

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

23. marts 2018

## **Ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love (Justering af reglerne om fast driftssted ved investering via transparente enheder mv.)**

Skatteministeriet har den 23. februar 2018 fremsendt ovennævnte til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR- danske revisorer har gennemgået udkastet og har følgende kommentarer hertil:

### **Ændring af fast driftssteds-definitionen, jf. den foreslåede SEL § 2, stk. 7**

FSR ser positivt på, at der indføres regler, der hindrer, at passiv investeringsvirksomhed medfører etablering af et fast driftssted både i relation til, hvornår der anses for udøvet et erhverv gennem et fast forretningssted og i relation til, hvornår der efter agentreglen anses for udøvet et erhverv, herunder den kommende udvidelse af agentreglen.

Etablering af fast driftssted begrænses således til de tilfælde, hvor der udøves en næringsvirksomhed, hvilket ifølge bemærkningerne afgøres efter de almindelige principper for fastlæggelsen af det skatteretlige næringsbegreb. Dette begreb er dog ikke i alle tilfælde klart defineret, og der vil derfor fortsat bestå en vis usikkerhed i forhold til, hvorvidt en aktivitet kvalificerer til udøvelse af erhverv (næring), og dermed mulig etablering af et fast driftssted.

Det angives således eksempelvis, at aktiviteterne udgør næring, når selskaber driver næring ved finansiering, såkaldt pengeæring. Vil funktioner i en afdeling af et udenlandsk koncernselskab, der går ud på at håndtere indlån og udlån til samtlige selskaber i koncernen (og på ingen måde uden for koncernen) anses for udøvelse af erhverv (finansieringsnæringsvirksomhed), der kvalificerer til et fast driftssted, hvis aktiviteten udøves gennem et fast forretningssted i Danmark?

FSR – danske revisorer  
Kronprinsessegade 8  
DK - 1306 København K

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

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

H042-18

Ifølge lovbemærkningerne er det i de tilfælde, hvor investeringer foretages af flere investorer gennem en transparent enhed, den enkelte deltagers forhold/hensigt, der er afgørende for, om denne foretager investeringerne som led i næring og dermed udøvelse af erhverv. Dette vil i praksis kunne give anledning til usikkerhed. Skal de investorer, der anses for at drive næringsvirksomhed, anses for at drive den i fællesskab i den transparente enhed, eller ses der bort fra den transparente enhed, således at der består et antal faste driftssteder svarende til det antal investorer, der anses for at drive næring? Spørgsmålet har fx betydning, hvis en investor, der til at starte med ikke anses for at være i næring, efterfølgende – måske som følge af vedkommendes øvrige aktiviteter – tillige må anses for i næring med sin andel af den transparente enhed. Vil denne ændring have konsekvenser for de investorer, der hele tiden har været anset for at være i næring? Kan investorer, der bedømt efter deres egne forhold ikke er næringsdrivende, alligevel risikere at blive anset for næringsdrivende, fordi investeringsaktiviteterne udøves sammen med næringsdrivende investorer i en skattetransparent enhed ("smitte" – enten fra de næringsdrivende investorer eller fra den skattetransparente enhed)?

Det anføres s. 18 i bemærkningerne til udkastet, at den nye affattelse af fast driftssted begrebet i artikel 5 i OECD's modeloverenskomst fra 2017 betyder for fortolkningen i intern dansk skatteret. Dette er efter FSR's opfattelse *ikke* korrekt, idet OECD med 2017 modellen har *ændret* indholdet af fast driftssted begrebet, og ikke som ved tidligere opdateringer blot *præciseret* indholdet. Det anførte bør derfor udgå af bemærkningerne.

### **Betydningen af den ændrede fast driftsstands-definition for danske selskaber**

De ændrede kriterier for, hvornår der er tale om udøvelse af erhverv, får også betydning for danske selskaber. Når passiv investering ikke længere kan kvalificeres som udøvelse af erhverv, og dermed ikke længere kan udgøre et fast driftssted, kan denne indkomst således ikke længere undtages fra dansk beskatning med henvisning til territorialprincippet. Dette medfører dog ifølge lovbemærkningerne ikke en øget beskatning, fordi der allerede nu sker dansk CFC-beskatning af indkomsten i det faste driftssted. Den ændrede definition medfører således blot, at en CFC-beskatning udskiftes med en almindelig indkomstbeskatning.

