

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Danfoss A/S
Group Tax

DK-6430 Nordborg
Denmark
CVR nr.: 20 16 57 15

Telephone: +45 7488 2222
Fax: +45 7449 0949

E-mail: danfoss@danfoss.com
Homepage: www.danfoss.com

Our reference
LNE/csj

Date
5. maj 2021

Direct fax

Direct dialling

Vi har modtaget ændringsforslag til det verserende CFC lovforslag. I forhold til forslaget bestemmelser om dokumentationskrav knyttet til den partielle substansundtagelse har vi følgende bemærkninger:

Ifølge bestemmelsen opfattes et datterselskabs anden indkomst fra immaterielle aktiver ikke som CFC-indkomst, såfremt moderselskabet, inden selvangivelsesfristen, vælger at undtagelsen skal finde anvendelse for datterselskabet samt dokumenterer, at datterselskabet udøver væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler. Ifølge sidste punktum i bestemmelsen er det Told- og Skatteforvaltningen, der fastsætter regler om, hvilke oplysninger der skal indsendes som dokumentation.

Danfoss koncernen har i stort omfang en decentral IP-struktur med væsentligt ejerskab af immaterielle aktiver uden for Danmarks grænser. Det fremgår således af Danfoss koncernens Master file 2019, at koncernen har 36 udenlandske selskaber (nogle i samme land) med eget ejerskab over teknologi/patenter samt forskning og udvikling. De lande hvor Danfoss har produktion med eget ejerskab til teknologier i følgende lande ud over Danmark:

Brasilien, Canada, Kina, Tyskland, Spanien, Finland, Frankrig, UK, Indien, Italien, Holland, Polen, Rusland, Slovenien, Slovakiet, Tyrkiet og USA.

Herudover kommer potentielt op mod 18 yderligere selskaber med ejerskab til lokale varemærker.

Det er vores klare opfattelse, at disse selskaber har den substans, der påkræves for at opfylde undtagelsesbestemmelserne. Det er endvidere vores klare opfattelse, at dette kan konstateres ved et review af det materiale – Masterfile samt Country by country rapportering, der allerede i dag udarbejdes til skattemyndighederne.

Det anføres i bemærkningerne, at ved tilvalg af undtagelsesbestemmelsen vil moderselskabet skulle indsende oplysninger om, hvilke immaterielle aktiver den pågældende indkomst vedrører. Og at det herudover i høj grad vil afhænge af de konkrete forhold, hvilke oplysninger der må anses for nødvendige for at godtgøre, at betingelserne for anvendelse af undtagelsesbestemmelsen er opfyldt. Herudover anføres det, at det må formodes, at omfanget

af den nødvendige dokumentation i mange tilfælde vil være begrænset, og at det i mange tilfælde vil være tilstrækkeligt at indsende allerede udarbejdede dokumenter, herunder årsrapporter og TP-dokumentation.

Danfoss koncernen er allerede pålagt at rapportere koncernens aktiviteter på landsbasis i den årlige "country by country rapportering" med rapporteringsfrist ved årets afslutning. I Land for land rapporteringen gives oplysninger om selskabernes hovedaktiviteter samt oplysninger pr. land om omsætning, antal ansatte og materielle aktiver. Kombineret med den årlige Masterfile har skattemyndighederne dermed allerede tilstrækkeligt grundlag til, i langt de fleste tilfælde, at vurdere om betingelserne er opfyldt, og hvor man ønsker at foretage en yderligere undersøgelse. Det er derfor vores opfattelse, at der ikke er behov for at stille krav om yderligere indsendelse af dokumentation allerede på selvangivelsestidspunktet.

En naturlig proces for tilvalg af substansundtagelsen vil derfor være, at man på selvangivelsen tilvælger undtagelsen og oplyser, hvilke selskaber/lande substansundtagelsen skal gælde. Såfremt det kan bekræftes, at der udarbejdes Country by country rapportering og/eller masterfile omfattende de relevante selskaber/lande, så bør der ikke ifm. selvangivelsen stilles yderligere krav om dokumentation. Såfremt Skattemyndighederne måtte ønske at gennemføre en revision af anvendelsen af substansundtagelsen, kan der naturligvis indkaldes yderligere materiale efter de almindelige principper. Det forekommer imidlertid ude af proportioner at fremrykke en fuld revision og dataindkaldelse for alle IP ejende datterselskaber i alle lande til tidspunktet for indsendelse af moderselskabets danske selvangivelse, når de relevante informationer allerede er eller kommer til skattemyndighedernes rådighed.

Med venlig hilsen

Danfoss A/S

Lars Nyhegn Eriksen
Vice President, Group Tax

Skatteministeriet
Att.: Kim Lundgaard Hansen
Nicolai Eigtveds Gade 28
1412 København K

Den 6. maj 2021

Ændringsforslag til L 89

Skatteministeriet har den 22. april 2021 sendt et ændringsforslag til L 89 i høring.

Ændringsforslag om substanstest

Skatteministeriet foreslår at indføre en partiel substanstest, hvorefter udgangspunktet er, at "anden indkomst" fra immaterielle aktiver ikke er CFC-indkomst, hvis det datterselskab, der oppebærer indkomsten, har "substans". Der foreslås dog indført yderligere værn i tilknytning til den partielle substanstest, hvilket skal være med til at sikre, at substanstesten indføres på en robust og kontrollerbar måde.

I det som L 89 fremsatte lovforslag er der foreslået en række lempelser i forhold til de gældende CFC-regler. Disse lempelser er i vidt omfang foreslået specifikt med henblik på at hindre, at indførelsen af CFC-beskatning af "anden indkomst" medfører en utilsigtet beskatning.

Generelle bemærkninger

Dansk Erhverv vil først og fremmest rose Skatteministeriet for at have været lydhøre overfor erhvervslivets ønsker om en substanstest. Uden denne test ville dansk erhvervsliv være stillet relativt meget dårligere end konkurrenter i udlandet, og det er Dansk Erhvervs klare holdning, at den foreslåede test og regler er robuste og ikke vil føre til misbrug.

Specielle bemærkninger

Ændringsforslaget giver Dansk Erhverv anledning til følgende bemærkninger.

I bemærkningerne til ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt.... skrives i bemærkningerne følgende:

Hvis udviklingen af de immaterielle aktiver helt eller delvist er foretaget af datterselskabet, og disse udviklingsfunktioner ikke må anses for at have haft et ubetydeligt omfang, vil der således intet være til hinder for, at datterselskabet efterfølgende alene varetager ejerskabet til de immaterielle aktiver, som det selv har udviklet eller været med til at udvikle. De immaterielle aktiver vil i

en sådan situation have en tilstrækkelig tilknytning til datterselskabet. Varetager datterselskabet selv, eller har det selv varetaget nogle af de væsentlige funktioner i relation til sine immaterielle aktiver, vil det således skulle indebære, at datterselskabet ikke vil være omfattet af undtagelsen til den partielle substanstest.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at en sådan forudgående forsknings- eller udviklingsaktivitet også medtages i en substansvurdering i en situation, hvor datterselskabet kun er tilkøbt til den danskejede gruppe på et tidspunkt efter, at forsknings- eller udviklingsaktiviteten er opført eller færdiggjort.

Skatteministeriet anmodes ligeledes om at bekræfte, at denne forsknings- eller udviklingsaktivitet blot skal have været udført i samme land, som det land, hvor den immaterielle rettighed er ejet – uanset om forskning og udvikling er sket gennem underleverandører, som er enten koncernforbundne med datterselskabet eller tredjeparter.

Med venlig hilsen

Jacob Ravn
Skattepolitisk chef

Skatteministeriet

lovgivningoekonomi@skm.dk

cc: KLH@skm.dk>SLi@skm.dk

Vesterbrogade 32
1620 København V

Telefon 33 43 70 00
mail@danskeadvokater.dk
www.danskeadvokater.dk

Dok.nr. D-2021-012243

Den 6. maj 2021

Vedr. Høringssvar vedr. ændringsforslag til nr. L 89 lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler).

Skatteministeriet har den 22. april 2021 sendt ændringsforslag til lovforslag nr. L89 vedr. forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler

Forslaget har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg.

Danske Advokater har følgende bemærkninger til forslaget, idet bemærkningerne er koncentreret om de mere lovtekniske forhold.

CFC-reglerne i skatteundgåelsesdirektivet er værnsregler, som skal forhindre skatteundgåelse. Det oprindelige lovforslag havde imidlertid et langt bredere indhold, idet også helt almindelige virksomheder, hvor der ikke var risiko for skatteundgåelse, ville blive ramt af de foreslåede regler, til skade for danske virksomheders konkurrenceevne. De indkomne høringssvar bekræftede dette.

Ændringsforslaget af 22. april afhjælper kun delvis denne "overimplementering". Danske selskaber med udenlandske koncernselskaber vil fortsat blive ramt af CFC regler i situationer, hvor der ikke er risiko for skatteundgåelse. Det synes eksempelvis unødvendigt at værne mod placering af indtægter i udenlandske datterselskaber i lande med en *højere* skatteprocent end i Danmark. I disse situationer foreligger der utvivlsomt ikke hensigt om skatteundgåelse.

Det synes ligeledes unødvendigt at gennemføre CFC beskatning af indkomst fra immaterielle rettigheder udviklet for datterselskabet selv, når formålet med reglerne er at undgå at immaterielle aktiver vilkårligt *flyttes* til datterselskabet. At opstille sådanne hindringer for udnyttelse af etableringsretten synes heller ikke foreneligt med EU-retten, når der bortses fra tilfælde af svig og misbrug.

Det er naturligvis et politisk valg at vælge at opkræve skat på bekostning af *eksisterende* danske virksomheders konkurrenceevne, men der savnes en stillingtagen til, hvad det kommer til at koste for Danmark, at Danmark ikke længere i samme grad vil kunne tiltrække *nye* virksomheder til Danmark, når virksomhederne i stedet kan etablere sig i en medlemsstat, som ikke har overimplementeret direktivets bestemmelser. Der savnes således også en grundlæggende analyse af, i hvilket omfang den foreslåede beskatningsordning afviger fra den måde, hvorpå de øvrige medlemsstater har implementeret skatteundgåelsesdirektivets CFC regler. Hvis andre medlemsstater kan nøjes sig med mindre vidtgående værnsregler, bør dette give anledning til nøje overvejelse.

