



EY Godkendt Revisionspartnerselskab
Dirch Passers Allé 36
Postboks 250
2000 Frederiksberg

Telefon 73 23 30 00
Fax 72 29 30 30
www.ey.com/dk
CVR-nr. 30 70 02 28

Folketingets Skatteudvalg

4. maj 2021

L 89 (2020/21) – CFC-beskatning

Vi skal venligst anmode om, at skatteministeren besvarer nedenstående spørgsmål vedrørende udkast til ændringsforslag til L 89, jf. svar på spørgsmål 12.

Med venlig hilsen
EY Godkendt Revisionspartnerselskab

Jens Wittendorff
Partner

SEL § 32, stk. 5, nr. 3, **litra a)**:

1. Hvorfor omfatter undtagelsen vedrørende royalties fra tredjemand ikke også kapitalgevinster ved salg af egenudviklet IP til tredjemand? Hvorvidt et datterselskab realiserer værdien af egenudviklet IP ved at give tredjemand en brugsret eller ejendomsret til den pågældende IP bør ikke have nogen betydning for CFC-beskatningen. Der foreligger ikke misbrug i nogen af de to situationer.

SEL § 32, stk. 5, nr. 3, **litra b), 2. punktum**:

2. Kan det bekræftes, at udtrykket "økonomisk aktivitet" vedrørende de immaterielle aktiver både omfatter R&D aktiviteter og aktiviteter, hvor IP udnyttes, som f.eks. produktion, salg og distribution?
3. Er der sammenfald mellem indholdet af udtrykket "økonomisk aktivitet" i 2. punktum og "funktioner" i 3. punktum? Hvis ja, bør lovtæksten ensrettes. Hvis nej, bedes forskellen forklaret.
4. Er fokus for substanstesten på de historiske aktiviteter eller de fortløbende aktiviteter (år-for-år vurdering) i datterselskabet?
 - a. Lovteksten peger entydigt på, at der skal foretages en år-for-år vurdering ("viderefører"), hvilket svarer til direktivteksten.
 - b. Bemærkningerne på side 7 henviser derimod til "varetager eller har varetaget" og datterselskabets bidrag "set over tid".
 - c. Hvis SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra b), 3. punktum, skal have et selvstændigt anvendelsesområde, må der efter 2. punktum nødvendigvis foretages en år-for-år vurdering. Efter 3. punktum skal det således vurderes, om aktiviteterne er "udført eller udføres" i datterselskabets hjemland, dvs. en historisk vurdering. Hvis der også skal foretages en historisk vurdering efter 2. punktum, er der ingen forskel mellem 2. og 3. punktum.
5. Substanstesten i 2. punktum bør ændres, så den er i overensstemmelse med Rådets direktiv 2016/1164/EU:
 - a. Ifølge direktivet skal substanstesten vurderes i forhold til en given koncerns *faktiske* aktiviteter. Det er således kun inden for koncernen, at der er mulighed for kunstigt at adskille ejendomsretten til IP fra de værdiskabende aktiviteter vedrørende den pågældende IP. På baggrund heraf kan et datterselskab i en koncern med en strategi om opkøb og udnyttelse af IP gennem kontraktproduktion ikke siges at mangle substans i forhold til IP, blot fordi forskning, udvikling og produktion er foretaget hos tredjemand forud for, at datterselskabet købte den pågældende IP fra tredjemand.
 - b. I præambel 12 til direktivet kommer dette til udtryk ved, at formålet med CFC-beskatningen anføres at være, "igen at henføre" indkomst til moderselskabet fra datterselskabet; moderselskabet bliver skattepligtig af den "henførte indkomst"; indkomst, "der kunstigt er blevet overført" til datterselskabet; og præcist fokusere på situationer, hvor "størstedelen af de beslutnings-tagende funktioner" udøves af moderselskabet. Der er således tale om situationer, hvor indkomsten fra IP *inden for* en koncern kunstigt er flyttet fra f.eks. et dansk moderselskab til et udenlandsk datterselskab.
 - c. Ifølge bemærkningerne kan ejendomsretten til IP i et datterselskab derimod anses for at mangle substans:
 - i. Hvis datterselskabet har tilkøbt IP (midt side 7). Dette udsagn dækker både tilkøb fra koncernselskaber og fra tredjemand.
 - ii. Hvis datterselskabets værdiskabende aktiviteter er beskeden i forhold til den samlede værdiskabelse i hele den periode, hvor de immaterielle aktiver og platformen til disse er udviklet og anvendt, jf. nederst side