FSR er usikre på, om dette nu også er helt korrekt? Hvis de pågældende udlande, hvor danske selskaber nu har faste driftssteder, ikke har en tilsvarende regel om, at passiv investering ikke anses for udøvelse af erhverv, kan der således være situationer, hvor der efter udenlandske regler fortsat består et fast driftssted, mens dette ikke er tilfældet efter de nye danske regler. Resultat er da, at indkomsten dobbeltbeskattes, nemlig dels som dansk indkomst og dels i udlandet som indkomst fra et fast driftssted.

Den foreslåede ændring kan således medføre, at Danmark og udlandet beskatter den samme indkomst, men på to forskellige grundlag – dels som indkomst optjent i Danmark og dels som indkomst optjent i udlandet.

Tidligere kunne dobbeltbeskatning lempes for det danske selskab via CFC-reglernes adgang til dobbeltbeskatningslempelse, men dette er ikke længere muligt, når den danske beskatning ikke sker på grundlag af CFC-reglerne.

Nu vil eventuel lempelse skulle ske efter ligningslovens § 33 eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatteministeriet bedes bekræfte, at bestemmelsen i ligningslovens § 33, stk. 2 ikke er til hinder for, at der kan opnås lempelse for eventuel udenlandsk skat, enten efter ligningslovens § 33 eller efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, uanset at indkomsten efter dansk ret nu anses for ikke at vedrøre et udenlandsk fast driftssted.

Tilsvarende problemstilling er aktuel i forhold til fysiske personer og den ændrede definition i KSL § 2, stk. 11. Her angives det også i lovbemærkningerne, at ændringen er uden betydning for fysiske personer skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, fordi de som følge af globalindkomstprincippet i forvejen er skattepligtige.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at hvis et dansk selskab efter de foreslåede regler ophører med at have et fast driftssted i udlandet, da vil aktiver og passiver, der kommer under dansk beskatning, enten indgå med de anskaffelsessummer mv., der er fastlagt ifølge den tidligere CFC-beskatning, eller hvis der ikke er sket CFC-beskatning, da vil anskaffelsessummen være handelsværdien på overførselstidspunktet.

## Værnsreglen

Side 4

Der er foreslået en værnsregel, der ifølge bemærkningerne skal imødegå en kunstig udskillelse af investeringsaktiviteterne, når de vedrører erhvervsmæssige aktiviteter her i landet.

Der opstår umiddelbart en forskelsbehandling, når værnsreglen kun skal gælde for erhvervsmæssige aktiviteter **i Danmark**, dvs. kun i forhold til udenlandske selskaber. Bør danske selskaber også anses for at have fast driftssted i udlandet, selvom de ikke driver næring i udlandet, men fordi de har en forbindelse til en virksomhed, der udøver erhvervsvirksomhed **i udlandet**?

Efter værnsreglen kan det anses for udøvelse af erhverv (og dermed eventuelt etablering af fast driftssted i Danmark), selvom investeringsaktiviteterne ikke udgør næringsvirksomhed. Det gælder, når det udenlandske selskabs investeringsaktiviteter i Danmark har forbindelse med en erhvervsvirksomhed, der udøves i Danmark af et selskab, der er interesseforbundet med det udenlandske selskab efter LL § 2.

Værnsreglen gælder ifølge lovteksten, når den udenlandske virksomhed, der ikke driver næring, har en forbindelse som omhandlet i LL § 2 til "en fysisk eller juridisk person", der "udøver erhvervsvirksomhed i Danmark". I den forbindelse hører FSR gerne, hvor værnsreglen kun gælder, hvis denne virksomhed ud fra en selvstændig vurdering har fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, i Danmark?

Gælder værnsreglen også, hvis den udenlandske virksomhed, som ikke driver næring i Danmark, har en forbindelse som omhandlet i LL § 2 med et dansk selskab, der er fuldt skattepligtig i Danmark?

Det angives i lovudkastet, at der består den fornødne forbindelse mellem investeringsaktiviteterne og erhvervsaktiviteterne, når aktiverne og passiverne i investeringsvirksomheden ville skulle allokere til det faste driftssted, som erhvervsaktiviteterne skaber, hvis investeringsaktiviteterne var blevet udøvet af den samme, som udøver erhvervsaktiviteterne.

