

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

26. oktober 2018

L 28 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven m.v. (Implementering af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet)

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

Skatteministeren fremsatte den 3. oktober ovennævnte lovforslag, som FSR-danske revisorer kommenterede under høringen.

FSR har gennemgået det fremsatte lovforslag og høringsskemaet, herunder ift. Skatteministeriets kommentarer til FSRs høringssvar.

Lovforslaget giver fortsat anledning til spørgsmål og kommentarer. Da lovforslaget indeholder ændringer på flere områder, er følgende tekst delt op på de direktiver, som ønskes implementeret. FSR har i forbindelse med gennemgangen af lovforslaget om implementeringen af direktivet om skatteundgåelse erfaret, at enkelte bestemmelser udenfor lovforslaget også bliver berørt. De er derfor nævnt i sammenhæng med gennemgangen af lovforslaget om implementeringen af direktivet om skatteundgåelse.

1. Implementering af direktivet om skatteundgåelse

FSR vil gerne kvittere for de forbedringer, der er sket med lovforslaget i forhold til det tidligere fremsendte udkast til lovforslag, og det arbejde Skatteministeriet har udført i den forbindelse.

På trods af disse forbedringer er dele af lovforslaget dog fortsat stærkt problematiske, herunder særligt de foreslåede udvidelser af reglerne om CFC-beskatning. Vi skal i det følgende under afsnittet "Overordnede bemærkninger" redegøre nærmere for disse problemstillinger, mens vores specifikke bemærkninger til de enkelte bestemmelser og elementer i lovforslaget anføres under afsnittet "Specifikke bemærkninger"

1.1 Overordnede bemærkninger

1.1.1 Minimumsimplicitering?

ATAD-direktivet er et minimumsdirektiv, men Skatteministeriet har valgt på forskellige områder at fastholde allerede eksisterende regler eller indføre nye regler, der er mere vidtgående end direktivet tilsiger. Dette begrundes med, at disse specifikke, mere vidtgående regler, er nødvendige af hensyn til at beskytte det danske selskabsskattegrundlag.

FSR har forståelse for dette hensyn, men efter vores opfattelse er nogle af de mere vidtgående regler ikke nødvendige for at fastholde den eksisterende selskabsskattebase, men indebærer derimod en udvidelse af denne. Dette er efter FSRs opfattelse meget beklageligt.

Dette gælder særligt i relation til de foreslåede ændringer af CFC-reglerne, der nu må anses for at være blandt de mest restriktive i verden.

Kan skatteministeren oplyse, hvorvidt Skatteministeriet, som også anbefalet af Implementeringsrådet, i forbindelse med udarbejdelse af lovforslaget har undersøgt, hvorledes særligt direktivets bestemmelser om CFC-regler implementeres i de øvrige EU-lande, eller i det mindste bare blandt Danmarks nærmeste samhandelspartnere i EU, og herunder specifikt har undersøgt (i) hvorvidt andre EU-lande har en såkaldt "substanstest" og (ii) hvorvidt andre lande fortolker begrebet "anden indkomst fra immaterielle aktiver" lige så vidtgående som Danmark?

1.1.2 Begrebsanvendelse

FSR anerkender, at der er tale om kompleks lovgivning, og at Skatteministeriet i et vist omfang er underlagt direktivbestemmelserne i ATAD-direktivet. Det er dog fortsat sådan, at lovforslaget stadig indeholder mange begreber og regler, hvis forståelse og fortolkning er ret åben.

Dette erkender Skatteministeriet da også bl.a. i svarene til høringen, men henviser til, at der er tale om implementering af EU-regler. Der er fortsat tale om en ret tekstnær overførsel af direktivets bestemmelser til dansk lovgivning, og mange af de spørgsmål, der blev stillet til udkastet til lovforslaget er besvaret forbeholdent.

FSR har forståelse for, at regler, der er formuleret i EU-regi, kan være svære at "omforme" til dansk lovtekst. Men det er beklageligt, at skatteyderne bærer "risikoen" for denne uklarhed. Dette er bestemt ikke noget, der højner retssikkerheden, snarere tværtimod.

Side 3

1.1.3 CFC-reglerne

Vi havde mange kritiske bemærkninger til den del af høringsudkastet, der vedrørte CFC-beskatning, idet forslaget i sin daværende form ville have haft overordentlig negative konsekvenser for erhvervslivet. Skatteministeriet har imødekommet en række af vores kritikpunkter, herunder ved indførelse af overgangsregler og andre lempelser. Vi vil gerne kvittere for dette.

Forslaget vil dog fortsat give anledning til væsentlige problemer, idet det efter vores opfattelse, dels går langt videre end EU-retten og sikring af den danske selskabsskattebase tilsiger, og dels vil have næsten uoverskuelige, administrative konsekvenser for mange større virksomheder.

Vi skal i det følgende først redegøre for de overordnede problemstillinger, og herefter, under afsnit 1.2.8, anføre en række mere detaljerede bemærkninger til de enkelte elementer af forslaget om ændring af CFC-reglerne.

Efter FSRs opfattelse giver forslaget især anledning til følgende overordnede problemstillinger:

1. Forslaget er mere vidtgående end EU-retten og hensynet til beskyttelse af den danske selskabsskattebase tilsiger.
2. Det er ikke i overensstemmelse med ATAD-direktivet og formålet med CFC-reglerne, at også almindelig indkomst, der ikke er af finansiel karakter eller kan henføres til anvendelse af immaterielle aktiver, er underkastet CFC-beskatning.
3. Forslaget vil give anledning til betydelig usikkerhed og store administrative byrder for erhvervslivet.
4. Der er behov for en mere fleksibel overgangsregel end foreslået i lovforslagets § 8, stk. 11.