- 7/øverst side 8. Dette udsagn dækker både forudgående værdiskabende aktiviteter udført af andre koncernselskaber og tredjemand.
- iii. Hvis "de øvrige væsentlige funktioner" kun i ubetydeligt omfang er udført eller udføres i datterselskabets hjemland, jf. 3. punktum og side 9 i bemærkningerne. Der sondres heller ikke her mellem aktiviteter udført af andre koncernselskaber og tredjemand.
 - d. Den partielle substanstest i 2. og 3. punktum er således i strid med substanstesten i direktivet, da substansen i et datterselskab bl.a. vurderes i forhold til aktiviteter udført af tredjemand før datterselskabet og koncernen blev ejer af en given IP.
 - e. Den partielle substanstest er desuden i strid med etableringsfriheden i artikel 49 TEFU, da den gør det mindre attraktivt at etablere sig i en anden medlemsstat for dér at udføre en aktivitet, der har fuld økonomisk substans (som defineret i direktivet)
 - f. Den partielle substanstest bør derfor ændres, så den bliver i overensstemmelse med direktivet.
6. Hvorfor skal substanstesten anvendes pr. datterselskab efter 2. punktum, mens der anvendes en pr. land-test efter 3. punktum?
 7. De 6 faktorer, der ifølge bemærkningerne (side 7) skal anvendes, når IP ikke er egenudviklet af datterselskabet, er ikke alle relevante:
 - a. 1. faktor. Nettoafkastet af IP indikerer ikke noget om substans, men om investeringen har været god eller dårlig. Der vil ikke foreligge misbrug, hvis IP er tilkøbt og/eller oparbejdet til handelsværdi, uanset at nettoafkastet er højt. På tilsvarende vis indikerer et lavt nettoafkast heller ikke, at et datterselskabs ejendomsret til IP har substans. At anvende nettoafkastet som faktor ved vurderingen af substans kan således medføre helt arbitrære resultater. Denne faktor bør derfor ikke anvendes.
 - b. 2. faktor. Kan det bekræftes, at vurderingen af datterselskabets kontrol over risikoen skal ske efter retningslinjerne herom i OECD TPG (punkt 6.65-6.68)?
 - c. 3. faktor.
 - i. Menes der med "aktiviteter" i denne sammenhæng "funktioner"? ("risici" er omfattet af 2. faktor).
 - ii. Hvorfor kan funktioner, som outsources til andre selskaber, ikke medregnes til datterselskabets substans? Dette anerkendes efter substanstesten i OECD TPG, når ejeren *kontrollerer* de funktioner, som outsources, jf. punkt 6.51-6.58.
 - iii. Antal ansatte og lønudgifter vil normalt ikke indikere noget om værdiskabelsen, og bør derfor ikke anvendes ved substanstesten, jf. punkt 6.142 i OECD TPG: "*The use of transfer pricing methods that seek to estimate the value of intangibles based on the cost of intangible development is generally discouraged. There rarely is any correlation between the cost of developing intangibles and their value or transfer price once developed. Hence, transfer pricing methods based on the cost of intangible development should usually be avoided*".
 - d. 4. faktor. Her sammenblandes en motivtest og en substanstest. I princippet kan en koncern ud fra et skattemæssigt motiv tænkes at lade et udenlandsk datterselskab købe IP fra tredjemand frem for at lade det danske moderselskab købe IP, men hvis der i øvrigt er substans i datterselskabets økonomiske aktivitet vedrørende den pågældende IP, kan det ikke påvirke substanstesten negativt, at den pågældende IP skal supplere anden IP i koncernen. Denne faktor bør derfor udgå, da den ikke vedrører substansen af datterselskabets ejendomsret. Den 4. faktor er også i strid med EU-retten, hvor det netop