- Denne værnsregel forekommer meget uklar. Skatteministeriet bedes fremkomme med nogle eksempler på, hvornår den "kvalificerede" forbindelse mellem investeringsaktiviteterne og erhvervsvirksomheden er tilstede, herunder: Hvornår skal anlægsaktier således anses for at vedrøre erhvervsaktiviteterne?

- Hvornår skal besiddelse af fordringer anses for at vedrøre erhvervsaktiviteterne?
- Hvornår skal udlån anses for at vedrøre erhvervsaktiviteterne?

Side 5

Er det korrekt forstået, at hvis værnreglen gælder, og investeringsaktiviteter, der ikke udgør næring, således kan udgøre et fast driftssted, er dette så et selvstændigt fast driftssted for det udenlandske selskab, der driver investeringsaktiviteterne, eller bliver investeringsaktiviteterne en del af det faste driftssted, der er etableret af erhvervsaktiviteterne (altså af den enhed, hvortil der haves en forbindelse som omhandlet i LL § 2)?

### **Udvidelse af værnreglen i SEL § 2 D, stk. 2 og 4**

FSR har selvfølgelig forståelse for, at yderligere værnregler må indføres, hvis der sker omgåelse.

Den foreslåede udvidelse af virkeområdet for SEL § 2 D forekommer dog meget vidtgående, idet ethvert salg af porteføljeaktier inden for en eksisterende koncern til et tomt erhvervende selskab synes at ville blive omfattet af reglen med den følge, at et kontant salgsvederlag skal behandles som udbytte.

Baseret på det i bemærkningerne anførte om den sag, der har afstedkommet den foreslåede stramning, synes den foreslåede stramning at gå langt ud over hvad der er nødvendigt, og Skatteministeriet opfordres derfor til i højere grad at målrette stramningen til den konstaterede misbrugssituation.

Skatteministeriet bedes herunder overveje, om der kan gøres en udtagelse, sådan at der ikke sker udbyttebeskatning, når de *"fysiske og juridiske personer hvormed overdrageren har en forbindelse om omhandlet i ligningslovens § 2"* ejede aktierne i det erhvervende selskab eller et hermed koncernforbundet selskab længe før SEL § 2 D, stk. 2-overdragelsen blev foretaget.

Den foreslåede stramning synes bl.a. at medføre, at følgende situation er omfattet af stramningen:

Et moderselskab ejer to datterselskaber, D1 og D2 (der således er søsterselskaber). D1 ejer en post porteføljeaktier i et andet selskab. Disse porteføljeaktier overdrages til D2 mod kontant betaling. D2 er "tomt" i SEL § 2D's forstand. Eftersom D1 har en forbindelse som omhandlet i LL § 2 med M, og

eftersom M ejer aktierne i D2, synes salgssummen for porteføljeaktierne at skulle behandles som udbytte hos D1.

Side 6

Er Skatteministeriet enig heri? Hvis ja bedes Skatteministeriet bekræfte, at D1 anses for at have modtaget "udbyttet" (=salgssummen for porteføljeaktierne) fra D2. Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelse kvalificeres salgssummen som udbytte. Kan det være rigtigt i denne situation, hvor "udbyttet" ikke hidrører fra et underliggende selskab, men derimod fra et søsterselskab? Skal salgssummen i denne situation i stedet kvalificeres som et tilskud? Hvis kvalifikationen ikke er som tilskud, men derimod som udbytte, synes udbyttet hverken at være omfattet af SEL § 13 eller SEL § 31D.

I relation til fusioner synes udvidelsen også at ramme meget bredt. Gennemførelse af fusion er således en almindelig metode, hvis forretningsområder ønskes opdelt på nye måder inden for en koncern, og netop for at ændre koncernstrukturen kan det være nødvendigt at yde kontantvederlæggelse. Når fusioner foretages koncerninternt, vil den foreslåede udvidelse altid udløse udbyttebeskatning, hvis der udelukkende ydes kontant salgsvederlag, fordi koncernselskaber efter fusionen ejer aktier i det modtagende selskab. Kan situationer, hvor der ikke er sket ændringer i ejerforholdene op til fusionen mv., ikke undtages fra den foreslåede udvidelse, idet det i disse tilfælde vil være klart, at fusionen mv. ikke gennemføres for at undgå udbyttebeskatning?