I den forbindelse bemærkes at foreningens medlemmer, skatteadvokaterne, er forpligtet til at rådgive udenlandske virksomheder, som ønsker at etablere sig i Danmark, om CFC-reglernes betydning. Hvis reglerne er mere vidtgående end i andre medlemsstater, vil nogle virksomheder fravælge Danmark og i stedet etablere sig i udlandet, f.eks. i Sverige. Da forslaget rammer indkomst fra immaterielle rettigheder, vil det især være videnstunge virksomheder, som vil blive ramt, og som i særlig grad må antages at ville fravælge Danmark som etableringsland.

Ud fra et retssikkerhedsmæssigt og administrativt perspektiv er det væsentligt bedre at indføre en "lavskattetest" end en "substans-test". Lavskattetesten er en simpel objektiv test af, om skattniveauet i det pågældende udland er over et vist niveau, mens substans-testen er en ikke ukompliceret årlig individuel test af hver enkelt datterselskabs indtægter og aktiver i det pågældende indkomstår. Substans-testen vil give anledning til flere tvister end en lavskattetest ville gøre.

Den foreslåede substans-test bliver ikke mindre kompliceret af, at der kun er tale om en "partiel substans-test", hvor nogle typer substans tæller som substans, mens andre typer substans (ejerskab, salgs- og distributionsfunktioner og visse andre funktioner) ikke tæller for substans i relation til CFC-reglerne. Det gør ikke forholdet bedre, at der visse steder tales om substans i form af personale, udstyr, aktiver og lokaler (fysisk substans), mens der andre steder i forslaget tales om "økonomisk substans". Uklare regler vil give anledning til retsikkerhed og klagesager.

Betingelsen om, at de immaterielle rettigheder i de væsentligste skal være foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsaktivitet, forekommer uklart, fordi afgørelsen af dette spørgsmål ikke beror på afholdte omkostninger, men på den relative værdiskabelse. Der kan altså forekomme situationer, hvor datterselskabet har bekostet hele udviklingen, men hvor hele værdiskabelsen af de danske skattemyndigheder desuagtet anses for at være sket andetsteds.

Betingelsen om egen forsknings- og udviklingsaktivitet griber også ind i virksomhedernes muligheder for at organisere arbejdet på den forretningsmæssigt mest hensigtsmæssige måde, f.eks. ved af risikobegrænsningshensyn at lade nye udviklingsaktiviteter udføre i et separat nystiftet selskab.

Som følge af usikkerheden om CFC beskatningens anvendelsesområde i praksis, bør der indføres positiv hjemmel til omvalg i den situation, hvor moderselskabet ikke har valgt partiel substans-test i forventning om, at der ikke vil indtræde CFC-beskatning, men hvor Skattestyrelsen efterfølgende mener, at der alligevel skal ske CFC beskatning. I den situation er det ikke rimeligt at nægte adgang til at vælge partiel substans-test, da man herved lægger risikoen for uklare regler entydigt over på skatteyderen. Det synes uproblematisk at give skatteyderen mulighed for at opnå den retsstilling, som følger af reglerne, hvis skatteyderen havde anvendt dem korrekt fra begyndelsen.

Med venlig hilsen

Christian Aasmul Jacobsen
Juridisk konsulent
caj@danskeadvokater.dk



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København

Dansk Industri
Confederation of Danish Industry

Sendes pr. e-mail:
klh@skm.dk
sli@skm.dk

Kopi til:
lovgivningoekonomi@skm.dk

Høringsvar - L 89 udkast til ændringsforslag om CFC substansundtagelse

I hele forløbet vedrørende dansk implementering af nye CFC-regler har DI peget på behov for at målrette de foreslåede nye CFC-regler med en substansundtagelse med henblik på, at reglerne ikke skader danske koncerners internationale konkurrenceevne. DI ser derfor overordnet positivt på udkastet til ændringsforslag om at medtage en (partiel) substansundtagelse, således at forretningsmæssig aktivitet i udenlandske datterselskaber som udgangspunkt ikke pålægges ekstra dansk skat, som lokale udenlandske konkurrenter ikke betaler.

Reglerne i lovforslaget og udkastet til ændringsforslag er desværre blevet særdeles komplekse med behov for afklaring af uklarhed på en række punkter. I det følgende kommenteres det væsentligste.

Bedømmelse af substans land for land

Vi har forstået, at substans skal bedømmes land for land, og ikke selskab for selskab. Ordlyden af udkastet til ændringsforslagets og de ledsagende bemærkninger kan give anledning til tvivl. Vi skal derfor anmode om, at lovbemærkningerne præciseres.

Forslag til mulig ændring af lovbemærkninger.

2. afsnit på side 6 i ændringsforslaget suppleres, således at afsnittet er sålydende:

”Det følger af ændringsforslaget om en partiel substanstest, at anden indkomst fra immaterielle aktiver, der omfattes af litra b, 1. pkt., kun vil skulle medregnes til CFC-indkomsten, hvis datterselskabet ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder. **Vurderingen af om der udføres en sådan væsentlig aktivitet skal ske konsolideret for alle datterselskaber i det pågældende land som har fælles moderselskab efter stk. 6.”**



2. afsnit på side 7 i ændringsforslaget justeres således:

”Om der er tilstrækkelig substans i relation til ejerskabet til bestemte immaterielle aktiver, vil overordnet afhænge af ejerens (herunder koncernselskaber efter stk. 6, som er hjemmehørende i samme land som ejeren) egne funktioner, kapital og kontrol over risici sammenholdt med de immaterielle aktivers værdi, udviklingsstadiet, egenskaber og anvendelsesområde.”

3. afsnit på side 8 i ændringsforslaget justeres således:

”Endelig skal der ved bedømmelsen af, om der er videreført en væsentlig økonomisk aktivitet, henses til, om der er proportionalitet mellem aktiviteterne og værdien af og indtægterne fra de immaterielle aktiver. Eksempelvis vil et selskab / koncernselskaber i samme land med fælles moderselskab efter stk. 6, med 20 ansatte og årlige egen-omkostninger til løn og lokaler på 50 mio. kr., som har erhvervet immaterielle aktiver med en værdi på 10 mia. kr., i almindelighed ikke kunne anses for at have videreført en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver. Et selskab / koncern i landet af samme størrelse, der har erhvervet immaterielle aktiver med en værdi på 1 mia. kr., vil derimod lettere kunne anses for at have videreført en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver. Bedømmelsen af proportionaliteten er konkret, og der vil også skulle tages hensyn til de øvrige indikatorer, der som nævnt skal tages i betragtning ved substansvurderingen, herunder bl.a. de branchespecifikke normer samt datterselskabets / koncernens forretningsmæssige behov for arbejdskraft og hermed forbundne omkostninger.”

Eksempel 1

Kan det bekræftes, at betingelserne for at anvende substansundtagelsen er opfyldt i følgende eksempel?

- En dansk koncern skal realisere et projekt i udlandet. Alle tilladelser, regulatoriske godkendelser, anlægsaktiver mv. ejes af et særskilt selskab ("Projektselskabet") i det land, hvor projektet skal realiseres.
- Projektselskabet har ingen egne ansatte, men tilkøber i stedet serviceydelser fra koncernselskaber, herunder fra et lokalt søsterselskab.
- Projektselskabet har et lokalt søsterselskab i landet, som fungerer som medarbejderselskab for alle koncernens medarbejdere i det pågældende land. Koncernen har i alt ansat 200 medarbejdere i det pågældende land, og har betydelige aktiviteter med kommerciel tilknytning til det relevante projekt i landet.
- De ydelser, som tilkøbes fra koncernselskaber, omfatter bl.a. projektudvikling og -modning af det pågældende projekt samt associerede services forbundet med den fremtidige drift. En del af ydelserne skal grundet ydelsernes karakter udføres i det land, hvor Projektselskabet er beliggende.
- Hertil kommer, at Projektselskabet indgår aftaler med lokale entreprenører og øvrige eksterne parter, der kan bistå Projektselskabet med projektets gennemførelse.
- Resultatet af disse ydelser/services – både de der leveres fra koncernforbundne og uafhængige partner - vil blive anvendt til at realisere projektet og vil således indgå som en integreret del af projektet og dets videre drift.

- Det kan til brug for dette eksempel lægges til grund, at der overdrages know-how fra de forskellige koncernselskaber til Projektselskabet som led i leverancen af ydelser og services, og at denne know-how udgør en grundlæggende forudsætning for at realisere projektet.

Krav om tilvalg af substansundtagelsen og dokumentation

Fritagelse for CFC-beskatning af "anden indkomst fra immaterielle aktiver" er i ændringsforslaget betinget af, moderselskabet aktivt vælger at anvende substansundtagelsen inden for fristen for afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 12 (selvangivelsesfristen). Det er endvidere et krav, at moderselskabet indsender oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at betingelserne for at anvende substansundtagelsen er opfyldt. Lovbemærkninger fremhæver, at moderselskabet vil skulle indsende oplysninger om, hvilke immaterielle aktiver den pågældende indkomst vedrører.

Bevisbyrden påhviler moderselskabet, men i lovbemærkningerne anføres det, at moderselskabet skal have mulighed for at tilvejebringe dokumentationen forinden der træffes afgørelse af Skattestyrelsen.

Efter vores opfattelse er der ikke grund til at stilles krav om, at moderselskabet skal redegøre for og identificere samtlige immaterielle aktiver, som indkomsten vedrører, hvis det i øvrigt kan dokumenteres, at der er lokal substans.

Dette gør sig særligt gældende for såkaldt know-how eller øvrige ikke-registrerbare rettigheder. Når der leveres en teknisk ydelse over grænser kan det være overordentligt vanskeligt at afgøre om en sådan service indeholder et element af know-how, og om der derigennem kan siges at være overført en eller anden "undefinerbar" immateriel rettighed. En særskilt forpligtelse til at identificere sådanne immaterielle aktiver - og redegøre nærmere for hvilken indkomst som kan tilskrives hertil - vil medføre en væsentlig yderligere administrativ byrde, og kan være umulig at opfylde. Se spørgsmålet i eksempel 2 nedenfor.

For registrerede immaterielle aktiver - eksempelvis patenter - kan denne forpligtelse væsentligt nemmere administreres, idet det vil være væsentligt nemmere og administrerbart at dokumentere hvilke immaterielle aktiver, som ejes af udenlandske datterselskaber.