Ad 1.: Forslaget er mere vidtgående end EU-retten og hensynet til beskyttelse af den danske selskabsskattebase tilsiger

Lovforslaget indebærer væsentlige stramninger af CFC-reglerne. Dette skyldes dels, at det foreslås, at et datterselskab nu skal anses for et CFC-selskab allerede når mere end 1/3 af dets samlede indkomst består af CFC-indkomst (mod i dag

mere end 50 %), og dels fordi der samtidig sker en meget betydelig udvidelse af definitionen af, hvilke typer af indkomst, der anses for CFC-indkomst.

Side 4

Disse stramninger vil medføre, at CFC-reglerne får betydning for langt flere danske selskaber end hidtil. Det er derfor vigtigt, at reglerne ikke går videre, end hvad der er strengt nødvendigt af hensyn til overholdelse af EU-retten (korrekt implementering af ATAD-direktivet), eller af hensyn til beskyttelse af den danske selskabsskattebase.

Indledningsvist kan dette illustreres med et eksempel, der samtidig illustrerer de foreslåede reglers kompleksitet og uoverskuelighed:

Et dansk selskab indenfor fx tøjbranchen etablerer et nyt datterselskab i Sverige. Det svenske selskab udvikler i årene herefter – for egen regning og risiko – en række værdifulde tøjmærker (varemærker). Selskabet vurderer, at mere end 1/3 af det svenske selskabs salgspris for sine varer kan henføres til værdien af selskabets varemærker.

De foreslåede regler indebærer umiddelbart, at hele det svenske datterselskabs skattepligtige indkomst - så længe det svenske selskab kortrolleres af det danske moderselskab - skal medregnes og beskattes hos det danske moderselskab, idet mere end 1/3 af det svenske datterselskabs samlede indkomst kan henføres til "anden indkomst fra immaterielle aktiver", jf. den foreslåede nyaffattelse af SEL § 32, stk. 5, nr. 3.

Den foreslåede nyaffattelse af SEL § 32, stk. 5, nr. 3, indeholder dog en undtagelse, efter hvilken "anden indkomst fra immaterielle aktiver" ikke omfatter indkomst fra immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Varemærker udvikles primært ved markedsføring og ikke ved egentlig forskning og udviklingsvirksomhed. Er udvikling af varemærker derfor overhovedet omfattet af denne undtagelse? Dette synes ikke at kunne afgøres med sikkerhed, men markedsføringsudgifter falder vanligvis udenfor begrebet "forskning-og udvikling", herunder efter ligningslovens § 8 B.

Hvis det svenske datterselskab ikke er omfattet af undtagelsen vedrørende immaterielle aktiver, der er udviklet i datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed kan det danske moderselskab ganske vist få nedslag i sin danske skat for den svenske skat, som det svenske datterselskab betaler, men der vil desuagtet blive en dansk

merskat, fordi den svenske selskabsskattesats er lavere end den danske. Hertil kommer den administrative byrde ved at skulle udarbejde en dansk indkomstopgørelse for det svenske datterselskab.

Side 5

De foreslåede stramninger af CFC-reglerne medfører derfor, at det danske selskab med hensyn til etablering i Sverige bliver stillet ringere end sine udenlandske konkurrenter, idet det er vores forståelse, at CFC-reglerne i stort set alle andre EU-lande fritager udenlandske datterselskaber, der udøver en reel, erhvervmæssig virksomhed i et andet EU-land, fra CFC-beskatning (den såkaldte "substanstest").

Vi skal udbede os Skatteministeriets kommentarer til ovenstående eksempel.

De foreslåede stramninger går således efter FSRs opfattelse langt videre end disse hensyn tilsiger. Hertil kommer, at stramningerne tilsyneladende baserer sig på en manglende hensyntagen til den udvikling, der har fundet sted i transfer pricing reglerne igennem de seneste år.

Formålet med CFC-reglerne er at sikre den danske selskabsskattebase ved at hindre, at danske selskaber overfører "mobil" indkomst fra Danmark til lavskattelande. Ovenstående eksempel illustrerer en situation, der er helt almindeligt forekommende og udelukkende er drevet af forretningsmæssige motiver, og som vel næppe kan beskrives som overførsel af "mobil" indkomst. Det er meget svært at se, at transaktioner af en sådan karakter skal omfattes af CFC-reglerne, særligt når dette fører til en konkurrencemæssig ulempe for danske virksomheder i forhold til deres udenlandske konkurrenter.

I høringsskemaet (L 28, bilag 1) anfører Skatteministeriet s. 79 følgende som kommentar til FRSs høringssvar:

"I en situation, hvor moderselskabet eksempelvis har valgt at overføre et immaterielt aktiv til distributionsselskabet, vil dette indebære, at størstedelen af indkomsten fra det immaterielle aktiv herefter vil indgå i distributionsselskabets indkomst, selv om dette selskab fortsat kun varetager mere rutinemæssigt prægede funktioner, som salg og markedsføring." (vores understregninger).

Disse kommentarer tager imidlertid ikke højde for, at OECDs regler om transfer pricing blev grundlæggende ændret i 2017, idet afkastet af immaterielle aktiver nu skal allokere mellem koncernselskaber i forhold til de såkaldte DEMPE-funktioner. På baggrund heraf har et selskab, der er den juridiske ejer af et immaterielt aktiv, men som alene bidrager til værdiskabelsen med

rutinefunktioner, kun krav på et rutineafkast. Det er derfor ikke korrekt, når det anføres, at "størstedelen af indkomsten" fra det immaterielle aktiv skal allokeres til distributionselskabet, uagtet at dette alene udfører rutinemæssige opgaver. Tværtimod vil distributionselskabet højest være berettiget til et rutinemæssigt afkast af det immaterielle aktiv.

