

TIL SKATTEMINISTERIET

Spørgsmål til SEL § 32, stk. 4, pkt. 4 og stk. 5, nr. 3) i L 28 (Implementering af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet)

Vi er i forbindelse med vores gennemgang af lovforslaget stødt på en række fortolkningsspørgsmål til SEL § 32, stk. 4, pkt. 4 og stk. 5, nr. 3), som vi skal anmode Skatteministeriet om en stillingtagen til.

Vores spørgsmål er først og fremmest foranlediget af vores bekymring om den foreslåede udvidelse af CFC indkomsten med "anden indkomst af immaterielle aktiver" i kombination med muligheden for at fastlægge indgangsværdier, og hvor denne mulighed i en række situationer forekommer utilsigtet ineffektiv.

Afhængig af SKM's svar herunder om der foreslås en fritagelse ved substans m.v. forbeholder vi os ret til at komme med yderligere opfølgende spørgsmål eller forslag til justeringer.

SEL § 32, stk. 4, pkt. 4

I SEL § 32, stk. 4 indsættes nyt pkt. 4:

»Immaterielle aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 2, anses dog for erhvervet til handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, hvis det immaterielle aktiv er erhvervet eller oparbejdet af datterselskabet før dette tidspunkt, og moderselskabet er blevet moderselskab for datterselskabet som følge af erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person, jf. stk. 6.«

Vi har i den anledning nedenstående fortolkningsspørgsmål til opgørelse af CFC indkomsten til brug for CFC testen, jf. SEL § 32, stk. 4-5 og til den indkomst, som moderselskabet skal medregne, jf. SEL § 32, stk. 7-10.

EKSEMPEL

Dansk moderselskab har 1/1 2012 erhvervet udenlandsk datterselskab B fra en ikke tilknyttet person. B ejer patenter med en handelsværdi pr. 1/1 2012 på 1.000. B har ikke efter 1/1 2012 erhvervet immaterielle aktiver.

B's indkomst opgjort efter danske skatteregler udgør 300 i 2019 før skattemæssige afskrivninger på patenter.

B har CFC indtægter i form af "anden indkomst" fra patenterne på 101.

Før skattemæssige afskrivninger på patenter udgør CFC indkomsten derfor mere end 1/3 af den skattepligtige indkomst, hvilket medfører CFC beskatning af B.

B har ikke tidligere være omfattet af CFC reglerne.

Spm. 1

Udgør de skattemæssige afskrivninger på patenter 0 i 2019 (år 8), eller kan skattemæssig afskrivning foretages med 1/7 af 1.000 (første års afskrivning) svarende til 142,9, således at CFC indkomsten svarer til $101 - 142,9 = -41,9$, dvs. at der ikke skal ske CFC beskatning?

Spm. 2

Hvis skattemæssig afskrivning på patenter udgør 0 i spm. 1, udgør de skattemæssige afskrivninger så 142,9 i 2019, hvis 1/1 2012 ændres til 1/1 2013 med samme eksempel (B erhverves den 1/1 2013), dvs. 2019 bliver til år 7 regnet fra 1/1 2013? (Efter danske skatteregler kan patenter vælges straksafskrevet eller afskrevet med lige store årlige beløb over 7 år)

Har det betydning, hvorledes udgifterne til erhvervelse af patenter er behandlet skattemæssigt efter de udenlandske skatteregler herunder betydning, om patenterne er tilkøbt eller er et resultat af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed?

Spm. 3

Det følger af SEL § 32, stk. 4, pkt. 5 (tidligere pkt. 4):

"Vælger datterselskabet i et indkomstår med positiv udenlandsk indkomst ikke at nedbringe denne i størst muligt omfang ved udnyttelse af udenlandske afskrivningsmuligheder, eller kan et udenlandsk afskrivningsgrundlag ikke opgøres[vores understregning], anvendes § 31 A, stk. 8".

Uddrag af SEL § 31 A, stk. 8:

"Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum, og de anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt."

"De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen. Ved denne beregning anvendes reglerne i det indkomstår, hvor sambeskatningen påbegyndes. Aktiverne skal dog anses for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1.-4. pkt."

Kan SKM give eksempler på betydningen af ovenstående uddrag i forhold til, at de immaterielle aktiver efter pkt. 4 skal anses for erhvervet til handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede datterselskabet?

Hvorledes fungerer samspillet mellem pkt. 4 og 5 i forhold til spm. 1 og 2, herunder hvilken betydning det har, såfremt datterselskabet ved sin udenlandske indkomstopgørelse har fratrukket udgifter til erhvervelse af patenter løbende, eks. hvis der er tale om egne udviklede patenter, og datterselskabet således ikke har noget udenlandsk afskrivningsgrundlag? Betyder det så, at de historiske anskaffelsesværdier skal anvendes efter reduktion for maksimale afskrivninger efter danske skatteregler, og hvor erhvervelse af patenter skal anses for straksafskrevet i erhvervsåret? Og gælder dette både i forhold til CFC testen og den indkomst, der skal medregnes under en CFC beskatning? Vil det i givet fald betyde, at der indtræder CFC beskatning i 2019 i spm. 2, når der ses bort fra den særlige overgangsregel, jf. nedenfor.

