eller tegningsretten.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at fradragsloftet for den del, der vedrører køberetten eller tegningsretten, følger den person, som køberetten eller tegningsretten oprindeligt er udstedt til, med det formål at køberetten eller tegningsretten skulle udgøre et lønelement. Det vil også gælde, hvis personen har afstået køberetten eller tegningsretten og i den forbindelse betalt arbejdsmarkedsbidrag heraf, jf. arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2, nr. 7.

Ved opgørelsen af fradragsloftet for udgifterne for køberetter og tegningsretter til aktier vil kun skulle medregnes værdien af køberetten eller tegningsretten svarende til den del, der udgør forskellen mellem markedskursen og udnyttelseskursen, og ikke de udgifter, der er forbundet med udstedelsen af køberetten eller tegningsretten, såsom revisor- og advokatomkostninger.

Fradragsloftet vil efter forslaget gælde for køberetter og tegningsretter til aktier, der er omfattet af ligningslovens § 28, og som udnyttes fra og med lovens ikrafttrædelse. Det bemærkes hertil, at de medarbejderaktieordninger, som er omfattet af ligningslovens § 7 P, og som selskaberne ikke i forvejen har fradrag for, ikke skal medregnes i opgørelsen af de samlede udgifter, der er omfattet af fradragsloftet.

For køberetter og tegningsretter, der behandles efter reglerne i ligningslovens § 16, er værdien heraf fradragsberettiget for selskabet på det tidspunkt, hvor modtagerne af køberetten og tegningsretten erhverver ret til disse, og udgifterne til disse vil være omfattet af det foreslåede stk. 3, da købe- eller tegningsretten er arbejdsmarkedsbidragspligtig på retserhvervelsestidspunktet. Dermed vil disse købe- og tegningsretter først være omfattet af fradragsloftet fra og med lovens ikrafttrædelse.

Nedenfor er angivet et eksempel på opgørelsen af fradragsloftet for tre personer, der alle får samme løn. Person A har solgt en køberet til en aktie i et selskab, hvori vedkommende er ansat, og køberetten udnyttes af en anden person. Person B har udnyttet en køberet til en aktie i et selskab, hvori vedkommende er ansat. Person C har solgt en køberet til en aktie i et selskab, hvori vedkommende er ansat, men køberetten udnyttes af en anden i et efterfølgende indkomstår. Eksemplet er lavet ud fra en antagelse om, at fradragsloftet skulle gælde i 2023 og 2024, af hensyn til at reguleringstallet i personskattelovens § 20 endnu ikke er opdateret for lovens ikrafttrædelsesdato. Loftet i 2023 antages derfor at udgøre ca. 7.250.000 kr. og i 2024 ca. 7.500.000 kr.

Tabel 1: Eksempel på opgørelsen over fradragsloftet

	Person A	Person B	Person C
--	----------	----------	----------

Løn (a)	8.500.000 kr.	8.500.000 kr.	8.500.000 kr.
Bestyrelshonorar (b)	500.000 kr.	500.000 kr.	500.000 kr.
Advokat- og revisoromkostninger til udstedelse af køberetter (c)	100.000 kr.	100.000 kr.	100.000 kr.
Salg af køberet (d)	2.000.000 kr.	Ikke solgt	2.000.000 kr.
Værdi af køberet ved udnyttelsen (ligningslovens § 28 stk. 3) (f)	3.000.000 kr. (udnyttet i 2023)	3.000.000 kr. (udnyttet i 2023)	3.000.000 kr. (udnyttet i 2024)
Beløb der fradragsbeskæres i 2023 (a+b+f-7,250 mio. kr.)	4.750.000 kr.	4.750.000 kr.	1.750.000 kr.
Beløb der fradragsbeskæres i 2024 (a+b+f-7,5 mio. kr.)	1.500.000 kr.	1.500.000 kr.	4.500.000 kr.

Af eksemplet kan det ses, at lønudgifter til person A og person B skal fradragsbeskæres med 4.750.000 kr. i indkomståret 2023 og med 1.500.000 kr. i indkomståret 2024. Lønudgifter til person C fradragsbeskæres i indkomståret 2023 med 1.750.000 kr. og i indkomståret 2024 med 4.500.000 kr. Som det fremgår af eksemplet, skal der ses bort fra salgssummen af køberetten, på trods af at gevinsten ved salget er arbejdsmarkedsbidragspligtig på afståelsestidspunktet. Men da selskabets udgift til køberetten først kan fradrages i udnyttelsesåret i overensstemmelse med ligningslovens § 28, stk. 3, øremærkes hele udgiften til den person, som køberetten eller tegningsretten oprindeligt er udstedt til, uanset om vedkommende måtte afstå køberetten til en lavere eller højere pris, end hvad værdien af køberetten er på udnyttelsestidspunktet, eller om vedkommende selv udnytter den på et tidspunkt, hvor den pågældende ikke længere er ansat i koncernen.