Side 6

Immateriel indkomst er derfor ikke længere "mobil" i samme grad som tidligere. Et moderselskab kan ikke overføre afkastet af et immaterielt aktiv til et udenlandsk datterselskab ved blot at overføre det juridiske ejerskab til aktivet til det udenlandske datterselskab. For at overføre afkastet kræves det, at alle vigtige funktioner vedrørende det immaterielle aktivs udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse reelt udføres af personer, der er ansat i datterselskabet. OECDs nye transfer pricing regler har således i meget væsentlig grad mindsket problemet med koncerninterne overdragelser af immaterielle aktiver.

Hertil kommer, at det ikke er muligt at overdrage immaterielle aktiver til et udenlandsk datterselskab uden dansk avancebeskatning ("exitbeskatning"). Den skattepligtige avance opgøres på grundlaget af aktivernes markedsværdi. Om fastsættelse af et immaterielt aktivs markedsværdi, anfører Skatteministeriet følgende s. 81 i høringsskemaet (L 28, bilag 1):

"Hvis det immaterielle aktiv er værdiansat korrekt, bør de fremtidige indkomster, der kan henføres til det immaterielle aktiv, ikke overstige de skattemæssige afskrivninger. I dette tilfælde vil der således ikke være en skattepligtig CFC-indkomst, der udløser CFC-beskatning af datterselskabet."

Skatteministeriets bemærkning refererer til værdiansættelse af aktivet ved opgørelse af datterselskabets CFC-indkomst og anvendes som argument for, at datterselskabet ikke vil komme under CFC-beskatning. Hvis udsagnet "vendes om" indebærer det jo imidlertid også, at den danske exitbeskatning ved overdragelsen af aktivet til datterselskabet vil svare til hele datterselskabets fremtidige indkomst fra aktivet. Ved exitbeskatningen sikres det således - hvis Skatteministeriets udsagn er korrekt (jf. dog herom under afsnit 1.2.8.5 nedenfor) - at hele det fremtidige afkast af aktivet kommer til beskatning i Danmark, uanset at dette overdrages til et udenlandsk datterselskab. En overdragelse af aktivet indebærer derfor ikke nogen udhulning af dansk beskatningsgrundlag. Tværtimod indebærer det en fremrykning af skattebetalingen.

Vi skal venligst bede om Skatteministeriets kommentarer hertil.

OECDs nye transfer pricing regler samt de danske regler om exitbeskatning burde derfor udgøre et temmelig stærkt værn imod udflytning af mobil indkomst, og det burde i dette lys være muligt at imødekomme nogle af de forslag om lempelser, der er blevet fremsat af FSR og af andre organisationer i forbindelse med høringen af lovudkastet.

FSR foreslog således i forbindelse med høringen, at der indsættes en såkaldt "substanstest". Skatteministeriet afviste dette, med den begrundelse, at det er Skatteministeriets vurdering, at den danske selskabsskattebase ikke vil være tilstrækkelig robust med en substanstest i CFC-reglerne (s. 82 i høringsskemaet).

På baggrund af de foregående afsnit er det svært at forstå, hvori denne vurdering egentlig er baseret. Vi skal derfor venligst anmode om en uddybning heraf.

Skatteministeriet anfører, som argument imod indførelse af en substanstest, at praksis fra EU-domstolen viser, at der stilles meget lempelige krav til opfyldelse af en substanstest. Som anført ovenfor burde ændringen af transfer pricing reglerne i 2017 samt reglerne om exitbeskatning indebære et temmelig stærkt værn imod udflytning af "mobil" indkomst. Men selv hvis der desuagtet fortsat skønnes at være nogen større risiko for en sådan udflytning, bør det efter vores opfattelse være muligt at indføre en substanstest, uden risiko for at denne "udvandes" af (for) lempelig praksis fra EU-domstolen.

Dette hænger sammen med det forhold, at de danske CFC-regler allerede er løstrevet fra EU-retten på netop dette område. Danmarks reaktion på Cadbury-Schweppes dommen fra 2006 var som bekendt at udvide CFC-reglerne til også at omfatte danske datterselskaber. Eftersom dette medfører, at det – efter Skatteministeriets vurdering – herefter ikke er i modstrid med EU-retten, at de danske CFC-regler ikke indeholder en substanstest, må det også være muligt at indføre en selvstændig, dansk-baseret substanstest, der ikke er underlagt EU-retten. Vi skal derfor opfordre skatteministeren til at fremsætte et ændringsforslag, hvorved der indføres en selvstændig substanstest, der ikke underlægges EU-retten, og hvor der fastsættes passende kriterier, som sikrer, at når der er tilstrækkelig substans i den virksomhed, der drives af datterselskabet, underlægges denne ikke CFC-beskatning.

Ad 2: Det er ikke i overensstemmelse med ATAD-direktivet og formålet med CFC-reglerne at også almindelig indkomst, der ikke er af finansiel

karakter eller kan henføres til anvendelse af immaterielle aktiver, er underkastet CFC-beskatning

Side 8

CFC-reglerne har som formål at hindre udflytning af "mobil" indkomst, jf. ovenfor. Afgørende for om et datterselskab anses for et CFC-selskab, er derfor hvorvidt mere end 50 % (foreslås nu nedsat til mere end 1/3) af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst hidrører fra sådan mobil indkomst (CFC-indkomst). Hvis grænsen på 50 % (forslås nedsat til 1/3) overskrides, beskattes moderselskabet imidlertid ikke alene af datterselskabets CFC-indkomst, men tillige af al anden indkomst i datterselskabet.

Forud for 1. juli 2007 var grænsen i SEL § 32, stk. 1, nr. 1 (oprindeligt nr. 2), på 1/3, således at et datterselskab var CFC-selskab, hvis mere end 1/3 af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst hidrørte fra CFC-indkomst. Hvis grænsen på 1/3 var overskredet var konsekvensen, at moderselskabet alene skulle medregne datterselskabets CFC-indkomst til sin skattepligtige indkomst.