## **Tynd kapitalisering – Skattefrie renteindtægter**

FSR hører gerne følgende:

Når det efter den foreslåede regel skal vurderes, om debitorselskabet ville have været omfattet af SEL § 11, hvis det havde været et dansk selskab, skal debitorselskabet da vurderes:

- På basis af en konsolideret opgørelse med de danske koncernselskaber, hvorved koncerninterne fordringer/gæld inden for konsolideringen udlignes, eller skal vurderingen ske på stand alone basis?

En konsolidering, hvori det udenlandske debitorselskab medtages i den danske konsolidering, vil kunne medføre, at der slet ikke foreligger en koncerngæld fra det udenlandske debitorselskab til det danske kreditorselskab, der rammes af tynd kapitalisering, hvorfor der heller ikke er behov for en skattefrihedsregel (skattefrihedsreglen bliver da nærmest illusorisk). Der kan derfor alternativt være tale om en

konsolideret opgørelse, hvori det udenlandske debitorselskab indgår sammen med koncernforbundne selskaber hjemmehørende i samme land, dvs. der foretages en opgørelse svarende til, at det udenlandske debitorselskab var et dansk selskab, men uden at konsolidere med danske selskaber (herunder kreditorselskabet).

Side 7

Vil det udenlandske debitorselskab ikke blive anset for begrænset efter SEL § 11, hvis dets kontrollerede gæld på stand alone basis udgør mindre end 10 mio.kr. eller skal 10 mio.kr. grænsen vurderes inden for (den danske eller en udenlandsk, jf. ovenfor) konsolidering med medregning af det udenlandske debitorselskab?

Skal størrelsen af den gæld, der skal konverteres efter SEL § 11 hos det udenlandske debitorselskab, opgøres på stand alone basis eller på basis af den konsoliderede opgørelse, der opgøres for danske selskaber?

Til belysning af ovenstående fortolkningsproblemer bedes Skatteministeriet fremkomme med et antal eksempler på, hvordan det i forskellige koncernstrukturer nærmere vurderes (opgøres), om det udenlandske debitorselskab ville have været fradragsbegrænset efter SEL § 11, såfremt debitorselskabet havde været skattepligtigt til Danmark, herunder med inddragelse af konsolidering, hvis dette skal ske.

Skal der gælde særlige krav til den udenlandske rentefradragsbegrænsning? Hvis der eksempelvis i udlandet sker en fradragsbegrænsning, som ikke er baseret på en tynd kapitaliseringsopgørelse, men derimod baseret på en EBIT-regel svarende til SEL § 11 C, vil den udenlandske fradragsbegrænsning da opfylde betingelsen i den foreslåede regel, sådan at kreditor kan modtage rentebetalingerne skattefrit?

I forlængelse heraf: Vil Skatteministeriet oplyse, hvad der i den foreslåede SEL § 11, stk. 7, nærmere forstås ved "regler om tynd kapitalisering" i det andet land? Hvis det udenlandske debitorselskab efter reglerne i sit hjemland ikke kan fradrage årets renteudgifter i det aktuelle år, men fx kan fremføre dem til et efterfølgende indkomstår, som det eksempelvis kendes efter EBIT-reglen i SEL § 11 C, vil renteindtægterne stadig være skattefrie for det modtagende danske selskab efter den nye regel?

Lempelsen vedrørende skattefrihed af renteindtægter kunne vel lige så godt få virkning fra indkomstår 2018, uanset hvornår dette påbegyndes (i lovudkastet

foreslås virkning for indkomstår påbegyndt den 1. juli 2018 eller senere)? Dette var vel mere smidigt for alle parter (både SKAT og skatteyder). Da der er tale om en lempelse, er det vel uproblematisk, at virkningstidspunktet ligger tilbage i tid i forhold til tidspunktet for lovforslagets fremsættelse.

Side 8

#### **Kontantvederlag ved skattefri fusion m.v.**

Ændringen af SEL § 2 D, jf. ovenfor, har også som konsekvens, at kontantvederlag ved skattefrie fusioner mv. skal behandles som udbytte, hvis overdrageren eller en LL § 2-enhed ejer aktier i det indskydende eller det modtagende selskab efter fusionen.