Fristen for indsendelse af dokumentation for substansen bør tilpasses øvrige frister i skatelovgivningen. Lovbemærkningerne giver som eksempel på dokumentation for substansen bl.a. udsnit af den relevante transfer pricing-dokumentation. Efter de gældende regler skal denne imidlertid først indsendes 60 dage efter fristen for indsendelsen af oplysningsskemaet (selvangivelsen). Ændringsforslaget bør derfor ændres således, at dokumentationen for substans ikke kræves indsendt før tidligst 60 dage efter fristen for oplysningsskemaet.

En praktisk proces for tilvalg af substansundtagelsen kunne være, at virksomheden ved indsendelse af oplysningsskema tilvælger undtagelsen og oplyser, hvilke selskaber/lande substansundtagelsen skal gælde. Såfremt det kan bekræftes, at der udarbejdes land for land-rapportering og/eller transfer pricing-masterfile omfattende de relevante selskaber/lande, så bør der ikke i forbindelse med indgivelsen af oplysningsskema stilles yderligere krav om dokumentation. Såfremt skattemyndighederne måtte ønske at gennemføre

en revision vedrørende anvendelse af substansundtagelsen, kan der indkaldes yderligere materiale efter de almindelige principper.

Eksempel 2

I forbindelse med valget af anvendelsen af substansundtagelsen skal indsendes den fornødne dokumentation for at betingelserne for anvendelse af undtagelsen er opfyldt. Blandt disse dokumentationskrav er et krav om, at moderselskabet skal specificere hvilke immaterielle aktiver, som omfattes af valget, og hvilken indkomst, som skal henføres hertil.

Skatteministeriet bedes redegøre for hvorledes moderselskabet forventes at dokumentere eksistensen af ikke-registrerbare rettigheder, eksempelvis know-how, samt hvilken indkomst der skal henføres hertil?

Ændringsforslaget bør justeres således, at dokumentationskravet kun gælder for registrerbare immaterielle aktiver, hvor både eksistensen og ejerskabet heraf lettere kan identificeres.

Udviklingslande uden informationsudvekslingsaftale

Efter udkastet til ændringsforslag er det en betingelse for anvendelse af substansundtagelsen, at det pågældende land, hvor datterselskabet er beliggende, har indgået en informationsudvekslingsaftale ([TIEA](#)) med Danmark.

Det er imidlertid konstateret, at Danske virksomheder har datterselskaber i udviklingslande uden en TIEA med Danmark, fx Belarus, Cambodia, Laos, Myanmar og Nepal.

Det bør præciseres i selve lovtæksten, at substansundtagelsen også kan finde anvendelse i disse tilfælde, eksempelvis på følgende måde.

§ 32, stk. 5, nr. 3 b, 3. pkt.:

2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, hvor den kompetente myndighed i denne stat ikke skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden international overenskomst eller konvention, herunder en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. 3. pkt. gælder alene i det omfang de immaterielle aktiver som giver anledning til beskatning efter litra b), ikke i overvejende grad er udviklet af datterselskabet selv eller af et koncernforbundet selskab beliggende i samme land, hvor datterselskabet er beliggende.

Opkøb af aktivitet i udlandet med henblik på flytning af aktiviteten til Danmark

Der har været en drøftelse af den situation, hvor et dansk moderselskab køber et udenlandsk selskab, der kun ejer immaterielle aktiver, og det danske selskab umiddelbart herefter ”trækker aktiverne hjem” til det danske moderselskab. Skatteministeriet bedes bekræfte følgende:

Det følger både af gældende regler og af L 89 - og det ændrer udkastet til ændringsforslag ikke på - at der i en sådan situation ikke vil blive udløst nogen CFC-beskatning.

At der ikke udløses en CFC-beskatning efter L 89 (inkl. udkastet til ændringsforslag) fremgår af forslaget til den nye formulering af § 32, stk. 8, 1. pkt. (L 89, § 1, nr. 7), der lyder:

”Ved afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, der er erhvervet eller oparbejdet, før moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, skal handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, anvendes i stedet for anskaffelsessummen, hvis moderselskabet er blevet moderselskab for datterselskabet som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke-tilknyttet person, jf. stk. 6.”

Med andre ord: Da salget fra det ny-tilkøbte datterselskab til det danske moderselskab sker til handelsværdien (efter almindelige transfer pricing-regler) og i umiddelbar forlængelse af tilkøbet, vil der ikke være nogen CFC-skattepligtig avance i datterselskabet.

Der også vil kunne ske overdragelse til et andet datterselskab - også i udlandet - hvor de immaterielle aktiver vil kunne anses for ejet af et selskab med ”substans”, fx et produktionselskab. Så det er altså generelt muligt at flytte de immaterielle aktiver til et substansselskab, uden at der udløses CFC-beskatning ved overdragelsen. Som følge af den partielle substanstest efter udkastet til ændringsforslag vil den løbende ”anden indkomst” fra aktiverne herefter ikke skulle medregnes til CFC-indkomsten, heller ikke hvis det køvende selskab beskattes til en lavere selskabsskattesats end den danske.

Indgangsværdi ved opkøb i udlandet, som ikke omfattes af substansundtagelse

DI foreslår, at en indtræden i CFC-beskatning, som skyldes, at et dansk selskab køber aktier i et udenlandsk selskab, som ikke opfylder den udvidede substanstest i udkastet til ændringsforslag § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., sker med indgangsværdier, som kan afskrives ved udregning af CFC-indkomst og ikke kun med indgangsværdier, som kan modregnes ved en eventuel afståelse af aktivet, jf. § 32, stk. 8, 1. pkt. Kunne dette eventuelt opnås ved at omformulere § 32, stk. 8, 1. pkt. som følgende?

”Ved afståelse af datterselskabets aktiver og passiver **eller ved inddragelse under dansk CFC-beskatning af indtægter vedrørende datterselskabets aktiver og passiver**, der er erhvervet eller oparbejdet, før moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, skal handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, anvendes i stedet for anskaffelsessummen, hvis moderselskabet er blevet moderselskab for datterselskabet som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person, jf. stk. 6.”

Omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30

Det er u hensigtsmæssigt, at et omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 af oplysninger afgivet til Skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2, tidligere benævnt et selvangivelsesomvalg, om anvendelse eller ej af substansundtagelsen kan blive afskåret i tilfælde,

hvor moderselskabet ikke har været opmærksom på, at der kunne ske CFC-beskatning af datterselskabet.

Eksempel 3

Kan det bekræftes at et moderselskab vil have adgang til omvalg i situationer, hvor moderselskabet ikke har valgt at anvende substansundtagelsen for et datterselskab ud fra en forudsætning om at datterselskabet ikke har ejerskab af immaterielle aktiver, men at Skattestyrelsen efterfølgende træffer afgørelse om, at datterselskabet skal anses for at eje immaterielle aktiver og på denne baggrund har oppebåret ”anden indkomst fra immaterielle aktiver”?

Der henvises i denne forbindelse til, at det af lovforslagets bemærkninger fremgår, at hvis et moderselskab fravælger anvendelse af den partielle substansundtagelse ud fra en forventning om at der ikke skal ske CFC-beskatning, men at Skattestyrelsen efterfølgende træffer afgørelse om, at der skal ske CFC-beskatning, så har moderselskabet ikke adgang til at foretage omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30.

Imidlertid fremgår det også af lovbemærkningerne, at der vil være adgang til omvalg hvis Skattestyrelsen træffer afgørelse om, at der er sket en overdragelse af immaterielle aktiver til datterselskabet, og at denne ændrede ansættelse har betydning for opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst med utilsigtede skattemæssige konsekvenser til følge.

Spørgsmålet i denne henseende er, om retten til omvalg også gælder i situationer, hvor Skattestyrelsen identificerer visse immaterielle aktiver i et datterselskab, men at det ikke kan demonstreres hvordan ejerskabet til disse immaterielle aktiver er overført til datterselskabet?

DI foreslår, at der med ændringsforslaget etableres lovhjemmel til altid at kunne tilvælge substansundtagelsen i tilfælde, hvor moderselskabet ikke har været opmærksom på, at der kunne ske CFC-beskatning af datterselskabet.

Ikrafttrædelse

Der har hersket betydelig usikkerhed vedrørende den endelige form af de nye CFC-regler. Af praktiske og retssikkerhedsmæssige hensyn foreslår DI, at ikrafttrædelsesdatoen udskydes til 1. januar 2022.

Med venlig hilsen

Sune Hein Bertelsen
Fagleder for skattejura & international skat

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

13. april 2021

Ændringsforslag til L 89 - forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler)

Skatteministeriet har den 22. april 2021 fremsendt ovenstående ændringsforslag til lovforslag L 89 2020-21.

FSR har gennemgået det modtagne ændringsforslag og har nedenstående kommentarer.

Vi vil gerne bemærke, at vi finder det fremsendte ændringsforslag yderst kompliceret, og vores bemærkninger bærer præg af dette.

Generelle bemærkninger

Vi vil gerne starte med nogle generelle bemærkninger til den metode, som Skatteministeriet har valgt til at indarbejde i den foreslåede substanstest.

Substanstesten fra ATA-direktiv, 2016/1164, begrænser beskatningen af anden indkomst fra immaterielle aktiver, på baggrund af en test af den økonomiske realitet i datterselskabets virksomhed. Skatteministeriets ændringsforslag indeholder et forslag til en substanstest, der udover det EU-retlige perspektiv også består af en test af datterselskabets aktiviteter.

Vi støtter, at der implementeres regler, der modvirker misbrug. Vi er dog bekymrede for, at den foreslåede model indfører regler, der er unødigt komplicerede og dermed skaber tvivl om rækkevidden af reglerne.

Skatteministeriet kalder det selv en "alternativ implementering" af den direktivbestemte udvidelse af, hvilke indkomster, der skal medregnes til CFC-indkomsten. Efter vores opfattelse formår Skatteministeriet for det første at tage kompleksitetsgraden i de danske skatteregler til et helt nyt (højt) niveau, og for det andet finder Skatteministeriet det åbenbart med ændringsforslaget tillige nødvendigt at udvide den danske CFC-beskatning i forhold til det, som fulgte af det oprindeligt forslag.

