



Skatteministeriet

17. maj 2021
J.nr. 2020 - 3979

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 89 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 21 af 28. april 2021. Spørgsmålet er stillet efter ønske fra Rune Lund (EL).

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Det fremgår af de ændringsforslag, som er sendt i høring, jf. svar på spørgsmål 12, at: ”Den foreslåede partielle substanstest vil skulle fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb, og det vil således skulle være afgørende, hvornår datterselskabet efter EU-retten må anses for at have tilstrækkelig substans. Det vil i den sammenhæng også skulle tillægges vægt, om de elementer, der begrundes, at datterselskabet må anses for at have substans, har den fornødne tilknytning til de erhvervede indtægter fra selskabets immaterielle aktiver. Et datterselskab, der udfører en substantiel aktivitet, vil således ikke kunne anses for at have substans i forhold til indtægter, der knytter sig til et immaterielt aktiv, hvis det f.eks. må lægges til grund, at det juridiske ejerskab til det pågældende aktiv er flyttet til datterselskabet af rent skattemæssige årsager, og uden at der er nogen naturlig sammenhæng mellem ejerskabet til det pågældende aktiv og datterselskabets aktiviteter i øvrigt. Det vil efter bestemmelsen, på baggrund af en konkret vurdering af alle de faktiske forhold og omstændigheder, skulle afgøres, om datterselskabet reelt driver en væsentlig økonomisk aktivitet i relation til de immaterielle aktiver, og om denne aktivitet understøttes af tilstrækkeligt personale, udstyr, aktiver og lokaler. Der kan herom bl.a. henvises til EU-Domstolens dom af 12. september 2006 i sag C-196/04, Cadbury Schweppes, navnlig præmis 63-68. Er der tale om misbrug, fordi datterselskabet ikke opfylder betingelserne i substanstesten, vil undtagelsen ikke skulle finde anvendelse, hvilket vil indebære, at anden indkomst fra immaterielle aktiver vil skulle medregnes til CFC-indkomsten i medfør af ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 1. pkt.” Vil ministeren redegøre for det ”EU-retlige misbrugsbegreb”, af Cadbury Shweppes sagen mhp. præmis 63-68, og hvordan dette står ift. et begreb om substans?

Svar

Begrebet ”substanstest” eller ”substansundtagelse” er de populære betegnelser for de krav, som EU-Domstolen har opstillet til medlemsstaternes CFC-regler, når de indebærer en forskelsbehandling mellem nationale datterselskaber og datterselskaber i andre medlemsstater. EU-Domstolen fastslog i dom af 12. september 2006 i sag C-196/04, Cadbury Schweppes, at en sådan forskelsbehandling kun er lovlig, hvis en undersøgelse

”på grundlag af objektive omstændigheder ... angående bl.a. graden af CFC-selskabets fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr ... fører til den konklusion, at CFC-selskabet svarer til en fiktiv etablering, hvorfra der ikke faktisk udøves nogen økonomisk virksomhed på værtsmedlemsstatens område, [således at] oprettelsen af CFC-selskabet [må] anses for at udgøre et rent kunstigt arrangement. Dette kunne bl.a. være tilfældet for et datterselskab, som er et »postkasse«- eller »skærm«-selskab.” (understregninger tilføjet)

EU-Domstolen har ikke sidenhen taget stilling til spørgsmål om substans specifikt i relation til CFC-reglerne.

Domstolen har dog i en række efterfølgende domme om tilsvarende problemstillinger – på helt samme måde som i Cadbury Schweppes-dommen – anset det for afgørende for vurderingen af nationale skattereglers overensstemmelse med EU-retten, om de udelukkende indebærer en forskelsbehandling, når der er tale om ”rent kunstige arrangementer”,

jf. fx Domstolens dom af 20. december 2017 i de forenede sager C-504/16 og C-613/16, Deister Holding AG og Juhler Holding A/S. I denne dom har Domstolen fastholdt, at konstateringen af, om der foreligger et sådant ”kunstigt arrangement”, kræver, at der konkret foretages en samlet bedømmelse af den pågældende situation, jf. fx præmis 74 i dommen.

Det vurderes derfor, at der ikke er grundlag for at angive nogle generelle retningslinjer, som altid vil være afgørende for, om der foreligger ”substans” i et datterselskab, som ejer immaterielle aktiver.

Der kan dog i relation til, hvornår et selskab må anses for at have en tilstrækkelig ”substans” til, at selskabets ejerskab af immaterielle aktiver ikke kan anses for et ”rent kunstigt arrangement”, muligvis lægges vægt på, om selskabet efter transfer pricing-reglerne kan anses for at være ejer af aktiverne og derfor kan oppebære et afkast herfra.

Det følger af transfer pricing-reglerne, at indkomst fra immaterielle aktiver skal fordeles mellem de koncernforbundne parter baseret på en identifikation af, hvilke koncernselskaber der ejer de immaterielle aktiver, og hvilke koncernselskaber der udfører funktioner i relation til de immaterielle aktiver.

Inden for en dansk koncern vil ejerskabet til fx et patent derfor kun kunne være placeret i et udenlandsk datterselskab, såfremt datterselskabet har den finansielle kapacitet til at varetage ejerskabet og kontrol over risikoen ved ejerskabet. Det er imidlertid ikke muligt entydigt at angive, hvilke konkrete funktioner og hvilken finansiell kapacitet der kræves i datterselskabet, da dette i høj grad vil bero på en konkret vurdering.

I den henseende vil det bl.a. kunne være af stor betydning, om det konkrete immaterielle aktiv er færdigudviklet, således at de væsentlige ejerfunktioner fx består i at kontrollere den løbende udnyttelse af et patent i dets levetid samt i at bære de hermed forbundne risici. Er det tilfældet, vil der efter omstændighederne formentlig efter transfer pricing-reglerne være mulighed for at placere ejerskabet i et datterselskab, der har den nødvendige finansielle kapacitet, men kun forholdsvist få ansatte.

Er der derimod tale om et mere kompliceret immaterielt aktiv under løbende (videre)udvikling, vil det selskab, der efter transfer pricing-reglerne kan anses for ejer, skulle være udstyret med de nødvendige personelle ressourcer til at kontrollere risikoen i relation til sådanne udviklingsarbejder. Ved kontrol over risiko forstås efter transfer pricing-reglerne blandt andet evnen til at træffe beslutninger samt den faktiske udførsel af funktionerne omkring beslutningsprocessen og evnen til at forstå risikoen og vurderingen af forudsigelige positive og negative udfald samt konsekvenser for selskabets virksomhed. Det vil i den henseende kunne have betydning, om ejerskabet fx er placeret i det pågældende datterselskab allerede fra starten, og om de udviklingsarbejder, der gennemføres i koncernen, er fordelt på et større antal koncernselskaber, således at det er vanskeligt at udpege et bestemt alternativt koncernselskab som det selskab, der efter transfer pricing-principperne bør anses for at varetage de centrale ejer-/kontrollfunktioner.