Igen synes det unødvendigt at ramme tilfælde, hvor de pågældende har været aktionærer i længere tid før fusionen mv. FSR hører gerne ministeriets kommentarer hertil.

#### **Genoptagelsesregel vedrørende lagerbeskatning af fast ejendom**

Det angives i lovbemærkningerne, at den foreslåede genoptagelsesregel vedrørende lagerbeskatning af fast ejendom foruden tilfælde, hvor lagerprincippet fejlagtigt ikke er anvendt, tillige skal gælde situationer, hvor den skattepligtige har foretaget en forkert værdiansættelse ved opgørelsen af gevinst og tab efter lagerprincippet.

Reglen svarer til den tidligere indførte særlige genoptagelsesregel vedrørende forkert beskatningsprincip efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven.

FSR hører gerne, hvorvidt det i lovbemærkningerne anførte, betyder at genoptagelsesreglen vedrørende forkert beskatningsprincip efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven også kan anvendes, hvis lagerprincippet er korrekt anvendt, men værdiansættelsen af værdipapirerne ikke er korrekt foretaget?

I forhold til det netop anførte: Hvis en skatteyder omfattes af den foreslåede SEL § 13 J har anvendt lagerprincippet, men blot efter SKATs opfattelse har anvendt en forkert værdi ved lagerbeskatningen, ses det ikke muligt, at den foreslåede regel kan anvendes i disse situationer, henset til, at det fremgår af den foreslåede ordlyd, at bestemmelsen (kun) finder anvendelse, hvor den skattepligtige har anvendt realisationsprincippet og ikke lagerprincippet?

Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelse gælder denne kun, hvor realisationsprincippet fejlagtigt er anvendt af skattepligtige, der efter den foreslåede SEL § 13 J (dvs. udenlandske pensionsinstitutter) burde have anvendt lagerprincippet. Bør den foreslåede regel i lovudkastets § 10, nr. 2, ikke også omfatte situationer, hvor danske pensionsinstitutter fejlagtigt har anvendt realisationsprincippet, selvom de efter PAL § 15, stk. 3, burde have anvendt lagerprincippet?

Den foreslåede bestemmelse omfatter udelukkende direkte ejet ejendom. De særlige regler i SEL § 3 A for indirekte ejerskab af fast ejendom bør også tilsvarende tilrettes en ensartet behandling.

Den nye regel finder kun anvendelse for pensionskasser, der er hjemmehørende i EU /EØS, jf. SEL § 13 J, stk. 3. Da lovændringen imidlertid er udløst af en overtrædelse af kapitalens frie bevægelighed (TEUF art. 63), og da denne bestemmelse også gælder i relation til tredjestater, må anvendelsesområdet for SEL § 13 J udvides.

### **Faste driftssteders ret til at modregne udbytteskat**

Udvidelse af reglen i KSL § 67, stk. 1-2, således at faste driftssteder af udenlandske fysiske personer og selskaber får samme ret som her hjemmehørende fysiske personer og selskaber til at modregne betalte udbytteskatter, skal ifølge lovudkastet først have virkning 1. juli 2018. Eftersom det må ses som en fejltagelse, at faste driftssteder af de nævnte ikke tidligere har været omfattet af reglen, skal FSR foreslå, at virkningstidspunktet sættes tilbage i tid, således at der i hvert fald kan ske modregning i indkomstår, der kan genoptages ordinært.

I lovudkastets § 4, nr. 10, hvorved der foreslås en ændring i KSL § 67, stk. 1, 1. pkt., skal "litra 4" rettes til "nr. 4".

### **Ændring af udbyttebestemmelsen i ligningslovens § 16 A**

Ved § 5, nr. 1, i lovudkastet foreslås, at det i ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1, indsættes, at udbyttebegrebet efter ligningslovens § 16 A også omfatter "afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1".

FSR formoder, at afståelsessummer, der efter ligningslovens § 16 B, stk. 2, samt stk. 4-5, undergives en særlig behandling (beskatning efter aktieavancebeskatningsloven eller skattefrihed), ikke anses for "afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1" i forhold til den ændrede formulering af ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1. Ministeriet bedes bekræftet dette.