Med L 213 blev dette med virkning fra 1. juli 2007 ændret, således at grænsen på mere end 1/3 blev hævet til mere end 50 %, og samtidig blev SEL § 32, stk. 7, ændret, således at moderselskabet i tilfælde af overskridelse af denne grænse skulle medregne hele datterselskabets indkomst og ikke kun CFC-indkomsten. Der blev i bemærkningerne til lovforslaget (almindelige bemærkninger punkt 2.2.) anført følgende herom:

"I det gældende regelsæt beskattes moderselskabet alene af CFC-indkomsten i datterselskabet, og der gives alene fradrag for en forholdsmæssig andel af datterselskabets skattebetaling. Der er således tale om en stramning, men den skal tillige ses i lyset af, at andelen af mobile indkomster nu vil skulle udgøre 1/2 af datterselskabets samlede indkomster, før CFC-bestemmelserne finder anvendelse."

Der har således været den historiske sammenhæng i reglerne, at i perioder, hvor grænsen for CFC-beskatning var mindre end 50 %, blev moderselskabet alene beskattet af datterselskabets CFC-indkomst, mens i perioder, hvor tærsklen for CFC-beskatning var højere end 50 %, blev moderselskabet beskattet af hele datterselskabets indkomst. Reglerne har således historisk sikret, at moderselskaber ikke blev beskattet af andet end datterselskabets CFC-indkomst, når datterselskabet i overvejende grad var et "almindeligt" selskab.

Med lovforslaget brydes denne sammenhæng, og moderselskaber vil fremover kunne blive beskattet af hele indkomsten i et i øvrigt overvejende "almindeligt"

datterselskab (hvor eksempelvis kun 35% af indkomsten er CFC-indkomst, mens 65% er "almindelig" indkomst).

Side 9

Dette er efter FSRs opfattelse i modstrid med CFC-reglernes værnatur, og repræsenterer et nærmest historisk brud på den sammenhæng, der er beskrevet ovenfor.

Det bemærkes i øvrigt, at ATAD-direktivet foreskriver, at det alene er datterselskabets CFC-indkomst, der skal beskattes hos moderselskabet. Direktivet har derfor den balance, som lovforslaget savner på dette punkt.

Vi skal venligst bede om Skatteministeriets kommentar hertil og skal opfordre til, at der stilles et ændringsforslag, hvorefter alene CFC-indkomsten skal beskattes hos moderselskabet.

Ad 3: Forslaget vil give anledning til betydelig usikkerhed og store administrative byrder for erhvervslivet

Forslaget vil efter FSRs vurdering utvivlsomt medføre endog stor usikkerhed, og vil påføre virksomhederne væsentlige administrative byrder og omkostninger. Dette skyldes bl.a., at der indføres meget komplekse skatteregler på et i sig selv meget komplekst forretningsområde (udvikling og udnyttelse af immaterielle aktiver).

Fremover vil alle danske selskaber, der kontrollerer udenlandske datterselskaber, skulle overveje og undersøge en lang række forhold vedrørende sine udenlandske datterselskaber for at kunne indgive en korrekt selvangivelse.

Det vil først og fremmest skulle overvejes og undersøges, om nogen af datterselskaberne ejer immaterielle aktiver, hvis afkast er omfattet af den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 3. Det er derfor først nødvendigt at identificere hvilke aktiver, der er tale om, og herefter – for hvert enkelt aktiv - at fastslå, hvorvidt det pågældende aktiv er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Dette giver betydelige udfordringer.

For så vidt identifikation af de enkelte aktiver er det ikke fuldstændig klart, hvad begrebet "immaterielle aktiver" efter denne bestemmelse egentlig omfatter:

- Kan Skatteministeriet bekræfte, at bestemmelsen alene omfatter afkast af aktiver, der er ejet af datterselskabet, mens aktiver, hvortil datterselskabet alene har brugsretten (fx i kraft af en licensaftale) ikke er

omfattet? Det bemærkes i forbindelse hermed, at erhvervelse af distributionsretten til et immaterielt aktiv, herunder bl.a. distributionsretten til spillefilm, skattemæssigt behandles som driftsomkostninger, når der er tale om en (tidsmæssigt eller på anden måde) begrænset rettighed, jf. bl.a. TfS2004.76.H.

Side 10

- Kan Skatteministeriet bekræfte, at kontraktlige rettigheder hidrørende fra gensidigt bebyrdende aftaler, såsom fx agenturaftaler, eneforhandlingsaftaler, distributionsaftaler og lejeaftaler, ikke er omfattet af bestemmelsen?
- Kan Skatteministeriet oplyse, om software er immaterielle aktiver omfattet af den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 3? I relation til afskrivningsloven er software omfattet af kapitel 2 om driftsmidler og skibe og ikke af § 40 om immaterielle aktiver.

I praksis vil det i mange tilfælde være usikkert, om der er tale om et eller flere immaterielle aktiver.

Resultatet af dette vil have stor betydning i relation til (i) den skattemæssige behandling af afkastet af aktivet (CFC-indkomst eller almindelig indkomst), og (ii) hvorvidt der er adgang til at fastsætte en indgangsværdi for aktivet (enten efter den foreslåede SEL § 32, stk. 4, 4. pkt. eller efter overgangsreglen i lovforslagets § 8, stk. 11. Dette kan belyses med følgende eksempel:

Et IT-selskab udvikler et nyt softwareprodukt. Udviklingen sker på basis af et standardsystem, der købes for 1 mio. kr. fra en ekstern leverandør, der har udviklet dette standardsystem. IT-selskabet investerer yderligere 9 mio.kr. i – på basis af standardsystemet – at udvikle sit nye softwareprodukt.