Det er vores opfattelse, at den foreslåede substanstest nødvendiggør et indgående kendskab til koncernens forretningsmæssige aktiviteter. Sådant et kendskab vil kun være viden for få mennesker. Vi finder det bekymrende, at Skatteministeriet ønsker at

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



gennemføre en lovændring, hvor konsekvenserne af ændringerne kun kan afklares af specialister. Vi finder det desuden problematisk, at man i bemærkningerne henviser til, at det, er det EU-retlige misbrugsbegreb, der skal være afgørende for, hvornår datterselskabet i henhold til EU-retten har tilstrækkelig substans. Samtidig erkender Skatteministeriet, at rækkevidden af det EU-retlige misbrugsbegreb ikke kendes.

Vi finder det retssikkerhedsmæssig problematisk, at Skatteministeriet ønsker at indføre en partiel substanstest, som ikke findes andre steder end i Danmark, og som knyttes op på det EU-retlige misbrugsbegreb, som man ikke kender rækkevidden af.

Det bringer os til at overveje, hvilke afvejsninger af retssikkerhed contra korrekt beskatning, man har gjort sig i Skatteministeriet. Vi vil derfor gerne bede Skatteministeriet oplyse, hvilke overvejelser man har gjort sig i forhold til at vælge så komplekse regler som dem, der følger af ændringsforslaget.

I det fremsatte lovforslag L 89 blev det angivet, at CFC-reglerne skal tjene som et værn mod udflytning af mobile indkomster, hvorfor det ikke var nødvendigt at CFC-beskatte royalties og anden indkomst vedrørende immaterielle aktiver, der ikke var blevet flyttet. Som det bliver angivet i lovforslaget, er det vurderingen, at der i disse situationer ikke foreligger misbrug. Det gælder, uanset om betalingerne, der er modtaget på det immaterielle aktiv, er blevet modtaget fra en koncernforbundet part eller fra en ikke-koncernforbundet part.

Ændringsforslaget indeholder, som en del af substanstesten et "væsentligheds"-kriterium. Er det korrekt forstået, at man ved en vurdering efter væsentlighed-kriteriet kan komme frem til, at det immaterielle aktiv ikke er flyttet – det vil sige i en situation, hvor der ikke foreligger misbrug - men der alligevel skal ske dansk CFC-beskatning, jf. SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a?

Betalingen for anvendelsen af et immaterielt aktiv fra et koncernforbundet selskab, jf. SEL § 31 C, skal fastlægges efter armslængdeprincippet. Er det Skatteministeriet opfattelse, at den prissætning ikke er tilstrækkelig til at reflektere den værdiskabelse, som det selskab, der ejer det immaterielle aktiver, tilfører koncernen?

Vi vil gerne bede Skatteministeriet redegøre for, hvorfor man mener, det er nødvendigt at udvide den danske CFC-beskatning med tilføjelsen af det EU-retlige misbrugsprincip.

Ændringsforslaget indeholder en væsentlig administrativ byrde for danske moderselskaber/moderfonde, der har danske datterselskaber, der har CFC-indkomster.

De danske CFC-regler har i flere år betydet, at danske datterselskaber principielt også skulle CFC-beskattes. CFC-beskatningen var imidlertid typisk neutral i disse tilfælde. Indholdet af ændringsforslaget betyder dog, at danske moderselskaber i forbindelse med indgivelsen af oplysningsskemaet skal angive, om de ønsker at anvende den foreslåede substanstest – for både udenlandske og danske datterselskaber. Selvangivelsesvalget kan ifølge bemærkningerne først ændres i efterfølgende indkomstår. Det er vores opfattelse, at valget vedrørende substanstest, påvirker danske moderselskaber med en høj administrativ byrde, som oftest ikke vil føre til merbeskatning. Det er ikke hensigtsmæssigt, og vi vil gerne opfordre Skatteministeriet til at ændres bestemmelsen.

Specifikke bemærkninger

SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a - Royalties og fortjeneste og tab på immaterielle aktiver

Det fremgår af ændringsforslaget, at man ønsker at videreføre den definition af "immaterielle aktiver", som anvendes i den gældende bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3.

Vi vil gerne bemærke, at både den gældende bestemmelse og den foreslåede bestemmelse er bredere end den, som efter danske regler afgør, om der skal pålægges dansk kildeskat på royaltybetalinger, der betales fra Danmark til udenlandske modtagere. Vi vil gerne bede Skatteministeriet oplyse, hvorfor man har valgt at videreføre en bestemmelse, hvor udenlandske selskaber, der kommer under dansk CFC-beskatning, som følge af immaterielle rettigheder, skal beskattes mere end udenlandske selskaber, der modtager betalinger fra Danmark, hvis modtageren er hjemmehørende i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med?

Vi bemærker, at den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt. omfatter "*Betalinger af enhver art*", der modtages som vederlag "*for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver*", mens bestemmelsens litra b omfatter "*Al anden indkomst*".

I det fremsatte lovforslag er formuleringen i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, "*Skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver*". Vi vil gerne bede Skatteministeriet oplyse, hvordan de foreslåede ændringer hænger sammen med, at man ønsker at videreføre definitionen af indkomst fra immaterielle aktiver? Hvilke indkomstarter, mener Skatteministeriet, kan indeholdes i den nye formulering i litra a), som ikke kan rummes i den gældende bestemmelse?

Kan Skatteministeriet i øvrigt bekræfte, at når den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt., henviser til "*vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende*", så mener man vederlag for 1) en licensaftale mellem licensgiveren, der er den, som har skabt det immaterielle aktiv, og licenstageren, der er den, som vil gøre brug af det immaterielle aktiv, og 2) en licensaftale mellem en licenstag, der tidligere har erhvervet licensen fra den, som skabte det immaterielle aktiv, og en ny licenstag?

Skatteministeriet bedes endvidere bekræfte, at ændringsforslaget ikke ændrer på, at teknisk assistance ikke medregnes til knowhow, og at betaling for teknisk assistance derfor ikke kan blive kvalificeret som en CFC-indkomst.

I den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt., fremgår det, at fortjeneste og tab på immaterielle aktiver ved afståelse af immaterielle aktiver skal medregnes til CFC-indkomsten. Skatteministeriet bedes oplyse, om afståelse omfatter såvel afståelse af ejendomsret som afståelse af udnyttelsesretten?

I det fremsatte lovforslag fremgår det af bemærkningerne (s. 23), at: "*Anden indkomst vil også omfatte fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver, som også er*

omfattet af den gældende definition af CFC-indkomsten." Skatteministeriet bedes oplyse, hvorfor man finder det relevant at ændre bestemmelsen?

Efter SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 2. pkt., finder 1. pkt. ikke anvendelse, når 1) "væsentligheds"-kriteriet er opfyldt, dvs. det immaterielle aktiv anses for foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, og 2) der ikke er modtaget betalinger for koncernforbundne selskaber, jf. SEL § 31 C.

Skatteministeriet bedes oplyse, hvorledes "væsentligheds-kriteriet" skal forstås? Hvornår er forsknings- og udviklingsvirksomheden væsentlig? Er det når datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed udgør mere end 50 pct. i forhold til den samlede forsknings- og udviklingsvirksomhed i forhold til det relevante immaterielle aktiv?

Når en vurdering efter det foreslåede "væsentligheds"-kriterium resulterer i, at datterselskabet viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet og det immaterielle aktiv derfor ikke kan betragtes som "flyttet", hvorfor finder Skatteministeriet, der er behov for at beskatte det immaterielle aktiv, hvis det udenlandske datterselskab har modtaget royaltybetalinger på aktivet fra koncernforbundne parter, jf. SEL § 31 C?

Koncernforbundne parter skal jo netop agere som uafhængige parter, og skal derfor betale for brug af andre koncernforbundne parter immaterielle aktiver på lige fod med, hvad uafhængige parter gør – hvorfor skal koncernforbundne selskaber da efter de foreslåede CFC-regler stilles ringere end uafhængige parter?

Skatteministeriet bedes bekræfte, at "*al anden indkomst fra immaterielle aktiver*", jf. den foreslåede bestemmelse § 32, stk. 5, litra a, foruden royaltybetalinger tillige kan omfatte betalinger, som udgør salgssummer for et immaterielle aktiv.

Skatteministeriet bedes i den forbindelse bekræfte, at fortjeneste og tab på immaterielle aktiver, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 1. pkt., som et datterselskab, der opfylder "væsentligheds"-kriteriet i den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 2. pkt., modtager, ikke skal anses for at være en CFC-indkomst, når salgssummen er modtaget fra en fra ikke-koncernforbundne parter?

Det er vores vurdering, at den foreslåede bestemmelse § 32, stk. 5, nr. 3, 2. pkt., kan foranledige en opfattelse, hvorefter det alene er betalinger for brugsretter, der kan undtages fra CFC-indkomst. Vi vil på den baggrund gerne foreslå, at det tydeliggøres i bemærkningerne, at betalinger for ejendomsretten også kan blive omfattet af undtagelsen i den foreslåede bestemmelse § 32, stk. 5, nr. 3, 2. pkt.

Undtagelsen i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 2. pkt., træder ikke i kraft, når der er modtaget betalinger vedrørende et immaterielt aktiv fra en koncernforbundet part.

Vi vil gerne bede Skatteministeriet oplyse, om dette betyder, at fortjeneste og tab på immaterielle aktiver, hvorpå der er modtaget betalinger fra en koncernforbundet part, jf. SEL § 31 C, altid skal medregnes til CFC-indkomsten, selvom det immaterielle aktiv opfylder "væsentligheds"-kriteriet, og derfor må anses for foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Hvis det er tilfældet, bedes

Skatteministeriet oplyse, hvorfor man finder det nødvendigt at gennemføre en beskatning af værdier, som intet har med Danmark at gøre.

Det er vores opfattelse, at fortjeneste og tab på immaterielle aktiver, der må anses for foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed ifølge det foreslåede "væsentligheds"-kriterium generelt bør være undtaget fra dansk CFC-beskatningen, uanset om der tidligere er modtaget betalinger vedrørende aktivet fra en koncernforbundet eller en ikke-koncernforbundet part. Er Skatteministeriet enig i dette forhold?

Vedrørende indholdet af "væsentligheds"-kriteriet angives det i bemærkningerne til ændringsforslaget, at formålet er, at det klart skal fremgå, at det ikke er et krav, at alle funktioner vedrørende oparbejdelsen af de immaterielle aktiver skal være udført af datterselskabet selv, men at nogle af de relevante aktiviteter kan have fundet sted i andre selskaber, herunder koncernforbundne selskaber. Ved bedømmelsen af, om datterselskabet i det væsentligste selv har oparbejdet de immaterielle aktiver, regnes aktiviteter, som datterselskabet har købt hos andre koncernselskaber (kontraktsforskning) ikke med til datterselskabets egne forsknings- og udviklingsaktiviteter.