- anerkendes, at en koncern kan placere en aktivitet i et udenlandsk datterselskab for at nyde godt af en lav skattesats, forudsat at der i øvrigt er økonomisk substans i ejendomsretten, jf. sag C-196/04, Cadbury Schweppes.
- e. 5. faktor. Hvis et datterselskab ejer IP, og varetager den juridiske beskyttelse og håndhævelse heraf, og datterselskabet endda kontrollerer videreudviklingen, så har datterselskabets ejendomsret til IP økonomisk substans.
 - f. 6. faktor. Hvad er forskellen på 1. faktor (nettoafkast) og 6. faktor (proportionalitet)? Hvorfor kan der ikke være økonomisk substans i eksemplet med tilkøb af IP til 10 mia. kr., hvis datterselskabets medarbejdere faktisk har udført alle væsentlige funktioner?
8. Kan det bekræftes, at værdiskabende funktioner udført af et datterselskabs medarbejdere i andre lande skal medregnes til datterselskabet, uanset om de udenlandske medarbejdere medfører fast driftssted i udlandet (tredjeland)? Spørgsmålet er relevant henset til det større brug af hjemmearbejde.

SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra b), **3. punktum**:

9. Hvorfor anvendes der efter 3. punktum en "super substanstest" oven på den almindelige substanstest efter 2. punktum?
- a. Reglen er i strid med det EU-retlige misbrugsprincip, som anvendt bl.a. i sag C-196/04, Cadbury Schweppes, idet datterselskabets ejendomsret til IP forudsætningsvis har substans efter 2. punktum, og da reglen bidrager til en fragmentering af det indre marked, idet produktion mv. "skal" udføres i datterselskabets hjemland.
 - b. Reglen er endvidere løsrevet fra virkelighedens verden, idet forskning, udvikling, produktion og salg er aktiviteter, der f.eks. for medicinalvirksomheder pr. definition er globale. Uanset om IP fra tredjemand købes af et dansk moderselskab eller et udenlandsk datterselskab, vil videreudvikling og produktion således af forretningsmæssige årsager blive udført forskellige steder i verden. 3. punktum udløser således en strafbeskatning, hvis IP fra tredjemand købes af et udenlandsk datterselskab frem for at et dansk moderselskab, uanset at det måtte være forretningsmæssigt rationelt, at IP konkret købes af et udenlandsk datterselskab, f.eks. fordi den pågældende IP hører under datterselskabets forretningsområde.
 - c. Ingen andre EU-medlemsstater har en regel svarende til 3. punktum. Bestemmelsen vil således stille danske koncerner dårligt i konkurrencen med udenlandske koncerner, uanset at der ikke foreligger noget misbrug, idet den almindelige substanstest er opfyldt.
10. 3. punktum vil normalt medføre CFC-beskatning af indkomst i et udenlandsk datterselskab, der køber færdigudviklede IP fra tredjemand, hvis produktionen finder sted i et andet land end datterselskabets hjemland, f.eks. hos tredjemand i nabolandet. Hvorfor vil det have "mere" substans, at IP i en sådan situation købes af det danske moderselskab, som placerer produktionen hos samme tredjemand?
11. På baggrund af ovenstående bør 3. punktum udgå af ændringsforslaget.

SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra b), **5. punktum**:

12. Hvorfor skal der udarbejdes en særlig CFC-dokumentation, når der i forvejen udarbejdes TP-dokumentation, og når det er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at betingelserne for at anvende substanstesten er opfyldt? Reglen om CFC-dokumentation bør udgå af ændringsforslaget.

13. Det er en urimelig retsfølge, at den partielle substanstest ikke finder anvendelse, hvis en CFC-dokumentation er mangelfuld, når det i forvejen er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at betingelserne for at anvende substanstesten er opfyldt.