De samlede omkostninger til udviklingen andrager således 10 mio.kr., men er der tale om ét eller to immaterielle aktiver i relation til SEL § 32, stk. 5, nr. 3?

Gør det i denne forbindelse nogen forskel om softwareproduktet patentregistreres (hvis muligt)? Hvis svaret hertil er, at der er tale om ét immaterielt aktiv, er der så tale om et immaterielt aktiv, der er foranlediget af IT-selskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed? Dette har helt afgørende betydning, fordi afkast af immaterielle aktiver, der er udviklet af selskabet selv, ikke er omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 3.

Vi skal venligst bede om Skatteministeriets kommentar til dette eksempel.

Når datterselskabets immaterielle aktiver er identificeret ses det herefter, af hensyn til bl.a. overgangsreglen i § 8, stk. 11 og den foreslåede SEL § 32, stk. 4, 4. pkt., at være nødvendigt at kategorisere dem i følgende kategorier:

1. Aktiver der er nævnt i den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 1. pkt. (patenter, varemærker, know-how m.v.), og som er udviklet af datterselskabet selv. Disse aktiver opdeles yderligere i følgende underkategorier:
 - a. Aktiver erhvervet (udviklet) forud for det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede kontrol over datterselskabet
 - b. Aktiver erhvervet (udviklet) efter det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede kontrol over datterselskabet
2. Aktiver der er nævnt i den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 1. pkt. (patenter, varemærker, know-how m.v.), anskaffet forud for 1. januar 2019, og som ikke er udviklet af datterselskabet selv. Disse aktiver opdeles yderligere i følgende underkategorier:
 - a. Aktiver erhvervet den 1. januar 2019 eller senere, og efter det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede kontrol over datterselskabet
 - b. Aktiver erhvervet den 1. januar 2019 eller senere, men før det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede kontrol over datterselskabet.
 - c. Aktiver erhvervet før den 1. januar 2019.
3. Aktiver der ikke er nævnt i den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 1. pkt. (goodwill samt formentlig bl.a. brugsretten til immaterielle aktiver hvortil datterselskabet ikke har ophavsretten samt rettigheder i henhold til gensidigt bebyrdende aftaler), uanset anskaffelsestidspunkt.

Er Skatteministeriet enig i, at m.h.t. behandling af afkast og fastsættelse af eventuel indgangsværdi for aktivet (efter enten overgangsreglen i § 8, stk. 11 eller efter den foreslåede SEL § 32, stk. 4, 4. pkt.) gælder følgende for aktiverne i ovennævnte kategorier:

- Kategori 1 a: Afkast er CFC-indkomst, og der fastsættes indgangsværdi efter SEL § 32, stk. 4, 4. pkt.
- Kategori 1 b: Afkast er ikke CFC-indkomst, og der fastsættes ingen indgangsværdi.

- Kategori 2 a: Afkast er CFC-indkomst, og der fastsættes ingen indgangsværdi.
- Kategori 2 b: Afkast er CFC-indkomst, og der fastsættes indgangsværdi efter SEL § 32, stk. 4, 4. pkt.
- Kategori 2 c: Afkast er CFC-indkomst, og der fastsættes indgangsværdi efter overgangsreglen i § 8, stk. 11.
- Kategori 3: Afkast er ikke CFC-indkomst, og der fastsættes ingen indgangsværdi.

Side 12

Herefter vil afkastet af hver af aktiverne i kategori 1 a, 2 a, 2 b og 2 c skulle opgøres. Hvis aktiverne anvendes af datterselskabet selv, vil aktivets afkast skulle udsondres af salgsprisen for de varer eller tjenesteydelser, hvori der gøres brug af aktivet. Dette indebærer et betydeligt element af skøn.

Endvidere vil handelsværdien af aktiverne i kategori 1 a, 2 b og 2 c skulle fastlægges, enten pr. 1. januar 2019 (aktiver i kategori 2 c), eller pr. det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede kontrol over datterselskabet (aktiver i kategori 1 a og 2 b).

Er Skatteministeriet enig i ovenstående?

Kompleksiteten i ovenstående vil kunne være enorm, og det siger næsten sig selv, at ovennævnte derfor vil kunne være overordentlig omkostningskrævende, fx i en større virksomhed indenfor IT-branchen eller medicinalbranchen. Efter FSRs opfattelser taler dette for, at der indføres en substanstest som nærmere omtalt i det foregående.

For så vidt angår kompleksiteten m.v. har vi en række yderligere spørgsmål under vores detaljerede bemærkninger til de enkelte bestemmelser.

1.2 Specifikke bemærkninger til enkelte bestemmelser

1.2.1 Transparente selskaber, jf. SEL § 2 A

SEL § 2 A foreslås ophævet, idet tilpasning af hybride enheder i stedet skal neutraliseres efter de foreslåede regler i SEL § 8 C-E.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at der for fremtiden ikke sker nogen fradragsbeskæring i Danmark, da renteudgiften modregnes i dobbelt medregnet indkomst, jf den foreslåede SEL § 8 C, stk. 3?

1.2.2 Omvendt hybride mismatch, jf. SEL § 2 C

SEL § 2 C foreslås udvidet ved, at indirekte ejerskab af den transparente danske enhed også skal tælles med til den kvalificerende ejerkreds.

Er det uden betydning for opgørelsen af den kvalificerende ejerkreds efter den foreslåede SEL § 2 C, hvordan den danske transparente enhed skattemæssigt behandles efter reglerne i det land, hvorigennem det indirekte ejerskab går?

Er det uden betydning for opgørelsen af den kvalificerende ejerkreds efter den foreslåede SEL § 2 C, hvordan enheden i det land, hvorigennem det indirekte ejerskab går, skattemæssigt behandles efter dette lands regler?

