

  
**Skatteministeriet**

16. januar 2020  
J.nr. 2019 - 10994

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 48 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love. (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti m.v.).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 21 af 20. november 2019. Spørgsmålet er stillet efter ønske fra Marie Bjerre (V).

Morten Bødskov

/ Merete Godvin Jensen



## Spørgsmål

Vil ministeren i et let forståeligt sprog forklare grundlaget for det anførte i bemærkningerne vedrørende CFC-reglerne om, at indførelsen af direktivets substanstest vurderes at indebære et markant mindreprovenu, der kan udgøre et milliardbeløb, samt detaljeret redegøre for hvordan størrelsen heraf opgøres? Ministeren bedes herunder redegøre for, om der er et provenu fra de nuværende danske CFC-regler, som staten forventer at miste ved indførelsen af en substanstest, og i så fald, hvor stort dette mindreprovenu er. Hvis det forventes, at indførelsen af en substanstest vil betyde, at aktivitet bliver flyttet fra Danmark til udlandet, og at staten som følger heraf mister provenu, bedes ministeren redegøre for,

- 1) hvorvidt dette (overflytning af aktivitet til udlandet) vil afføde dansk exitbeskatning, og hvis i benægtende fald, hvorfor ikke og
- 2) hvorvidt det vil være muligt for Skatteforvaltningen via tilgængelige oplysninger, om der flyttes aktivitet til udlandet.

## Svar

Den danske selskabsskat er gennem en længere årrække sænket fra 50 til 22 pct. og svarer i dag omtrent til EU-gennemsnittet. Parallelt med nedsættelsen af satsen er der gennemført, eller skærpet, en lang række værnsregler, som har til formål at beskytte det danske selskabsskattegrundlag. Det gælder bl.a. regler om begrænsning af rentefradrag, interne afregningspriser, tynd kapitalisering, frivillig international sambeskatning samt CFC-beskatning. Både den lavere skattesats og de nævnte værnsregler bidrager til at fastholde dansk skattegrundlag samt skabe ensartede skattemæssige vilkår for danske virksomheder. Det skal indledningsvis understreges, at det ikke er muligt at udskille bidraget hertil fra enkeltelementer i de gennemførte ændringer.

I forhold til spørgsmålets ordlyd, hvor der henvises til ”provenu[et] fra nuværende danske CFC-regler”, kan det indledningsvis oplyses, at der aktuelt kun indgår et beskedent bidrag til dansk selskabsskattegrundlag herfra. Det skyldes, at CFC-reglerne netop tilskynder til at undlade at flytte indkomst vedrørende immaterielle eller finansielle aktiver til udlandet. Virksomhederne vælger derfor i egen interesse at afstå fra en sådan flytning, hvorved de hermed forbundne omkostninger m.v. spares. Danske virksomheder besidder meget betydelige finansielle og immaterielle aktiver, og en svækkelse af CFC-reglerne vil derfor gøre det danske selskabsskattegrundlag, der udgør i størrelsesordenen 250 mia. kr. årligt, mere sårbart over for indkomstflytning.

Indførelse af en substanstest vurderes at medføre en væsentlig udhuling af de eksisterende CFC-værnsregler og dermed medføre en generel svækkelse af det samlede værn for den selskabsskattebase, som eksisterende regler indebærer. Der kan i den forbindelse henvises til svarene på spørgsmål 16 og 26 til L 48, hvor der er redegjort for, at indførelsen af en substanstest baseret på EU-Domstolens praksis vurderes at have den konsekvens, at CFC-reglerne kun vil kunne bringes i anvendelse i rene misbrugssituationer, hvor placeringen af mobile aktiver i et udenlandsk datterselskab må anses for et rent kunstigt arrangement. Det betyder, at dansk CFC-beskatning vil kunne undgås, såfremt et vist minimum af reel økonomisk aktivitet flyttes sammen med finansielle eller immaterielle aktiver.

Indkomstflytning af denne art kendes fra en række konkrete tilfælde i dansk og udenlandsk sammenhæng, hvor undertiden meget betydelige skattepligtige indkomster flyttes til lav beskatning i andre lande (herunder lande hvor særligt store skatteydere reelt kan forhandle med skattemyndighederne om beskatningens niveau).

Lovforslaget ændrer ikke på, at et dansk moderselskab, der fører ikke-finansielle aktiver ud af landet, vil være skattepligtig af en eventuel fortjeneste på disse aktiver opgjort på grundlag af aktiverens handelsværdi på det tidspunkt, hvor de udgår af dansk beskatningskompetence. En sådan beskatning vil enten kunne ske i medfør af reglerne om exitbeskatning, hvis moderselskabet flytter skattemæssigt hjemsted til et andet land, eller i medfør af almindelige regler om overdragelser mellem koncernselskaber (transfer pricing-reglerne), hvis aktiverne overdrages til udenlandske koncernselskaber.