I lovforslag, L178, om 130 pct. fradrag vedrørende forsknings- og udviklingsomkostninger omfattet af ligningslovens § 8 B, har kontraktsforskning været drøftet. Det er i den forbindelse fremgået, at omkostninger til kontraktsforskning kan omfattes af LL § 8 B. Udgifter, som et dansk selskab har betalt til et udenlandsk koncernforbundet selskab for overtagelse af et udviklingsarbejde, anses således qua fradragsretten i LL § 8 B for forsøgs- og forskningsvirksomhed udført af det danske selskab. Afstår det danske selskab efterfølgende udviklingsarbejdet, anses det danske selskab for at have afstået et immaterielt aktiv (knowhow), hvorfor der vil ske afståelsesbeskatning efter afskrivningslovens § 40.

Når der i henhold til LL § 8 B ikke er tvivl om, at et dansk selskab oparbejder et immaterielt aktiv, selvom det danske selskab køber sig til udviklingsarbejdet hos eksterne eller hos koncernforbundne selskaber, vil vi gerne bede Skatteministeriet oplyse, hvorfor det samme ikke kan anerkendes i forhold til CFC-indkomster, når et udenlandsk datterselskab anvender den samme "arbejdsgang"?

Af ændringsforslagets bemærkninger fremgår endvidere, at "ved vurderingen af, om de immaterielle aktiver i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsaktivitet, er det den relative værdiskabelse og ikke de afholdte omkostninger hertil, der er afgørende. Vurderingen foretages ud fra den samlede værdiskabelse fra starten af udviklingen af de immaterielle aktiver og frem til vurderingstidspunktet.

Den foreslåede regel fordrer altså en vurdering af den "relative værdiskabelse" – en sådan vurdering kræver en betydelig indsigt i såvel udviklingsarbejdet som udviklingspotentialet inden for det nøjagtige felt, som der i det konkrete tilfælde må være tale om, herunder en vis indsigt i det specifikke forretningsområde.

Det er vores opfattelse, at den vurdering kræver en konkret faglig baggrund, dvs. en faglighed, der ikke almindeligvis ligger inden for det skattefaglige kompetencefelt.

Skatteministeriet bedes uddybe, hvordan den "relative værdiskabelse" skal vurderes, og hvorledes dette forhold skal dokumenteres samt, hvordan Skatteforvaltningen vil forholde sig til dette i en eventuel efterkontrolsag.

Når det angives, at vurderingen skal foretages ud fra den samlede værdiskabelse fra starten af udviklingen af de immaterielle aktiver og frem til vurderingstidspunktet, mener Skatteministeriet så, at det også skal være tilfældet, når datterselskabet er tilkøbt af den danske koncern?

Hvordan skal en koncern forholde sig, hvor et dansk moderselskab fx for 10 år siden købte et udenlandsk datterselskab, der på købstidspunktet ejede et immaterielt aktiv, der hovedsagelig var skabt via forskning udført af selskaber, som det udenlandske datterselskab var koncernforbundet med, inden det blev købt af det danske moderselskab?

Når den samlede værdiskabelse skal vurderes, er det vores opfattelse, at den kontraktsforskning, der er foregået, inden datterselskabet blev erhvervet af det danske moderselskab, vil skulle indgå i vurderingen af, om "væsentligheds"-kriteriet er opfyldt. Den vurdering kan resultere i, at den relative værdiskabelse af det immaterielle aktiv hovedsageligt skete, før datterselskabet blev overtaget af det danske moderselskab, og hvis den efterfølgende værdiskabelse er sket ved kontraktsforskning kan "væsentligheds"-kriteriet ikke opfyldes. Indkomst på det immaterielle aktiv skal dermed medregnes til CFC-indkomsten, selvom datterselskabet selv har varetaget videreudviklingen af det immaterielle aktiv efter datterselskabet blev en del af den danske koncern. Kan Skatteministeriet bekræfte den fortolkning?

Da adgangen, til at undtage en indkomst fra at blive kvalificeret som en CFC-indkomst, er meget forskellige afhængig af, om indkomsten henføres til litra a), hvor "væsentligheds"-kriteriet er afgørende eller til litra b) hvor det er en partiel substanstest, der er afgørende, er det af stor vigtighed for selskaberne, at der er klare retningslinjer for, hvilke indkomster der omfattes af de forskellige litra'er.

Skatteministeriet bedes tydeligere konkretisere, hvordan indkomster opdeles i litra a) henholdsvis litra b).

Skatteministeriet bedes i øvrigt bekræfte, at den nu foreslåede definition ifølge ændringsforslagets § 32, stk. 3, nr. 5, ikke medfører ændringer i forhold til, hvorvidt goodwill omfattes af afskrivningsloven henregnes til immaterielle aktiver. I det fremsatte lovforslag L 89 angives således (side 22), at: *"Til immaterielle aktiver henregnes dog ikke goodwill, som omfattes af afskrivningslovens § 40, stk. 1, hvilket bl.a. er bekræftet i et bindende svar fra Skatterådet i SKM 2014.830.SR."*

Vi vil gerne bede Skatteministeriet bekræfte, at disse bemærkninger fortsat er gældende, og at goodwill eller betalinger i forbindelse med forpagtning, hvori indgår goodwill, ikke vil kunne omfattes af den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a eller litra b.

"Al anden indkomst fra immaterielle aktiver" – Partiel substanstest

SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra b) er en opsamlingsbestemmelse, der omfatter alt, hvad der ikke henhører under SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a).

Anden indkomst fra immaterielle aktiver skal efter denne bestemmelse ikke medregnes som en CFC-indkomst, hvis datterselskabet viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver. Om det er tilfældet, skal ifølge lovtæksten bero på "de relevante faktiske forhold og omstændigheder", der gør sig gældende. Skatteministeriet bedes oplyse, hvorfor man opdeler faktiske forhold i "relevante" og "ikke-relevante". Er det ikke kun relevante faktiske forhold, der almindeligvis medtages i vurderinger?

Det angives i bemærkningerne, at den partielle substanstest skal fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb, men at der ikke foreligger klare retningslinjer for, hvad det indebærer, idet EU-domstolen i sin praksis alene har forholdt sig til de overordnede principper. I sidste ende bliver det ifølge bemærkningerne i ændringsforslaget de danske domstole, som kommer til at fastlægge, hvornår der foreligger misbrug efter det EU-retlige misbrugsbegreb.

Til hjælp til denne fortolkning anføres det i ændringsforslaget:

- At hvis ejeren selv varetager væsentlige funktioner forbundet med udviklingen af de immaterielle aktiver, vil der i almindelighed ikke være tvivl om, at den partielle substanstest er opfyldt. Skatteministeriet tager således et vist forbehold for, at der i disse situationer kan være tilfælde, hvor den partielle substanstest alligevel ikke kan opfyldes. Til brug for fortolkning bedes Skatteministeriet oplyse, hvilke forhold, der i disse situationer kan føre til, at den partielle substanstest ikke anses for opfyldt.
- At hvis det immaterielle aktiv ikke er oparbejdet af ejeren selv, kan der lægges vægt på:
 - Ejerskabets nettoafkast af ejerskabet. Det anføres i den forbindelse, at et højt nettoafkast hos ejeren af de immaterielle aktiver uden tilsvarende værdiskabende funktioner fra ejeren til den aktivitet, hvori de immaterielle aktiver anvendes, isoleret set kan være en indikation på, at ejerskabet ikke har økonomisk substans. Kan Skatteministeriet oplyse, hvorledes det skal vurderes i følgende eksempel.
 - Et datterselskab af et dansk moderselskab ejer immaterielle aktiver, som datterselskabet tidligere har erhvervet. Datterselskabet har indgået aftale med en ekstern part (kontraktproducent) om at producere produkter, som den eksterne part sælger til datterselskabet, der så videresælger disse til eksterne kunder. Under forudsætning af, at der er tale om "anden indkomst", hvorledes skal nettoafkastet måles, og hos hvem skal det foretages i denne situation?
 - Ejerskabets kontrol over risikoen ved det konkrete ejerskab. Skatteministeriet bedes uddybe, hvilke kontrolfunktioner, der henvises til i bemærkningerne. Det angives, at formel godkendelse af beslutninger, der er truffet andre steder i koncernen, ikke anses for kontrol af risiko. Det er almindeligt kendt, at overordnede strategiske

forretningsmæssige beslutninger typisk træffes i koncernmoderselskabet, hvorefter der sker en implementering af disse beslutninger i de underliggende datterselskaber. Skatteministeriet bedes oplyse kriterier, der gør det mulig at skelne mellem implementering af beslutninger fra koncernmoderselskabet, der henholdsvis vil medføre alternativt ikke medføre, at datterselskabet anses for at have kontrol ved det konkrete ejerskab til immaterielle aktiver.

- Ejerenes egne værdiskabende aktiviteter. Dette punkt nævnes i bemærkningerne under den overordnede situation, hvor ejeren ikke har oparbejdet de immaterielle aktiver selv. Hvis de forhold, der nævnes som eksempler i bemærkningerne, er til stede, er det vores opfattelse at situationen skal henføres til den overordnede gruppe, hvor det tidligere i bemærkningerne nævnes, at når ejeren selv varetager væsentlige funktioner forbundet med udviklingen, vil der almindeligvis være tilstrækkelig substans i relation til ejerskabet af de immaterielle aktiver. Kan Skatteministeriet bekræfte dette? Hvis det ikke er tilfældet, bedes Skatteministeriet uddybe forskellen mellem to situationer, hvor af den ene er, hvor ejeren selv har udført de værdiskabende aktiviteter, og hvor der ifølge bemærkningerne derfor består substans og den anden situation, hvor ejeren selv har udført de værdiskabende aktiviteter, men det for at dokumentere substans fortsat er nødvendigt at fremlægge forhold omkring antal ansatte og lønudgifter m.v.
- Sammenhæng med andre immaterielle aktiver. Det anføres i bemærkningerne, at varemærker og brand i almindelighed vil være mere værd sammen med de nært tilknyttede patenter og knowhow, end rettighederne er hver for sig. Skatteministeriet bedes uddybe på hvilket grundlag, man vurderer det?