Kan der ikke tænkes situationer, hvor det direkte ejerskab til den transparente danske enhed er hjemmehørende i et EU-land, der har regler svarende til de foreslåede SEL § 8 C-E, der imødegår, at indkomst fra Danmark går igennem landet uden beskatning til indirekte ejere uden for EU? Hvad vil konsekvensen være i et sådant tilfælde?

1.2.3 Indgangsværdier, jf. SEL § 4 A

Ændringerne vedrørende fastsættelse af indgangsværdien til handelsværdien for oparbejdet goodwill og afskrivningsberettigede aktiver, når der er sket udenlandsk beskatning, foreslås alene indsat i SEL § 4 A, stk. 2, 2. og 3. pkt. Ændringen angår således umiddelbart selskaber, der bliver fuldt skattepligtigt til Danmark.

SEL § 4 A, stk. 1, 1. pkt. omhandler fastsættelse af indgangsværdier både, hvor et selskab bliver fuldt skattepligtigt efter SEL § 1 og, hvor det efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende her i landet, dvs. har flyttet sit hjemsted.

De foreslåede regler i 2. pkt. om at anvende handelsværdien som indgangsværdi for aktiver omfattet af AFL § 40 og for afskrivningsberettigede aktiver gælder imidlertid efter bestemmelsen kun, når selskabet har flyttet sit hjemsted. Er der i denne forbindelse en forskel på, om et selskab bliver fuldt skattepligtigt efter SEL § 1 eller det bliver hjemmehørende i Danmark efter en

dobbeltbeskatningsoverenskomst? I begge tilfælde bliver selskabet vel fuldt skattepligtigt efter SEL § 1?

Side 14

For interne overførsler af aktiver og passiver til et hovedkvarter og et fast driftssted i Danmark følger det SEL § 8, stk. 4, at overførslen sidestilles med erhvervelse fra et koncernforbundet selskab, hvorfor SEL § 8 B finder anvendelse.

I SEL § 8 B, stk. 1, henvises der til SEL § 4 A, stk. 2, hvorved de foreslåede nye regler vil finde anvendelse på afskrivningsberettigede aktiver, der erhverves af et hovedkvarter eller fast driftssted i Danmark ved en intern overførsel.

Efter SEL § 8 B, stk. 2, følger også, at oparbejdet goodwill og andre immaterielle aktiver som et hovedkvarter og et fast driftssted i Danmark erhverver, ved en intern overførsel, skal anses for oparbejdet af det erhvervende hovedkvarter eller faste driftssted i Danmark. Er det en forglemmelse, at der ikke i SEL § 8 B, stk. 2, foreslås en henvisning til de nye regler om indgangsværdier i SEL § 4 A?

Hvilken betydning har i øvrigt SEL § 8 B vedrørende koncerninterne overdragelser, når den danske indgangsværdi efter SEL § 4 A også ved koncerninterne overdragelser skal fastsættes i overensstemmelse med den udenlandske exitbeskatning ved koncerninterne overdragelser?

FSR konstaterer, at de nye regler om indgangsværdier svarende til handelsværdien for oparbejdede immaterielle aktiver og afskrivningsberettigede aktiver foruden de tilfælde, hvor selskaber bliver fuldt skattepligtige til Danmark eller der sker interne overførsler mellem hovedkvarterer og faste driftssteder, tillige kommer til at gælde i forhold til udenlandske selskaber, der udløser dansk CFC-beskatning.

Tilbage er, at udenlandske selskaber, der inddrages under dansk beskatning via international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, fortsat skal behandle oparbejdede goodwill som erhvervet for 0 kr., og afskrivningsberettigede aktiver for maksimalt afskrevet efter danske regler, jf. SEL § 31 A, stk. 7 og 8.

FSR er opmærksom på, at inddragelsen under international sambeskatning ikke udløser udenlandsk beskatning, og man derfor kunne sige, at allerede af den grund gælder de foreslåede regler ikke.

Men er det egentligt rimeligt, når der henses til, at der sikkert vil ske udenlandsk beskatning, hvis det udenlandske selskab afstod aktivet. Der udløses jo heller ikke udenlandsk beskatning, når et udenlandsk selskab kommer under dansk CFC-beskatning, men alligevel kan indgangsværdierne i disse tilfælde sættes til handelsværdierne.

Side 15

Kan det forhold, at de sambeskattede selskaber reelt er undergivet dobbeltbeskatning – såvel i Danmark som i hjemlandet – og at selskaberne ikke tidligere i en dansk indkomstopgørelse har fratrukket omkostninger til oparbejdelsen af immaterielle aktiver eller foretagne afskrivninger på de aktiver, der bliver omfattet af dansk beskatning, derfor ikke tale for, at internationalt sambeskattede selskaber blev ligestillet med selskaber, der på anden vis kommer under dansk beskatning?

Som Skatteministeriet selv anfører andet sted i lovforslaget, følger de foreslåede regler af en minimumsforpligtelse i skatteundgåelsesdirektivet, hvilket ikke hindrer, at ministeriet - som valgt i andre sammenhænge – udbreder reglernes anvendelsesområde.

Hvordan skal et selskab, der får fastsat indgangsværdi efter den foreslåede SEL § 4 A, stk. 1 og 2, i øvrigt dokumentere den udenlandske beskatning over for de danske skattemyndigheder? Sørger skattemyndighederne selv for at indhente de nødvendige oplysninger via reglerne om myndighedernes udveksling af oplysninger, eller skal selskaberne selv foretage sig noget aktivt?