Til § 5

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. januar 2023. Dermed følger forslaget princippet om de fælles ikrafttrædelsesdatoer, hvorefter love, som har betydning for erhvervslivet, som udgangspunkt skal træde i kraft den 1. januar eller den 1. juli.

Det foreslås i *stk. 2*, at § 1 og § 4 har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2023 eller senere.

§ 1 og § 4 vedrører henholdsvis forslaget om et samfundsbidrag for finansielle selskaber og et loft over fradraget for lønudgifter. Den foreslåede bestemmelse sikrer, at disse bestemmelser, der medfører en skærpet beskatning, ikke får virkning forud for lovens ikrafttræden for skattepligtige, der har et indkomstår, der ikke følger kalenderåret.

Loven gælder ikke for Færøerne eller Grønland, fordi de love, der foreslås ændret, ikke gælder for Færøerne eller Grønland og ikke indeholder hjemler til at sætte lovene i kraft for Færøerne eller Grønland.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov*Gældende formulering**Lovforslaget***§ 1**

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 251 af 22. februar 2021, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 1181 af 8. juni 2021, foretages følgende ændringer:

§ 17 A ---**1. Efter § 17 indsættes:**

»§ 17 A. Finansielle selskaber, jf. stk. 3, betaler en forhøjet indkomstskat, idet selskabernes skattepligtige positive eller negative årsindkomst opgjort efter skatte Lovgivingens almindelige regler multipliceres med 26/22. For indkomstår, der påbegyndes i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, multipliceres årsindkomsten dog med 25,2/22. Den forhøjede indkomst anses for det finansielle selskabs skattepligtige indkomst ved anvendelsen af bestemmelserne i § 12, § 17, stk. 1, og § 31. Har selskabet kun været et finansielt selskab en del af indkomståret, foretages en indkomstopgørelse efter skatte Lovgivingens almindelige regler for denne del af indkomståret, og kun denne del af indkomsten forhøjes efter 1. eller 2. pkt.

Stk. 2. Indkomsten fra alle det finansielle selskabs udenlandske og danske indkomstkilder forhøjes efter stk. 1, for det underskud, der kan ses bort fra efter § 31, stk. 9, eller ligningslovens § 33 H, opgøres.

Stk. 3. Følgende selskaber anses for finansielle selskaber:

1) Pengeinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 7, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed.

2) Realkreditinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 8, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed.

3) Investeringsforvaltningsselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 10, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed.

4) Forsikringsselskaber og captivegenforsikringsselskaber, der er skattepligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1 eller 5, og som har eller skal have tilladelse efter § 11, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed.

5) Fondsmæglerselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 13, stk. 1 og 2, i lov om fondsmæglerselskaber og investeringsservice og -aktiviteter.

6) E-pengeinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 8 i lov om betalinger.

7) Betalingsinstitutter, der har eller skal have tilladelse efter § 9 i lov om betalinger.

8) Virksomheder, der har eller skal have en begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge eller til at udbyde betalingstjenester efter § 50 eller § 51 i lov om betalinger.

9) Forvaltere af alternative investeringsfonde, der har eller skal have tilladelse efter § 6 eller § 10, stk. 2, i lov om

§ 31 A. ---

Stk. 2-9. ---

Stk. 10. Hvis en sambeskatning med et udenlandsk selskab m.v. eller et fast driftssted af et dansk selskab m.v. ophører som følge af, at international sambeskatning ikke vælges ved bindingsperiodens udløb, forhøjes administrationsselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret (ordinær genbeskatning), jf. dog stk. 12. Administrationsselskabets indkomst kan maksimalt forhøjes med et beløb svarende til genbeskatningssaldoen divideret med den i § 17, stk. 1, nævnte procent i indkomståret for den ordinære genbeskatning. Genbeskatningssaldoen opgøres pr. land som et beløb svarende til skatteværdien af de underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land samlet har haft i sambeskatningsperioderne, som er fradraget i indkomst hos andre selskaber eller faste driftssteder, og som ikke modsvares af skatteværdien af senere års overskud fratrukket eventuel creditlæmpelse, samt skatteværdien af eventuel genbeskatning efter 6. pkt. Genbeskatningssaldoen nedbringes ikke med skatteværdien af overskud, i det omfang overskuddet skyldes renteindtægter og kursgevinster på fordringer på selskaber i sambeskatningen. Skatteværdien i 3. pkt. beregnes med den i § 17, stk. 1, nævnte procent for det indkomstår, hvor underskuddene er udnyttet, henholdsvis hvor overskuddene eller genbeskatningsindkomsten er beskattet. 1.-5. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen. 6. pkt. finder ikke anvendelse, hvis selskabet ophører og aktiverne og passiverne ved fusion eller spaltning indskydes i et selskab, som indgår i sambeskatningen.