I relation til den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., nævnes det i bemærkningerne, at selvom substanstesten opfyldes, da vil "anden indkomst fra immaterielle aktiver" ikke blive undtaget fra CFC-indkomsten, hvis datterselskabet har udskilt visse væsentlige funktioner.

CFC-reglerne gælder også for danske datterselskaber, og den foreslåede regel i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., vil derfor skulle tages i betragtning, når det skal vurderes, om danske datterselskaber udløser dansk CFC-beskatning af danske moderselskaber eller danske moderfonde. CFC-beskatning vil i disse tilfælde måske ikke føre til en merskat for det danske moderselskab/moderfond, men de komplicerede regler vil betyde en meromkostning for danske moderselskaber/moderfonde på grund af de væsentlige administrative byrder, som reglerne medfører.

Det er vores opfattelse, at den foreslåede regel medfører, at danske datterselskaber i højere grad omfattes af CFC-beskatning. Vi vil gerne bede Skatteministeriet be- eller afkræfte, hvorvidt det foreslåede SEL § 32, stk. 5, litra b), 3. pkt., vil betyde, at et dansk moderselskab/moderfond for et dansk hjemmehørende datterselskab, nu skal opgøre

CFC-indkomst for det danske datterselskab, fordi øvrige væsentlige funktioner i datterselskabet vedrørende aktiverne hovedsagelig foregår i udlandet (eksempelvis produktion)?

Det angives i bemærkningerne, at den foreslåede SEL § 32, stk. 5, litra b), 3. pkt., også gælder i forhold til knowhow. Er Skatteministeriet enig i, at knowhow alene kan anses for udskilt, hvis der foreligger en aftale om, at den som udskiller knowhow samtidig, afstår fra selv at anvende den pågældende knowhow?

Det følger af ændringsforslagets bemærkninger vedrørende SEL § 32, stk. 5, litra b), 3. pkt., at *"Den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3 vil således fortsat finde anvendelse."*

Er det korrekt forstået, at inden der foretages en bedømmelse af, om datterselskabet har udskilt væsentlige aktiviteter, da kan Skatteforvaltningen med henvisning til ligningslovens § 3, tilsidesætte den fordeling af aktiviteter, der faktisk foreligger, og i stedet fastlægge en fordeling af aktiviteter, der vil medføre, at væsentlige aktiviteter anses udskilt med den følge, at den partielle substanstest ikke kan benyttes?

Hvis det er korrekt forstået, er det vores opfattelse, at det er en problematisk retstilstand, da begge regler - såvel ligningslovens § 3, som den foreslåede SEL § 32, stk. 5, litra b), 3. pkt., - indeholder et betydeligt subjektivt element, der i sidste ende overlades til Skatteforvaltningen. Vi vil gerne bede, om Skatteministeriets bemærkninger hertil.

Vi bemærker i den forbindelse, at følgende angives i bemærkningerne vedrørende den foreslåede SEL § 32, stk. 5, litra b):

"Den foreslåede undtagelse til den partielle substanstest vil indebære, at det på forhånd vil være fastlagt, hvordan virksomhederne og Skatteforvaltningen i relation til anvendelsen af CFC-reglerne vil skulle bedømme en række tilfælde, hvor der i forvejen må anses for at kunne være særlig anledning til at nære tvivl om, hvorvidt ejerskabet til immaterielle aktiver afspejler en reel økonomisk aktivitet."

Vi vil gerne bede Skatteministeriet uddybe ovenstående bemærkninger, da det ikke er tydeligt for os, hvilke udvalgte tilfælde, der henvises til, og hvordan de udvalgte tilfælde på forhånd skal bedømmes.

Anvendelsen af den partielle substanstest undtager kun "anden indkomst" fra at indgå i CFC-indkomsten, hvis datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, hvor den kompetente skattemyndighed udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder. Hvordan skal denne betingelse forstås i relation til, hvorvidt en indkomst i et dansk datterselskab efter den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra b), skal medregnes som CFC-indkomst eller ej?

Kan Skatteministeriet bekræfte, at alle danske moderselskaber/moderfonde med den foreslåede bestemmelse i SEL § 32, stk. 5, litra b), 5. pkt., inden fristen for indsendelse af oplysningskemaet skal forholde sig til, hvorvidt de for hvert enkelt datterselskab - dansk eller udenlandsk - skal foretage et tilvalg af den partielle substanstest? Hvis Skatteministeriet kan bekræfte det, vil det så samtidig betyde, at et tilvalg af den partielle substanstest betyder, at der skal indsendes oplysninger til Told- og

Skatteforvaltningen, der godtgør, at datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver er omfattet af bestemmelsen?

Skatteministeriet bedes desuden bekræfte, at såfremt der ikke inden fristen for indsendelse af oplysningsskemaet indgives meddelelse om, at den partielle substanstest ønskes anvendt vedrørende et dansk datterselskab, der tillige ejer immaterielle aktiver, da vil en del af datterselskabets omsætning blive anset for "anden indkomst", der vil udløse CFC-skattepligt for dets danske moderselskab?

I relation til den foreslåede betingelse i SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra b), 5. pkt., skal oplysninger vedrørende datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver, indsendes til Told- og Skatteforvaltningen *inden* oplysningsfristen?

Det er en nyskabelse, at skatteyder forud for oplysningsfristen skal indsende oplysninger, som baggrund for et valg på oplysningsskemaet. Vi vil gerne bede Skatteministeriet oplyse, hvorfor man finder, at det er relevant.

Vi vil gerne bede Skatteministeriet bekræftet, at såfremt Skatteforvaltningen ikke finder de oplysninger, der indsendes inden oplysningsfristen, for tilstrækkelige, vil moderselskabet have mulighed for efterfølgende at indsende yderligere oplysninger, der dokumenterer opfyldelsen af den partielle substanstest, uden at blive mødt af et argument fra Skatteforvaltningens side om, at dette ikke er muligt efter udløbet af oplysningsfristen?

Det angives i bemærkningerne, at hvis et moderselskab ikke angiver et tilvalg af den partielle substanstest, og Skatteforvaltningen efterfølgende foretager en ændring af ansættelsen, hvorved det fastslås, at der skal ske CFC-beskatning, vil dette ikke kunne begrunde et omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30. Vil dette betyde, at såfremt der for et dansk datterselskab ikke ved indsendelse af oplysningsskemaet er truffet et valg om at anvende den partielle substanstest, da vil "anden indkomst" ikke efterfølgende kunne undtages fra CFC-beskatning.

Vi vil gerne bede Skatteministeriet oplyse, om den ansættelsesændring, der efter skatteforvaltningslovens § 30 er nødvendig for, at der kan foretages et selvangivelsesomvalg, skal vedrøre moderselskabet eller datterselskabet (når begge er danske selskaber)?

Det fremgår af bemærkningerne til ændringsforslaget, at "*CFC-beskatningen af datterselskabet derfor ikke er en følge af ansættelsen i skatteforvaltningslovens § 30's forstand*". Det er dog ikke datterselskabet, der skal CFC-beskattes, men derimod moderselskabet. Konstateres det, at moderselskabet skal CFC-beskattes i forbindelse med en ansættelse af datterselskabet, vil denne konstatering samtidig indebære, at der hos moderselskabet skal ske en forhøjelse af indkomsten.

I de situationer, hvor Skatteforvaltningen kommer frem til, at der skal CFC-beskatning, er vores opfattelse, at der vil være sket den "ansættelsesændring", der efter skatteforvaltningslovens § 30 er nødvendig for, at der kan ske et selvangivelsesomvalg.

Vi vil gerne bede Skatteministeriet oplyse, hvorfor et fravalg af substanstest ikke kan ændres ved et selvangivelsesomvalg jf. skatteforvaltningslovens § 30, hvis Skatteforvaltningen konstaterer, at der skal ske CFC-beskatning.

Vi bemærker, at der ikke er ændringer til ikrafttrædelsesbestemmelsen, selvom der med ændringsforslaget sker væsentlige ændringer til det oprindelige lovforslag. Vi vil gerne opfordre til, at Skatteministeriet ændrer ikrafttrædelsesbestemmelsen, så selskaberne får tilstrækkelig tid til at udarbejde den dokumentation, som der kræves ved et tilvalg af den partielle substanstest. Ikrafttrædelsen kan i stedet være for indkomståret 2021.

Vi står gerne til rådighed for en uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for skatteudvalget

Louise Egede Olesen
Chefkonsulent

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København

Pr. e-mail

—Kim Lundgaard Hansen: klh@skm.dk
—Simon Lind: sli@skm.dk
—lovgivningoekonomi@skm.dk (kopi)

HØRING – ÆNDRINGSFORSLAG TIL L 89, J.NR. 2020-3979

Vi henviser til Skatteministeriets høringsbrev af 22. april 2021 vedrørende ændringsforslag til L 89 2020/21 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler).

Vi tillader os i det følgende at fremsætte visse bemærkninger til ændringsforslaget.

1 GENERELLE BEMÆRKNINGER

Vi finder det overordnet set positivt, at det foreslås at indføre en substanstest i CFC-reglerne for så vidt angår *”anden indkomst fra immaterielle aktiver”*, der har været i fokus siden fremsættelsen af det oprindelige lovforslag (L 28) i oktober 2018.

Vi stiller os imidlertid tvivlende overfor, hvorvidt ændringsforslaget reelt indebærer en væsentlig lempelse, idet den samtidig foreslåede undtagelse til den partielle substanstest, jf. ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., udgør en betydelig indsnævring af anvendelsesområdet for den foreslåede EU-retlige substanstest.

Denne indsnævring vil givetvis medføre, at en lang række af de danske selskaber, der i henhold til bestemmelserne i det foreliggende L 89 vil skulle medregne anden indkomst fra immaterielle aktiver til CFC-indkomsten, fortsat vil skulle medregne denne indkomst.

Efter ændringsforslaget vil immaterielle aktiver, der er udviklet af datterselskabet selv, som udgangspunkt ikke give anledning til CFC-beskatning for så vidt angår anden indkomst fra immaterielle aktiver, idet undtagelsesbestemmelsen næppe vil finde anvendelse. Det samme gør sig gældende efter bestemmelserne i det oprindelige lovforslag, idet medregning af anden indkomst efter lovforslaget forudsætter, at aktiverne er erhvervet fra et andet land eller oparbejdet ved koncernens aktiviteter i et andet land (grænseoverskridende flytning).