FSR vil gerne gentage forslaget om, at de foreslåede regler får virkning allerede i 2019, og FSR vil også foreslå, at virkningstidspunktet sættes til aktiver og passiver, der bliver omfattet af dansk beskatning i indkomståret 2020 (gerne 2019) i stedet for, at virkningstidspunktet sættes per en bestemt dato, lige nu forslået til den 1. januar 2020. Med et virkningstidspunkt knyttet til en bestemt dato risikerer man u hensigtsmæssige diskussioner om, hvornår det præcis var, at selskabet blev omfattet af dansk skattepligt/et aktiv blev overført. Diskussionerne kan sandsynligvis undgås, hvis virkningstidspunktet sættes til et indkomstår.

1.2.4 Henstand med exitskatten, jf. SEL § 26 og § 27

Hvor det efter SEL § 26 nu er et krav, at et selskab er hjemmehørende i EU/EØS for at være berettiget til at anmode om henstand med exitskatten, foreslås det, at det alene skal være et krav, at aktivet/passivet er overført til et hovedkontor

beliggende i et land inden for EU/EØS (med undtagelse af Lichtenstein) eller til et fast driftssted beliggende i et land inden for EU/EØS (med undtagelse af Lichtenstein).

Side 16

Som det angives i lovbemærkningerne betyder ændringen, at der kan anmodes om henstand, selvom aktivet overføres til et selskab uden for EU/EØS, når aktivet blot er knyttet til et fast driftssted inden for EU/EØS (med undtagelse af Lichtenstein).

Kan Skatteministeriet nævne andre situationer, hvor ændringen fra "skattemæssigt hjemmehørende" til "beliggende" efter de foreslåede regler giver en ret til at anmode om henstand, som ikke består efter de gældende regler?

Vil det eksempelvis være muligt at anmode om henstand, hvis aktivet flyttes fra et fast driftssted i Danmark til et hovedkontor inden for EU, når det pågældende selskab må anses for at have ledelsens sæde uden for EU?

Efter den foreslåede § 27, stk. 5, skal der, inden for 6 måneder efter indkomstårets udløb, gives oplysninger om de forfaldsgrunde, der følger af SEL § 27, stk. 4. Skal dette forstås sådan, at der alene består en pligt til at give oplysninger, såfremt der er en forfaldsgrund, eller består der en forpligtelse til efter udløbet af hvert af de 5 indkomstår, som henstanden består i at meddele skatteforvaltningen, at der ikke består en forfaldsgrund?

1.2.5 Territorialprincippet, jf. SEL § 8, stk. 2

Skatteministeriet har i svaret på FSRs høringssvar angivet, at eventuelle ændringer, som følge af Bevola-dommen, falder uden for det nuværende lovforslags rammer. Det undrer FSR, eftersom man skulle synes, at når der gennemføres et lovforslag, der netop går ud på at implementere EU-regler, ville det være nærliggende at medtage andre justeringer, som EU-retten havde nødvendiggjort.

Men kan Skatteministeriet da i stedet oplyse, hvornår der forventes udstedt genoptagelsesstyresignaler, der imødekommer EU-dommene vedrørende SEL § 8, stk. 2 og SEL § 31, stk. 2?

1.2.6 Hybride mismatch, jf. SEL § 8 C-E

Skatteministeriet bedes oplyse, hvordan den foreslåede regel i SEL § 8 D, stk. 4, adskiller fra den eksisterende regel i SEL § 8, stk. 2, hvoraf følger, at

territorialprincippet ikke gælder, hvis kildelandet frafalder beskatningen i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark.

Side 17

Efter SEL § 8 D, stk. 4, skal indkomst, som ellers ville blive henført til et tilsidesat fast driftssted i udlandet, medregnes til dansk indkomst i det omfang "et hybridt mismatch omhandler indkomst fra et tilsidesat fast driftssted".

FSR formoder, at et "hybridt mismatch" ifølge bestemmelsen skal forstås i overensstemmelse med definitionerne heraf i SEL § 8 C, stk. 1. Her fordrer definitionen af et "hybridt mismatch" imidlertid i alle tilfælde, at der er sket en betaling. Hvis situationen imidlertid er, at der ikke er sket betalinger, men problemstillingen alene går på, at der efter danske regler består et fast driftssted i udlandet, som udlandet ikke accepterer, er det da ikke fortsat kun indkomst, der ikke kan allokere til det faste driftssted, der, fordi territorialprincippet fortsat gælder efter SEL § 8, stk. 2, skal medregnes i den danske indkomstopgørelse?

På side 60 i lovmærkningerne gennemgås et eksempel på et mismatch efter reglen i den foreslåede SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra e. Et selskab A1 yder således et lån til sit datterselskab, A2, der er hjemmehørende i samme land som A1. I eksemplet henføres lånet imidlertid til en dansk filial af A2. Denne "henføring" må antages at ske, fordi lånet anvendes på aktiviteter i filialen. Selskab A1 og A2 sambeskatte efter reglerne i land A, og i denne sambeskatning indgår også indkomsten i A2's danske filial. A2's danske filial ejer samtlige aktier i et dansk selskab, DK, med hvilket filialen indgår i dansk sambeskatning med. Herefter anføres der følgende i bemærkningerne:
"Filial A2 fradrager rentebetalingerne på lånet i sin skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler i Danmark. Renteudgifterne overstiger dog filialens samlede indtægter, hvilket giver et underskud, som herefter udnyttes i selskab DK efter sambeskatningsreglerne. I land A medregnes indtægterne fra filial A2, mens renteindtægten imidlertid bliver tilsidesat, da betalingen anses for foretaget inden for samme konsoliderede enhed efter land A's sambeskatningsregler."

Det oplyses i eksemplet, at land A tilsidesætter interne betalinger mellem enhederne. FSR kan ikke få eksemplet til at passe. Hvis rentebetalingerne anses for interne, da vil Danmark, også som alt overvejende hovedregel tilsidesætte de interne rentebetalinger. Når der i eksemplet opnås rentefradrag i Danmark må det derfor antages, at renteudgifterne ikke er en intern betaling, men en betaling

til kreditorselskabet A1, der må forventes at være skattepligtig heraf efter reglerne i land A.