Erfaringerne viser dog, at det ofte er vanskeligt for skattemyndighederne at værdiansætte aktiverens handelsværdi korrekt, herunder ved fraflytning. Det gælder specielt, når patenter og andre immaterielle aktiver føres ud af landet, da dette vil kunne ske, før deres reelle økonomiske potentiale har vist sig, eller før de er færdigudviklede. Som beskrevet i svaret på spørgsmål 16 vil indførelsen af en substanstest også muliggøre, at det juridiske ejerskab til fx et patent fra starten placeres i et udenlandsk koncernselskab, der alene varetager outsourcede funktioner hos koncernforbundne selskaber og kontrollerer og påtager sig den økonomiske risiko, der er forbundet med ejerskabet til patentet.

Lovforslaget ændrer heller ikke på, at det typisk vil være muligt at flytte finansielle aktiver ud af landet, uden at der udløses nogen beskatning. Det kan fx ske ved kapitalindsud i et datterselskab. I det omfang datterselskabet overvejende har fx finansiell indkomst, vil det dog omfattes af dansk CFC-beskatning.

Når betingelserne for CFC-beskatning er opfyldt, indebærer CFC-reglerne, at det fremtidige løbende afkast fra de mobile aktiver underlægges en beskatning svarende til det danske beskatningsniveau. Herved reducerer CFC-reglerne i væsentlig grad incitamentet til at føre aktiver ud af dansk beskatning, herunder i de tilfælde, hvor de nævnte problemer med værdifastsættelse af aktiverne indebærer en lav (eller ingen) beskatning på udførselstidspunktet.

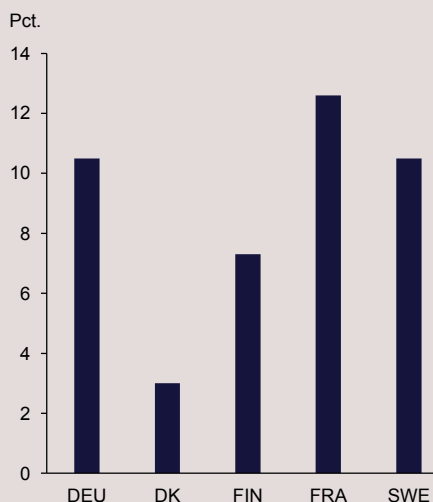
Det er forbundet med betydelig usikkerhed at vurdere, hvor stort et mindreprovenu indførelsen af en substanstest vil medføre. Nedenstående vurdering er derfor forbundet med betydelig usikkerhed. Det skal ses i lyset af, at der ikke foreligger statistiske oplysninger om de samlede mobile aktiver, der potentielt kan føres ud af landet, hvis de danske værneregler svækkes ved indførelse af en substanstest. Det er heller ikke muligt at fastslå, hvor stor en andel af de mobile aktiver, der i praksis vil blive flyttet til lav beskatning i udlandet, da dette bl.a. afhænger af de virksomhedsinterne omkostninger og effekten af de øvrige værneregler på området.

På baggrund af regnskabsdata for europæiske selskaber kan det opgøres, at virksomheder med hovedsæde i Danmark og en omsætning på over 100 mio. kr. har placeret ca. 3 pct. af deres mobile aktiver i udvalgte europæiske lavskattelande (Holland, Luxemburg, Irland, Malta, Cypern og Belgien). Mobile aktiver omfatter såvel immaterielle som finansielle aktiver.

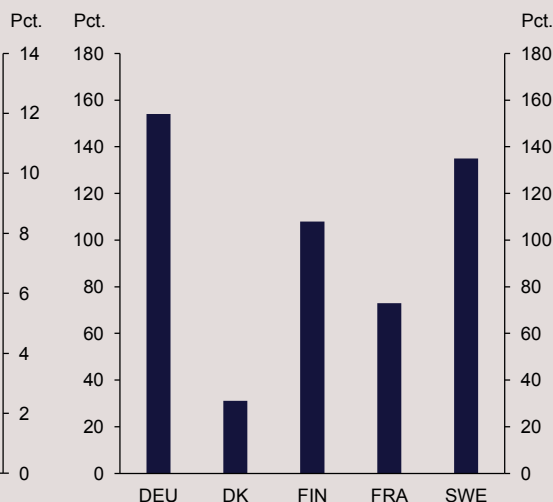
Til sammenligning har virksomheder med hovedsæde i Sverige og Tyskland over 10 pct. af deres mobile aktiver placeret i de pågældende europæiske lavskattelande, mens andelen i Frankrig er over 12 pct., *jf. figur 1*. Virksomheder med hovedsæde i Danmark har således i mindre omfang placeret (den mest mobile del af) deres selskabsskattegrundlag i lavskattelande end selskaber med hovedsæde i andre sammenlignelige lande. Det er en indikation af, at de danske værnsregler i praksis har begrænset virksomhedernes incitament til at flytte aktiver og skattepligtig indkomst til lande med lav skat.