SEL §§ 32, stk. 1, nr. 1 og 32, stk. 10 – **fiktiv afståelsesbeskatning**

14. Ændringsforslaget vedr. SEL § 32, stk. 1, nr. 1, indebærer en *skærpelse*, da indkomstbetingelsen i flere tilfælde vil være opfyldt, når indkomst fra en fiktiv afståelse af IP, der er omfattet af den partielle substanstest, ikke medregnes. Sådant indkomst skal jo medregnes som ikke-CFC indkomst efter indkomstbetingelsen.
15. I bemærkningerne til ændringsforslaget anføres det, at der ikke er en fradragsberettiget anskaffelsessum vedr. egenudviklet IP. Det bedes for god ordens skyld bekræftet, at egenudviklet IP er omfattet af overgangsreglen i lovforslagets § 3, stk. 3, hvorefter der skal opgøres en fradragsberettiget indgangsværdi for eksisterende IP.
16. Det bedes forklaret, hvorfor ændringsforslaget vedr. SEL § 32, stk. 10, er nødvendig. Ifølge forslaget til denne bestemmelse skal der kun medregnes indkomst fra aktiver, der er CFC-aktiver. IP, der opfylder betingelserne for at være omfattet af den partielle substanstest, udgør ikke et CFC-aktiv. På baggrund heraf følger det vel allerede af stk. 10, at indkomst fra sådan IP ikke skal medregnes ved en fiktiv afståelsesbeskatning.
17. Det bedes forklaret, hvordan der med ændringsforslaget opnås en ensartet beskatning af egenudviklet og tilkøbt IP? Det bedes samtidigt bekræftet, at egenudviklet IP er omfattet af overgangsreglen i lovforslagets § 3, stk. 3, hvorefter der skal opgøres en fradragsberettiget indgangsværdi for eksisterende IP.

SEL § 32, stk. 17 og 18 - **ophævelse af opkøbsreglen**

18. Lovforslagets opkøbsregel er fortsat relevant i mange situationer, hvor der købes en udenlandsk virksomhed, som både ejer egenudviklet og tilkøbt IP. Med substanstesten kan et opkøbt datterselskab let blive genstand for CFC-beskatning, uanset at det fortsætter med at have betydelig substans, f.eks. hvis R&D-funktionen, eller kontrollen med R&D, af forretningsmæssige årsager flyttes til f.eks. Danmark. En sådan forretningsmæssig begrundet organisationsændring kan udløse CFC-beskatning og deraf følgende opgørelser, værdiansættelser mv., uanset at der jo er tale om tilkøbt IP, der ikke er flyttet internt i koncernen. Opkøbsreglen bør derfor bibeholdes.
19. Alternativt til en videreførelse af opkøbsreglen kunne være, at der blev fastsat afskrivningsberettigede indgangsværdier for et opkøbt datterselskabets IP, uanset om denne er egenudviklet eller tilkøbt.

Overgangsreglen § 3, stk. 3

20. I § 3 stk. 3, bør det anføres, at der skal fastsættes indgangsværdier for eksisterende IP, hvis afkast "er eller bliver" omfattet af SEL § 32, stk. 5. Med den partielle substanstest kan der således opstå situationer, hvor IP ikke er omfattet af SEL § 32, stk. 5, i f.eks. det første indkomstår efter virkningstidspunktet, men hvor den pågældende IP i følgende indkomstår bliver omfattet af SEL § 32, stk. 5, som følge af en funktionsændringer mv.
21. I § 3, stk. 3, 8. punktum, bør det anføres, at afskrivningerne maksimalt kan udgøre indkomsten fra IP "i indkomstår, hvor den pågældende IP udgør et CFC-aktiv". I modsat fald kan der let opstå den situation, at hele indgangsværdien er afskrevet, før den pågældende IP bliver et CFC-aktiv.



Virkningstidspunktet

22. Ændringsforslaget indebærer væsentlige ændringer, der for visse koncerner har skærpende virkning, hvorfor virkningstidspunktet bør flyttes fra 1. januar 2021 til 1. juli 2021.