

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

13. april 2021

Ændringsforslag til L 89 - forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven 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 afvejninger 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 udviklingspotentialen 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 (kontraksproducent) 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