I det tilfælde at datterselskabet i år med positiv indkomst ikke har nedbragt denne i videst mulig omfang med skattemæssige afskrivninger eller ikke er i stand til at opgøre sit afskrivningsgrundlag, har det så betydning, om denne manglende opfyldelse vedrører indkomstår før eller efter, at moderselskabet har erhvervet datterselskabet? Hvad skal der i øvrigt forstås ved, at et udenlandsk afskrivningsgrundlag ikke kan opgøres? Vil det være tilfældet, hvis datterselskabet ikke er i stand til at specificere/dokumentere sit udenlandske afskrivningsgrundlag?

Skal § 31 A, stk. 8 anvendes for alle datterselskabets aktiver eller kun for det enkelte aktiv, hvis det kun er enkelte aktiver, der ikke er afskrevet i videst muligt omfang, eller hvor afskrivningsgrundlaget ikke kan opgøres?

Hvad gælder, hvor en andel af udgifterne til patenterne er fratrukket løbende, og den resterende andel er aktiveret skattemæssigt, og hvor opdelingen/fordelingen og dermed afskrivningsgrundlaget ikke kan opgøres med sikkerhed. Det kan også være i tilfælde, hvor der indgår flere patenter med forskellig skattemæssig behandling, og hvor opdelingen/fordelingen ikke kan opgøres med sikkerhed.

Spm. 4

Når moderselskabet erhverver datterselskabet fra et joint venture, hvor moderselskabets ejerandel/stemmeandel/overskudsandel udgør 50%, skal afskrivningsgrundlag af datterselskabets immaterielle aktiver til brug for CFC testen og den indkomst, der skal medregnes, opgøres med anvendelse af de faktiske anskaffelsessummer og afskrevet med de samlede udenlandske skattemæssige afskrivninger, jf. SEL § 32, stk. 4, pkt. 3 som følge af, at datterselskabet er erhvervet af en tilknyttet person.

Er SKM enig i, at pkt. 5 ovenfor finder tilsvarende anvendelse? Dvs. for patenter vil det betyde, at de skal anses for straksafskrevet i erhvervsåret, når et udenlandsk afskrivningsgrundlag ikke kan opgøres, eller der ved positiv indkomst i enkelte år ikke er foretaget afskrivninger i videst muligt omfang?

Det kan lægges til grund for besvarelsen, at moderselskabet ikke har nogen ejerandel/overskudsandel i JV partneren.

---000---

Vi er opmærksomme på den særlige overgangsregel, hvorefter immaterielle aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 2 kan fastsættes til handelsværdi ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere, når en række forudsætninger er opfyldte, herunder kun i de tilfælde, hvor der de facto sker CFC beskatning i dette første indkomstår, men ikke hvis CFC beskatning først indtræder i et efterfølgende indkomstår.

Spørgsmålene ovenfor anmodes derfor besvaret uden hensyn til overgangsreglen.

SEL § 32, stk. 5, nr. 3)

Efter SEL § 32, stk. 5, nr. 3), sidste pkt. medregnes til CFC indkomsten "anden indkomst fra immaterielle aktiver". Immaterielle aktiver omfatter også know-how herunder oplysninger om kommercielle erfaringer.

Anden indkomst fra immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed efter det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede datterselskabet, medregnes imidlertid ikke.

Når oplysningerne om kommercielle erfaringer har økonomisk værdi, skal indkomst, der allokeres hertil, så medregnes som CFC indkomst, hvis datterselskabet selv har udviklet disse kommercielle erfaringer efter det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede datterselskabet?

Kan anden indkomst fra immaterielle aktiver omfatte immaterielle aktiver, som datterselskabet selv har foranlediget/udviklet i egen virksomhed uden at disse anses for foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed? Dvs. skal forsknings- og udviklingsvirksomhed i relation til SEL § 32,

stk. 5, nr. 3) forstås bredt eller snævert indenfor rammerne af LL § 8B, som omhandler forsøgs- og forskningsvirksomhed?

Ved CFC testen og opgørelsen af "anden indkomst" fra immaterielle aktiver kan fratrækkes udgifter, der vedrører denne indkomst, jf. SEL § 32, stk. 5, nr. 9). Gælder det også for udgifter, der indeholder anden indkomst fra immaterielle aktiver, som ejes af koncernselskaber eller tredje part. Det kan være i tilfælde, hvor datterselskabet producerer og sælger maskiner, der hovedsageligt baserer sig på datterselskabets immaterielle aktiver, men hvor der også indgår købte dele, hvor købsprisen indeholder anden indkomst fra immaterielle aktiver, som underleverandøren er i besiddelse af.

Med venlig hilsen / Kind regards

Peter Rose Bjare
Partner
Corporate Tax, Financial Services

KPMG ACOR TAX
Tuborg Havnevej 18
DK-2900 Hellerup, Copenhagen

Tel: +45 3945 1700
Mob: +45 5374 7025
peter.bjare@kpmg.com

www.kpmgacor.dk

Watch our latest video where Jesper Arnø talks about our approach to Robotics and Automation here

Privacy

In circumstances where KPMG Acor Tax is Data Controller, we will use collected Personal Data in the manner and for the purpose set out in our privacy notice available at <https://home.kpmg.com/dk/en/home/misc/privacy.html>. Clients of KPMG must bring this to the attention of its staff.