Side 10

For at fjerne enhver tvivl herom kan det overvejes at ændre den foreslåede indsættelse i ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1, sådan at indsættelsen får følgende ordlyd: "og afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1, som ikke omfattes af ligningslovens § 16 B, stk. 2 og stk. 4-5".

Hvorfor benytter man ikke lejligheden til at lappe det hul, at skattepligtige afståelsessummer efter SEL § 2D og KSL § 2, nr. 6, 3. og 4. pkt. ikke er omfattet af udbyttebegrebet i hverken KSL § 65 eller LL § 16A, stk. 2?

## **Vedrørende den foreslåede EU-retlig tilpasning af reglerne om momsfrigtagelse for selvstændige grupper**

### **Bemærkninger vedrørende personbefordring**

FSR har ingen bemærkninger til hensigten med lovændringen om at tilpasse denne i overensstemmelse med EU-Domstolens domme i sagerne C-326/15, DNB Banka, C-605/15, Aviva og C-616/15, Kommissionen mod Tyskland.

FSR bemærker dog, at personbefordring er momsfritaget i Danmark, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Danmark har benyttet bemyndigelsesbestemmelsen i direktivets artikel 371, jf. bilag X, Del B, nr. 10, hvorefter Danmark kan fortsætte med at fritage de transaktioner, der er anført i nævnte bilag på de betingelser, der var gældende ved 6. momsdirektivs ikrafttræden.

I forlængelse af ovenstående bemærker FSR endvidere, at formålet med, at Danmark valgte at bibeholde momsfritagelsen for personbefordring grundlæggende må anses for at være båret af samme hensyn som de momsfritagelser, der fremgår af Direktivets kapitel 2, herunder et ønske af almen interesse om billigere ydelser for borgerne.

Endvidere bemærkes det i denne henseende, at EU-Domstolen naturligt ikke forholder sig til ovennævnte overgangsordning, som Danmark har benyttet sig af

ved opretholdelsen af fritagelsen for personbefordring.

Side 11

På baggrund af ovenstående bedes Skatteministeriet genoverveje formålet med at ekskludere momslovens § 13, stk. 1, nr. 15, fra anvendelsesområdet for momslovens § 13, stk. 1 nr. 19.

### **Beskatning af beløb vedrørende tilbagebetalte provisioner mv.**

Ved lovudkastet foreslås indsat hjemmel til, at tilbagebetalte provisioner mv. beskattes som kapitalindkomst (lovudkastets § 9, nr. 3) eller som aktieindkomst (lovudkastets § 9, nr. 9).

Efter FSRs vurdering bør ordet "omfattet" tre steder i lovudkastets § 9, nr. 3, henholdsvis § 9, nr. 9, ordensmæssigt ændres til "efter" på samme måde, som ordet "efter" anvendes i lovudkastets § 11, nr. 2 (idet beløbene modtages "efter" de nævnte bestemmelser i lov om finansiel virksomhed mv.).

### **Skatteindberetningsloven - Indberetning efter lov om finansiel virksomhed**

Skatteministeriet bedes bekræfte, at pligten til indberetning af beløb, der videregives til kunder efter FIL § 46 b, gælder med virkning for refusioner, der foretages fra den 1. juli 2018 og senere. Refusioner foretaget før dette tidspunkt skal ikke indberettes til SKAT.

### **Bemærkninger til ikrafttrædelsesreglerne**

#### **Til § 13, stk. 1**

Som FSR læser ikrafttrædelsesbestemmelsen foreslås lovændringen fsva. § 7, stk. 1 om ændring i momsloven, at træde i kraft 1. juli 2018.

FSR finder dette beklageligt og skal bemærke, at et ikrafttrædelsestidspunkt med så kort et varsel kan blive en betydelig administrativ udfordring for de berørte, som ikke længere kan omfattes af momsfrigtagelsen for selvstændige grupper. Eksempelvis kan det nævnes, at boligorganisationer ikke blot kan forhøje huslejen og derved få dækket meromkostningen på moms som følge af, at momsfrigtagelsen for selvstændige grupper ikke længere finder anvendelse. At huslejen i nævnte tilfælde ikke blot kan hæves skyldes, at lejeloven foreskriver, at huslejeforhøjelse skal varsles med min. 3 måneders varsel.