Stk. 11. Hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb, forhøjes indkomsten i administrationsselskabet for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, med et beløb svarende til alle eksisterende genbeskatningssaldi divideret med den i § 17, stk. 1, nævnte procent plus genbeskatningssaldi efter ligningslovens § 33 D (fuld genbeskatning).

forvaltere af alternative investeringsfonde m.v., og som ikke er selvforvaltende alternative investeringsfonde.

10) Ejendomskreditselskaber, der har eller skal have tilladelse efter § 2 i lov om ejendomskreditselskaber.

11) Virksomheder omfattet af lov om et skibsfinansieringsinstitut.

12) Forbrugslånsvirksomheder, der har eller skal have tilladelse efter § 3 i lov om forbrugslånsvirksomheder.

13) Selskaber, der fra et fast driftssted, jf. § 2, stk. 1, litra a, udøver virksomhed svarende til den virksomhed, der udøves af selskaber omfattet af nr. 1-12.«

2. I § 31 A, stk. 10, indsættes efter 2. pkt. som nye punktnummer:

»Er administrationsselskabet et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, forhøjes selskabets indkomst dog kun med 22/26 af det beløb, der følger af 1. og 2. pkt. Er administrationsselskabets indkomstår påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, forhøjes indkomsten dog kun med 22/25,2 af det beløb, der følger af 1. og 2. pkt.«

3. I § 31 A, stk. 10, 3. og 7. pkt., der bliver 5. og 9. pkt., ændres »6. pkt.« til: »8. pkt.«

4. I § 31 A, stk. 10, 5. pkt., der bliver 7. pkt., ændres »3. pkt.« til: »5. pkt.«

5. I § 31 A, stk. 10, 6. pkt., der bliver 8. pkt., ændres »1.-5. pkt.« til: »1.-7. pkt.«

6. I § 31 A, stk. 11, indsættes som 2. og 3. pkt.:

»Er administrationsselskabet et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, forhøjes selskabets indkomst dog kun med 22/26 af det beløb, der følger af 1. pkt. Er administrationsselskabets indkomstår påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, forhøjes

indkomsten dog kun med 22/25,2 af det beløb, der følger af 1. pkt.«

§ 31 B. ---

Stk. 2. Administrationsselskabet skal i forbindelse med rettidig afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 fremlægge oplysninger, der muliggør en kontrol af ejerforholdene i det ultimative moderselskab og i koncernens andre selskaber. Afgivelsen af oplysninger efter skattekontrollovens § 2 vedrørende sambeskatningsindkomsten skal indeholde opgørelse af genbeskatningssaldi, jf. § 31 A, stk. 10, 3. pkt., og stk. 12. Oplyste saldi udgør efter foretagelsen af en skatteansættelse en del af denne.

§ 32. ---

Stk. 2-6. ---

Stk. 7. Et moderselskab skal ved indkomstopgørelsen medregne den del af datterselskabets indkomst opgjort efter danske regler, der svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, jf. stk. 6, 1. pkt., som moderselskabet har været i besiddelse af i indkomståret. Besiddes den samme indflydelse i et datterselskab direkte eller indirekte af flere moderselskaber, medregnes indflydelsen hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse. Besidder flere moderselskaber lige stor indflydelse, medregnes indflydelsen hos det øverste moderselskab. Der medregnes dog kun indkomst optjent af datterselskabet i den del af moderselskabets indkomstår, hvor moderselskabet anses for at være moderselskab for datterselskabet. Indkomsten medregnes i det indkomstår for moderselskabet, hvor datterselskabets indkomstår afsluttes.