Tilsvarende vil den særlige undtagelsesbestemmelse i vidt omfang ramme tilfælde svarende til dem, hvor datterselskabet tillige efter det foreliggende L 89 vil skulle medregne anden indkomst fra immaterielle aktiver til CFC-indkomsten. Der vil eksempelvis i udgangspunktet fortsat skulle ske medregning af anden indkomst fra immaterielle aktiver i de ofte forekommende tilfælde, hvor en koncern udfører aktiviteter vedrørende immaterielle aktiver, såsom forskning og udvikling, i flere lande – og i andre lande end der, hvor det respektive datterselskab, der har ejendomsretten til de pågældende immaterielle aktiver, er hjemmehørende. Dette gælder i øvrigt så vidt ses efter ændringsforslaget – i modsætning til det foreliggende L 89 – også i tilfælde, hvor udviklingsaktiviteterne er udført af koncerneksterne parter.

Den særlige undtagelsesbestemmelse til substansreglen antages at være udtryk for, at der ifølge Skatteministeriet er tale om omgåelse – eller at der i hvert fald er en klar formodning for omgåelse – i tilfælde, hvor ejendomsrettigheder til immaterielle aktiver er ”placeret” hos et (distributions-/salgs)datterselskab, der er hjemmehørende i et land, hvor der ikke eller kun i ubetydeligt omfang udføres eller har været udført ”*væsentlige funktioner vedrørende aktiverne*” i form af udviklingsaktiviteter og/eller produktion.

Vi bemærker hertil, at der kan være mange og forskelligartede grunde til, at udviklingsaktiviteter f.eks. udføres i ét land, mens distributionsaktiviteter udføres i et andet land, ligesom den almindelige EU-retlige misbrugstest, jf. ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., såvel som transfer pricing-reglerne efter vores opfattelse under alle omstændigheder udgør tilstrækkelige og effektive værn mod kunstig, skattemotiveret placering af immaterielle aktiver i eksempelvis koncernselskaber i lavskattelande.

Med ændringsforslaget og den heri foreslåede særlige undtagelse til substansreglen opretholdes der således fortsat et meget strengt regelsæt, der går markant længere end reglerne i øvrige medlemslande – og efter vores opfattelse længere end nødvendigt. Som anført nedenfor er det tillige vores opfattelse, at den foreslåede særlige undtagelse til substansreglen er EU-stridig.

2 OM FORSLAGETS FORENELIGHED MED EU-RETEN

2.1 Indledning

Den substanstest, der nu foreslås indført i de danske CFC-regler, dog kun for vidt angår anden indkomst fra immaterielle aktiver, jf. ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., kodificerer så vidt ses den almindelige EU-retlige substanstest, der bl.a. er en central komponent i etableringsretten.

Efter vores opfattelse kræver skatteundgåelsesdirektivets ”model A”, jf. direktivets artikel 7, stk. 2, litra a, imidlertid at der i reglerne indarbejdes en substansundtagelse, der medfører, at reglerne generelt ikke anvendes, når datterselskabet ”*viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder.*”

Denne substanstest, der efter vores opfattelse udgør en integreret og ufravigelig del af litra a)-modellen i skatteundgåelsesdirektivet, er baseret på den almindelige EU-ret – og den har netop til formålet at sikre, at CFC-beskatningen respekterer de grundlæggende frihedsrettigheder, jf. nærmere nedenfor. Det er således efter vores opfattelse ikke alene uforeneligt med direktivet, at substanstestens anvendelighed begrænses til anden

indkomst fra immaterielle aktiver, jf. ovenfor, men tillige at der foreslås en særlig dansk undtagelsesbestemmelse, jf. ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., der resulterer i en markant skærpelse af den almindelige EU-retlige vurdering i forslaget til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt.

Vi har noteret os, at synspunktet om, at litra a)-modellen i skatteundgåelsesdirektivet forudsætter implementering af en generel substansundtagelse baseret på den almindelige EU-ret, er fremført tidligere under høringen, jf. f.eks. Advokatsamfundets høringssvar af 9. oktober 2019 (L 48 2019/20, bilag 1).

Vi tillader os imidlertid i det følgende at gentage og uddybe synspunktet, idet spørgsmålet herom hænger sammen med spørgsmålet om, hvorvidt den nu foreslåede særlige danske undtagelsesbestemmelse, jf. ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., er forenelig med EU-retten.

2.2 Etableringsretten vis-à-vis imødegåelse af misbrug

De fleste EU-medlemslande har deltaget i langvarige og indgående drøftelser om BEPS-aktionerne, bl.a. om udformningen af de tekniske enkeltheder. Kommissionen har desuden drøftet flere af BEPS-spørgsmålene, ikke mindst i relation til CFC-lovgivning, internt og med eksperter fra OECD – navnlig på de områder, hvor Kommissionen havde visse betænkeligheder ved nogle af ideernes og/eller de foreslåede løsningers overensstemmelse med EU-retten, jf. bemærkningerne i afsnit 3 i Kommissionens forslag til ATAD I (KOM(2016) 26 endelig).

Det endelige direktiv forpligter Danmark til at anvende ”principbaserede” CFC-regler, mens de nærmere detaljer vedrørende gennemførelsen (*“implementation”*) overlades til medlemsstaterne, jf. bemærkningerne i indledningen til direktivforslaget. EU-løsningen skal sikre, at BEPS-initiativerne i EU gennemføres på en sammenhængende og koordineret måde, der er forenelig med et velfungerende indre marked.

Det følger af fast praksis fra EU-Domstolen, at EU-landene og altså herunder Danmark generelt må imødegå skattemisbrug, så længe der ikke dermed skabes unødige hindringer for udøvelse af de rettigheder, som erhvervsdrivende har efter EU-retten. Skatteydere skal derfor også have adgang til at fremlægge beviser for, at der ikke er tale om misbrug. Dette følger af proportionalitetsprincippet og hensyn til retssikkerheden, jf. KOM(2007) 785 endelig, s. 4, 1. hovedafsnit.

For så vidt angår CFC-regler, er der generelt krav om, at der ikke opstilles restriktioner over for sekundære etableringer i andre medlemsstater og EØS-stater, som beskæftiger sig med reelle forretningsaktiviteter, og reglerne begrænser sig til det, der er nødvendigt for at nå deres erklærede mål om at forhindre kunstig overskudsoverførsel, jf. KOM(2007) 785 endelig, s. 7. Disse grundlæggende krav er gentaget i direktivet, jf. betragtning 12 og artikel 7.

2.3 Skatteundgåelsesdirektivet

Det bemærkes indledningsvis, at de (nugældende) danske CFC-regler efter vores opfattelse ikke uden videre kan antages at være forenelige med EU-retten alene som følge af ændringen ved lov nr. 540 af 6. juni 2007,

hvor regelsættet – foranlediget af Cadbury-dommen (C-196/04) – blev udvidet til at omfatte alle datterselskaber, herunder danske datterselskaber.

Det følger bl.a. af praksis fra EU-Domstolen, at forskellige situationer ikke må behandles ens, medmindre forskelsbehandlingen er objektivt begrundet. For så vidt angår en ren dansk koncern, opstår der ikke vanskeligheder vedrørende skatteunddragelse svarende til dem, som forsøges imødegået med CFC-reglerne. Anvendelsen af CFC-regler for så vidt angår danske datterselskaber tjener således ikke samme formål (om noget formål). Der er så vidt ses også enighed om, at de foreslåede regler i nogle tilfælde faktisk vil forhindre danske virksomheder fra reelt at etablere sig i andre EU-lande. Det vil sige, at Danmark som "oprindelsesstat" lægger hindringer i vejen for etablering i andre EU-/EØS-medlemsstater.

Kommissionen har også tidligere påpeget det beklagelige ved, at medlemsstater – for at undgå at blive beskyldt for diskrimination – blot udvider anvendelsen af de misbrugsbekæmpende foranstaltninger, der er beregnet til at hindre grænseoverskridende skatteunddragelse, til rent indenlandske situationer, hvor der absolut ikke består nogen risiko for misbrug, jf. KOM(2007) 785 endelig, s. 6.

Vi er således heller ikke enige i, at indførelse af en partiel substanstest er forenelig EU-retten, blot modellen udformes på en sådan måde, at der fortsat ikke er forskel i relation til, hvordan CFC-regler anvendes på datterselskaber i henholdsvis Danmark og i EU/EØS, jf. Skatteministerens svar på spørgsmål 45 (L 48 2019/20).

Under alle omstændigheder er det vores opfattelse, at en generel, almindelig EU-retlig substanstest simpelt hen er en integreret og ufravigelig del af litra a)-modellen i skatteundgåelsesdirektivet. Substanstestens ufravigelighed følger af direktivets ordlyd, ligesom ufravigeligheden understøttes af formålet med substanstesten.

Skatteundgåelsesdirektivet giver Danmark valget mellem to alternative modeller for CFC-regler. "Hovedreglen", jf. artikel 7, stk. 2, litra a, angiver specifikke former for (passiv) indkomst, som bør medregnes til CFC-indkomsten. Denne regel kombineres med en "undtagelsesklausul", hvorfra citeres:

"Dette litra finder ikke anvendelse, når det kontrollerede udenlandske selskab viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder."

Med andre ord har Danmark pligt til at anvende undtagelsesklausulen over for datterselskaber i EU. Dette præciseres også i betragtning 12 i direktivet, hvorfra citeres:

"Af hensyn til de grundlæggende frihedsrettigheder bør indkomstkategoriernes kombineres med en substansundtagelse, der tager sigte på i Unionen at begrænse reglerne virkninger til tilfælde, hvor CFC ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet."

Det fremgår endvidere – udtrykkeligt – af bestemmelsen, at Danmark kan beslutte at undlade at anvende undtagelsesklausulen (substanstesten), hvis det kontrollerede udenlandske selskab er hjemmehørende eller

beliggende i et tredjeland, der ikke er part i EØS-aftalen. Baggrunden er, at etableringsretten alene kan påberåbes inden for EU (EØS). Dette understøtter således også (modsnævningsvis), at Danmark har pligt til at anvende undtagelsesklausulen over for datterselskaber i EU (EØS).

Eftersom substansresten er forankret i den almindelige EU-ret – og netop har formål at sikre CFC-reglernes iagttagelse af de grundlæggende frihedsrettigheder (etableringsretten), jf. udtrykkeligt betragtning 12 i direktivet gengivet ovenfor – er det tilsvarende vores opfattelse, at den foreslåede undtagelse til substansreglen, jf. ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., er uforenelig med EU-retten.