Den delvise fradragsret i virksomheder med blandede aktiviteter skal opgøres på baggrund af omsætningen i et helt kalenderår. Det bør generelt undgås at ændre momspligten for sådanne virksomheder midt i et kalenderår, da det vil medføre en uhensigtsmæssig opgørelse af momsfradragsretten for disse og vanskeliggøre eventuel opgørelse af momsreguleringsforpligtelser.

Side 12

FSR skal derfor opfordre til, at det foreslåede ikrafttrædelsestidspunkt genovervejes med henblik på at fastsætte en mere rimelig overgangsperiode, som ikke giver en unødvendig administrativ byrde for de berørte. Det skal i denne henseende bemærkes, at det for en række berørte ligeledes vil kræve betydelige ændringer i deres IT-systemer, organisation og forretningsgange, så disse tilpasses til korrekt at reflektere, at fritagelsen ikke længere finder anvendelse. Henset til den korte varsel for ikrafttrædelsestidspunktet må det forventes, at sådanne tilpasninger må medføre unødvendige meromkostninger for de berørte, hvorimod de berørte kan imødekomme sådanne ændringer med begrænset meromkostninger, såfremt ikrafttrædelsestidspunktet udskydes til eksempelvis dagen efter gruppens regnskabsafslutningstidspunkt (f.eks. 31. december 2018) 1. januar 2019.

FSR bemærker i denne henseende, at der ved bortfald af bindende svar ved bristende forudsætninger, som følge af domme mv., som udgangspunkt fastsættes et varsel på **seks måneder**. Dette bør også gælde i denne situation.

#### Til § 13, stk. 5:

Efter den foreslåede § 13, stk. 5, kan en pensionskasse vælge, at den foreslåede bestemmelse i SEL § 13 J skal have virkning fra og med det indkomstår, hvor pensionskassen blev omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra b, "dog ikke tidligere end indkomstår 2013". Anses dette som lex specialis i forhold til, at indkomstår 2013 jo p.t. ellers er forældet?

Det anføres i lovbemærkningerne (s. 92), at den foreslåede bestemmelse i lovudkastets § 13, stk. 5, giver de udenlandske pensionskasser mulighed for bagudrettet at få en lavere beskatning af overskud ved drift af fast ejendom og eventuelt realiseret avance herpå, såfremt de ønsker det. I lovudkastets § 13, stk. 5, henvises til, at det kan vælges, at SEL § 13 J, stk. 1-2 (lagerbeskatningen), som indsat ved lovudkastets § 1, nr. 11, skal have virkning fra et tidligere indkomstår. Den nedsatte skattesats (15,3 %) fremgår af lovudkastets § 1, nr. 12. I lovudkastets § 13, stk. 5, synes der dermed at

mangle en henvisning til, at også lovudkastets § 1, nr. 12 (den nedsatte skattesats) skal kunne tilvælges virkning fra et tidligere indkomstår?

Side 13

I lovbemærkningerne (s. 91) – bemærkningerne til § 13, stk. 5 – henvises i næstsidste afsnit til "stk. 3". Dette skal så vidt ses være "stk. 4".

I lovbemærkningerne (s. 92) – bemærkningerne til § 13, stk. 5 – henvises i sidste afsnit til "stk. 6". Dette skal så vidt ses være "stk. 5".

Af ikrafttrædelsesbestemmelsen fremgår også, at udenlandske pensionsinstitutters afskrivningsberettigede danske ejendomme skal anses for afstået efter AL § 21, jf. den foreslåede § 13, stk. 4, med heraf følgende beskatning af genvundne afskrivninger. Den nye regel, der skulle komme de udenlandske pensionsinstitutter i møde, har dermed også som konsekvens, at de bringes ud i en beskatningssituation, som de på ingen måde har bedt om. FSR hører gerne i den forbindelse, hvorvidt Skatteministeriet anser dette for i overensstemmelse med EU-retten? Herudover om det vil være muligt at få henstand med skatten? Tillige hører FSR gerne om med hvilken skattesats de genvundne afskrivninger i øvrigt skal beskattes med? Den nye sats på 15,3 % eller 22 %?

FSR-danske revisorer står gerne til rådighed for en drøftelse af ovenstående bemærkninger.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing  
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen  
Skattechef