7. I § 31 B, stk. 2, 2. pkt., ændres »§ 31 A, stk. 10, 3. pkt.« til: »§ 31 A, stk. 10, 5. pkt.«

8. I § 32, stk. 7, indsættes efter 3. pkt. som nyt punktum:

»Uanset 2. og 3. pkt. skal et moderselskab, der er et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, medregne sin andel af datterselskabets indkomst, hvis datterselskabets indkomst ellers ville blive medregnet hos et moderselskab, der ikke er omfattet af § 17 A, stk. 3.«

§ 2

I skatteforvaltningsloven, jf. lovebekendtgørelse nr. 635 af 13. maj 2020, som ændret senest ved § 5 i lov nr. 2614 af 28. december, foretages følgende ændringer:

§ 17. ---

Stk. 2. Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan told- og skatteforvaltningen offentliggøre følgende oplysninger om skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, litra a og b, og fondsbeskatningslovens § 1, medmindre de pågældende er fritaget for oplysningspligt efter skattekontrollovens § 4, stk. 1, nr. 3 eller 4, eller fondsbeskatningsloven § 15, stk. 2 eller 3:

1-4) ---

Stk. 3. ---

Stk. 4. Indgår selskabet m.v. i en sambeskatning, kan oplysningerne efter stk. 2, nr. 1-3, offentliggøres samlet for

1. I § 17, stk. 2, indsættes efter nr. 3 som nyt nummer:

»4) Den beregnede skat i indkomståret, der er en følge af forhøjelsen af den skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 17 A.«

2. I § 17, stk. 4, ændres »stk. 2, nr. 1-3« til: »stk. 2, nr. 1-4«.

de sambeskattede selskaber m.v. med angivelse af, hvilke selskaber m.v. der indgår i sambeskatningen.

§ 39. Skattepligtige omfattet af § 38, som ikke er fritaget efter § 40, stk. 1, skal udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, i overensstemmelse med hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. dog stk. 2 og 4. Den skriftlige dokumentation skal dog alene udarbejdes i følgende situationer:

1-7) ---

§ 8 N. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervsmæssige lønudgifter til personer i ansættelsesforhold, bestyrelsesshonorarer og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelsesshervet.

Stk. 2. Betaling for erhvervsmæssige udgifter omfattet af stk. 1 kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab er sambeskattet efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A.

§ 3

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 283 af 2. marts 2022 som ændret ved § 3 i lov nr. 2612 af 28. december 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 39, *stk. 1*, indsættes efter nr. 4 som nyt nummer:

»5) Den ene part i den kontrollerede transaktion er omfattet af selskabsskattelovens § 17 A, medmindre alle parterne i den kontrollerede transaktion er omfattet af selskabsskattelovens § 17 A.«

§ 4

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1735 af 17. august 2021, som ændret senest ved § 2 i lov nr. 2613 af 28. december 2021, foretages følgende ændring:

1. I § 8 N, *stk. 1*, indsættes efter »bestyrelsesshervet«: », jf. dog stk. 3-5«, og som *stk. 3-5* indsættes:

»*Stk. 3.* Der kan dog ikke efter stk. 1 og 2 samlet fradrages udgifter for mere end et grundbeløb på 6.339.800 kr. (i 2010-niveau) for en person i et indkomstår. 1. pkt. gælder for de udgifter, der hos personen, som udgiften vedrører, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller beskattes som en arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse efter arbejdsmarkedsbidragsloven, eller, såfremt personen ikke er skattepligtig her til landet, ville have været beskattet som en arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse efter arbejdsmarkedsbidragsloven, såfremt personen var skattepligtig her til landet. Til udgifterne nævnt i 2. pkt. medregnes tillige befordring, der er betalt af arbejdsgiveren, og som hos modtageren er skattefri efter § 9 C, stk. 7. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 4. Stk. 3 finder anvendelse samlet for alle skattepligtige, der har en forbindelse som omhandlet i § 2. Grundbeløbet i stk. 3 fordeles forholdsmæssigt mellem de skattepligtige, som har en forbindelse som omhandlet i § 2, såfremt flere skattepligtige har udgifter, som nævnt i stk. 3, til den samme person i samme indkomstår.

Stk. 5. For køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der er omfattet af stk. 1 og 2, og hvor udgiften for det selskab, der har ydet køberetterne eller tegningsretterne, fradrages efter § 28, stk. 3, finder stk. 3 anvendelse for værdien af køberetten eller tegningsretten på udnyttelsestidspunktet, og værdien tillægges de udgifter, der er omfattet af stk. 3, for

den person, som køberetten eller tegningsretten oprindeligt
er udstedt til.«