#### Danske og udenlandske selskabers mobile aktiver og overskud i europæiske lavskattelande

**Figur 1. Andel af selskabers mobile aktiver placeret i europæiske lavskattelande i forhold til hovedsædeland**



**Figur 2. Overskud per lønkrone placeret i europæiske lavskattelande i forhold til hovedsædeland**



Anm.: Lavskattelandene er afgrænset til Holland, Luxemburg, Irland, Malta, Cypern og Belgien. Disse lande er udvalgt, fordi deres effektive selskabsbeskatning for multinationale koncerner er markant lavere end i de fleste andre Vesteuropæiske lande. Schweiz har ikke kunne inkluderes, da data ikke indgår den europæiske version af Orbis-databasen. Mobile aktiver omfatter alle ikke-faste aktiver bogført i virksomhedernes regnskaber.  
Kilde: Skatteministeriet på baggrund af Orbis-databasen.

Årsagen til de observerede forskelle på tværs af lande kunne principielt være, at danske virksomheder også har en relativt lille andel af deres reelle aktivitet og aktiver i europæiske lavskattelande sammenlignet med tyske, svenske og franske virksomheder. Imidlertid viser data, at for virksomheder med hovedsæde i Danmark udgør overskud pr. lønkrone i lavskattelande kun ca. 25 pct., mens tallet for virksomheder med hovedsæde i Tyskland er oppe på 150 pct. og ligeledes er over 100 pct. for virksomheder med hovedsæde i Finland og Sverige, *jf. figur 2*.

Hvis en virksomhed har et meget højt overskud i forhold til lønomkostningerne, indikerer det, at overskuddet ikke skyldes reel aktivitet i lavskattelandet, hvilket kan være et tegn på, at overskuddet er flyttet til lavskattelandet med henblik på at reducere beskatningen. Fx ville man forvente, at profitable patenter og andre immaterielle aktiver skabes i samme lande, hvor lønomkostningerne til forskning og udvikling afholdes. Opgørelsen i figur 2 giver således også en indikation af, at de danske værneregler har været relativt effektive.

Det er forbundet med meget stor usikkerhed at vurdere, hvor store indtægter der latent vil kunne undgå dansk beskatning, hvis der indføres en substanstest. Der findes således som nævnt ikke entydige opgørelser af, hvor store indtægter der potentielt vil kunne flyttes ud af landet. Det må dog formodes at være meget store indtægter, der potentielt vil kunne undgå dansk beskatning, hvis der indføres en substanstest.

En substanstest vil bl.a. medføre at indtægter fra royalties og licenser fra patenter og andre immaterielle aktiver udviklet i Danmark i højere grad vil kunne undgå dansk beskatning. Skatteministeriet har ikke umiddelbart mulighed for at opgøre omfanget af de indtægter fra royalties og licenser, der i dag er underlagt dansk beskatning. Ifølge Danmarks Statistiks opgørelse af betalingsbalancen udgjorde Danmarks samlede indtægter fra udlandet i form af royalties og licenser i imidlertid i gennemsnit ca. 18 mia. kr. årligt i perioden 2015-2018. Denne opgørelse omfatter dog ikke danske selskabers royalty-indtægter fra (evt. koncernforbundne) danske selskaber. Den værdi, der er forbundet med immaterielle rettigheder, der udnyttes af ejeren selv, afspejles heller ikke i opgørelsen. Der vil imidlertid potentielt kunne ske flytning af sådanne aktiver, således at danske selskaber – herunder et dansk selskab, der selv har udviklet og/eller udnyttet aktivet – fremover skal betale royalties for brugen til et udenlandsk datterselskab af et dansk moderselskab.

Oven i royalty-indtægterne skal lægges potentielt meget betydelige finansielle indtægter, der ikke umiddelbart kan kvantificeres.

De samlede indtægter, der potentielt vil kunne undgå dansk beskatning, hvis CFC-reglerne svækkes ved indførelse af en substanstest, udgør således et meget betydelige milliardbeløb. Hvor stor en andel af disse indtægter, der i praksis vil kunne flyttes ud af dansk beskatning, kan ikke fastslås på et sikkert grundlag.

Det vurderes dog på baggrund af ovenstående, at det årlige mindreprovenu potentielt kan være i milliardklassen.