Det forhold, at der er tale om minimumsharmonisering, jf. direktivets artikel 3 ("*direktivet* er ikke til hinder for anvendelsen af nationale eller aftalebaserede bestemmelser, der har til formål at sikre et højere beskyttelsesniveau for nationale selskabsskattegrundlag"), medfører ikke, at der er grundlag for at begrænse substansreglens anvendelighed – hverken i relation til specifikke indkomsttyper eller materielt indhold.

Danmark har pligt til at anvende "principbaserede" CFC-regler, mens de nærmere detaljer vedrørende gennemførelsen ("*implementation*") overlades til medlemsstaterne, jf. bemærkningerne i indledningen til direktivforslag (KOM(2016) 26 endelig). Minimumsreguleringen medfører, at medlemslandene f.eks. kan sænke tærsklen for kontrol eller anvende en højere tærskel ved sammenligning af den reelt betalte selskabsskat med den selskabsskat, der ville være blevet opkrævet i datterselskabets medlemsstat, jf. betragtning 12 i direktivet.

De grundlæggende regler om fri bevægelighed skal imidlertid overholdes, når en medlemsstat i forbindelse med implementering af et minimumsdirektiv indfører regler, der er strengere end det forskrevne minimum, jf. f.eks. bemærkningerne i forslag af 2003 til lov om finansiel virksomhed (L 176).

Formålet med undtagelsesklausulen (substansreglen) i litra a)-modellen er netop at sikre en sådan overensstemmelse med de grundlæggende frihedsrettigheder (etableringsretten), jf. ovenfor. Der kan tillige henvises til Kommissionens afgørelse (EU) 2019/1352 af 2. april 2019 om Det Forenede Kongeriges statsstøtte (SA.44896) vedrørende skattefritagelse for koncernintern finansiering for kontrollerede udenlandske selskaber, præmis 172.

Praksis fra EU-Domstolen vedrørende etableringsretten er efter vores opfattelse ganske klar, for så vidt angår *etableringsretten* i forhold til det EU-retlige misbrugsbegreb. I Cadbury fastslog EU-Domstolen netop, at en *etablering* skal anses for at være reel, når den på grundlag af en evaluering af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, angående bl.a. tegn på fysisk eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr, afspejler en økonomisk realitet, dvs. en reel etablering, hvorfra der faktisk udøves økonomisk virksomhed og ikke blot et "postkasse"- eller "skærm"-datterselskab, jf. C-196/04, og KOM(2007) 785 endelig, s. 4, andet afsnit. Dette gælder, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, jf. præmis 65 i Cadbury.

Enhver skærpelse af denne test vil således som udgangspunkt være ubegrundet, og dette gælder så meget desto mere i det omfang, at en medlemsstat indfører en generel lovhjemlet skærpelse af de generelle principper, som er fastlagt af EU-Domstolen med henblik på at afveje hensynene til det indre marked og undgåelse af misbrug.

Endelig – og under alle omstændigheder – så har den foreslåede undtagelsesbestemmelse i ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., karakter af en generel skærpelse, der er vanskeligt forenelig med det EU-retlige proportionalitetsprincip.

---ooOoo---

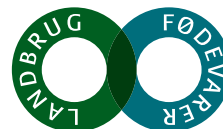
Med venlig hilsen



Stine Andersen
Partner, advokat, ph.d.



Casper Guldhammer Jensen
Associate Partner, advokat



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Landbrug & Fødevarer FmbA

Axelborg, Axeltorv 3
DK 1609 København V

T +45 3339 4000
F +45 3339 4141
E info@lf.dk
W www.lf.dk

CVR DK 25 52 95 29

Høringssvaret er sendt elektronisk til klh@skm.dk, sli@skm.dk,
med kopi til lovgivningoekonomi@skm.dk

Høring af udkast til L 89 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler), j.nr. 2020-3979

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler), som er sendt i høring den 23. april 2021.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor.

Generelt ser Landbrug & Fødevarer meget positivt på de foreslåede lempelser vedr. indførsel af en partiel substanstest, så "anden indkomst fra immaterielle aktiver" ikke betragtes som CFC-indkomst fra det pågældende datterselskab, forudsat datterselskabet har substans. Det vil få stor betydning, hvis virksomhederne f.eks. ikke skal anvende ressourcer på beregning af "anden indkomst fra immaterielle aktiver" ved salg af varer, hvor brandet er en integreret del af varens værdi og dermed salgspris.

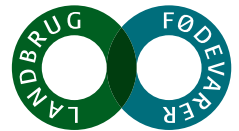
Landbrug & Fødevarer finder det dog processuelt meget ærgerligt, at Skatteministeriet er ca. 1,5 år og tre lovforslag om at nå frem til den løsning, som dansk erhvervsliv har efterspurgt. Landbrug & Fødevarer vil generelt gerne bakke op om, at relevante erhvervsorganisationer mv. bliver inddraget så tidligt som muligt i forbindelse med implementering og udarbejdelse af ny lovgivning med henblik på at finde fælles optimale løsninger. Det gælder ikke mindst, når der er tale om så komplekst og bebyrdende et område som nærværende.

Særligt vedr. opfyldelse af substanstesten

Landbrug & Fødevarer ser bekymret på vurderingen af opfyldelse af substanstesten, idet der savnes mere objektivitet. Med den foreslåede model bliver substansvurderingen alene en konkret vurdering ud fra svært målbare forhold som f.eks. ejerens egne værdiskabende aktiviteter i forhold til immaterielle aktiver og proportionalitet mellem aktiviteter i relation til de immaterielle aktiver sammenholdt med værdi og indtægter fra de immaterielle aktiver.

Hvad angår den overordnede forståelse af, hvornår substanstesten er opfyldt, følger det af ændringsforslaget om en partiel substanstest:

"... at anden indkomst fra immaterielle aktiver, der omfattes af litra b, 1. pkt., kun vil skulle medregnes til CFC-indkomsten, hvis datterselskabet ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver, der understøttes af



personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder”.

Skatteministeriets har altså tilføjet, at den væsentlige aktivitet skal vedrøre de immaterielle aktiver direkte i selskabet. Landbrug & Fødevarer mener, at det burde være tilstrækkeligt for opfyldelse af substanstesten, at selskabet i sig selv har substans, jf. Cadbury Schweppes-dommen.

Et andet nævneværdigt vurderingsmoment er forståelsen af ”ubetydeligt omfang”.

Af ændringsforslaget fremgår:

...” at uanset om datterselskabet opfylder den partielle substanstest, jf. forslaget til 2. pkt., vil anden indkomst fra immaterielle aktiver skulle medregnes til CFC-indkomsten, hvis datterselskabet varetager ejerskabet og eventuelt salgs- og distributionsfunktioner i relation til sine immaterielle aktiver, mens de øvrige væsentlige funktioner vedrørende aktiverne kun i ubetydeligt omfang er udført eller udføres i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.”

Den nærmere definition af ”ubetydeligt omfang” er defineret i bemærkningerne:

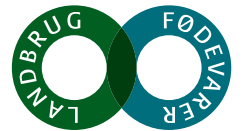
”Det vil bero på en konkret bedømmelse, hvorvidt varetagelsen af funktionerne udelukkende er af ubetydeligt omfang, idet vurderingen skal foretages i forhold til det samlede omfang af de øvrige væsentlige funktioner vedrørende datterselskabets immaterielle aktiver.”

Ejer datterselskabet eksempelvis et immaterielt aktiv, som er udviklet af et koncernforbundet selskab i et andet land, vil datterselskabs udnyttelse af aktivet ved produktion af varer, der udelukkende omsættes på et lille lokalt marked, således kunne være af ubetydeligt omfang, hvis aktivet i øvrigt af koncernforbundne selskaber i andre lande udnyttes til produktion af varer, der danner grundlag for en meget betydelig omsætning på verdensmarkedet.”

Landbrug & Fødevarer finder det uhensigtsmæssigt, at en vurdering med så store økonomiske konsekvenser til følge for erhvervslivet ikke er mere objektivt defineret. Det må dog altid have in mente, at virksomhederne først er underlagt CFC-beskatning (og dermed substansvurderingen) i det omfang, datterselskabets CFC-indkomst udgør mere end 1/3 af selskabets samlede skattepligtige indkomst.

Særligt vedr. skatteforvaltningsloven § 30

Landbrug & Fødevarer finder det uhensigtsmæssigt, og i strid med skatteforvaltningsloven (”SFL”) § 30 i sin helhed, at et valg i forbindelse med selvangivelsen i forhold til anvendelse af substanstesten obligatorisk medfører, at der ikke kan foretages omvalg. I overensstemmelse med forarbejderne til SFL § 30 bør der som udgangspunkt altid være tilladelse til ændring af det tidligere truffe valg, hvis det skyldes myndighedernes korrektion eller ændring af skatteansættelsen ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev truffet. Naturligvis forudsat at den skattepligtige kan godtgøre, at det vil have økonomiske konsekvenser, hvis valget opretholdes.



Særlig vedr. dokumentation og oplysningspligt

Af ændringsforslaget fremgår, at det er moderselskabet, der indenfor oplysningsfristen dels skal træffe et valg i forhold til om substansdelen skal finde anvendelse ved opgørelsen af CFC-indkomsten i det pågældende datterselskab, dels skal indsende oplysninger, der godtgør, at betingelserne for at anvende bestemmelsen er opfyldt.

Som det fremgår af ændringsforslagets side 14, får skatteforvaltningen mulighed for at fastsætte regler om dokumentationens indhold og form. Landbrug & Fødevarer bakker op om robuste og klare regler i forhold til den forventede dokumentation, som skatteforvaltningen kræver. Det er moderselskabet selv, der har bevisbyrden for substans, og der er derfor ikke plads til uklarheder. Landbrug & Fødevarer værdsætter derfor også, at man prioriterer at lette administrationen for alle parter. Det bør til hver en tid tilstræbes, at dokumentationspligten ikke bliver uforholdsmæssig byrdefuld for erhvervslivet. Det gælder bl.a. også i forhold lavpraktiske krav til fil-format mv.

Ønskes ovenstående uddybet er I velkomne til at kontakte undertegnede.

Med venlig hilsen

Maria Eun Elkjær
Chefkonsulent
Erhverv

T +45 2939 2503
E mae@lf.dk