Side 18

FSR beder derfor Skatteministeriet uddybe følgende konklusion fra lovbemærkningerne:

"Resultatet heraf bliver, at den del af rentebetalingen, der overstiger filialens indtægter og overføres som underskud i den danske sambeskatning, ikke bliver tilsvarende beskattet i land A. Dvs. at der er tale om et fradrag uden medregning i det omfang rentefradraget i Danmark overstiger filialens indkomst, der medregnes i begge lande.

Der er derfor tale om et hybridt mismatch omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra e.

Når bestemmelsen finder anvendelse, imødegås det pågældende fradrag uden medregning ved den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 2, ved at nægte fradraget i Danmark."

Hvis selskab A1, som jo er kreditor for lånet, beskattes af renteindtægterne i land A, kan der vel ikke være tale om et "fradrag uden medregning"?

Den foreslåede SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra f, vedrører tilfælde, hvor et mismatch udløses, fordi betalerens jurisdiktion giver et fradrag for en fikseret betaling, som ikke anerkendes i betalingsmodtagerens stat, hvorfor der sker et fradrag uden medregning. Er denne situation ikke allerede dækket af reglen i LL § 2, stk. 6?

Den foreslåede regel i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, definerer et mismatch, der blot beskrives som "dobbeltfradrag". FSR antager, at det er denne regel, der fremadrettet skal regulere den situation, som SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. nu regulerer.

Skatteministeriet bedes i den forbindelse bekræfte, at det betyder, at det faste driftssteds underskud kan modregnes hos danske sambeskattede selskaber – modsat hvad der gælder nu – selvom reglerne i det land, hvor hovedkvarteret for det faste driftssted er hjemmehørende, umiddelbart også giver adgang til at modregne det faste driftssted i den udenlandske indkomst, idet det afgørende efter den nye regel i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, må være, hvorvidt underskuddet rent faktisk anvendes i den udenlandske indkomst?

Når underskuddet ikke anvendes i begge jurisdiktioner, foreligger der jo ikke et "dobbelt fradrag".

Side 19

Er Skatteministeriet endvidere enig i, at:

- Hvis det land, hvor hovedkontoret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, anvender territorialprincippet, og derfor ikke medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan underskuddet i det danske faste driftssted modregnes i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted eller for et dansk selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med jf. SEL § 31? Der foreligger i dette tilfælde ikke "dobbelt fradrag", hvorfor der efter SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, ikke kan defineres et hybridt mismatch, og når der ikke er defineret et hybridt mismatch finder reglen i SEL § 8 D ikke anvendelse.
- Hvis det land, hvor hovedkontoret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, ikke anvender territorialprincippet, og derfor medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan udgifter i det danske faste driftssted modregnes i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted. Umiddelbart foreligger der i dette tilfælde et "dobbeltfradrag" i henhold til SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a, som defineret i SEL § 8 C, stk. 1, nr. 4, men eftersom der også foreligger "dobbelt medregning af indkomst", jf. SEL § 8 C, stk. 1, nr. 8, er der alligevel ikke tale om et hybridt mismatch og udgifterne i det faste driftssted fradrages i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted. Udviser det danske faste driftssteds indkomstopgørelse et underskud efter fradrag af udgifterne, er det spørgsmålet om underskuddet kan overføres til fradrag hos sambeskattede selskaber. Hvilken regel i SEL § 8 C-E regulerer det spørgsmål?
- Hvis det land, hvor hovedkontoret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, ikke anvender territorialprincippet, og derfor medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan udgifter, der stammer fra renteudgifter, modregnes i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted, men udgifterne kan også, hvis de udgør et underskud, modregnes i indkomsten for et danske selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med, jf. SEL § 31, når der i den udenlandske indkomst er sket en rentefradragsbegrænsning, der medfører, at udgifterne de facto ikke udnyttes i den udenlandske indkomstopgørelse, idet der i så fald ikke sker "dobbelt fradrag".

- Hvis det land, hvor hovedkontoret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, ikke anvender territorialprincippet, og derfor medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan udgifter, der stammer fra afskrivning af et aktiv med mere end 100 % (fx efter de nye regler i L 227/2018), modregnes i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted, men hvis udgifterne, udgør et underskud, kan de også modregnes i indkomsten for et dansk selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med, jf. SEL § 31, idet der ikke foreligger et "dobbelt fradrag" efter SEL § 8 C. Hvordan bestemmes det i dette tilfælde, at underskuddet netop stammer fra de nævnte afskrivninger og ikke afskrivningerne foretaget op til 100%?
- Hvis det land, hvor hovedkvarteret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, ikke anvender territorialprincippet, og derfor medtager, indkomsten i det faste driftssted, i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan udgifter, der opgjort efter danske regler kan fradrages med 200, fuldt ud modregnes i det danske faste driftssted, selvom udgifter svarende til 50 ikke anerkendes som fradragsberettiget i hovedkvarterlandet (dvs. hovedkvarterlandet anerkender kun en udgift på 150), og hvis udgifterne i det faste driftssted medfører et underskud på 200. I en sådan situation kan dette underskud så modregnes fuldt ud i et dansk selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med, jf. SEL § 31, idet der ikke foreligger et dobbeltfradrag?

Hvordan reguleres situationen, hvor et underskud i et fast driftssted i Danmark fradrages i den udenlandske indkomstopgørelse for hovedkvarteret i år 1, men først kan udnyttes i den danske indkomstopgørelse i år 8, hvor det i øvrigt modregnes i "dobbelt medregnet" indkomst?

For at de danske regler er i overensstemmelse med EU-retten, antager FSR, at såfremt underskuddet i det faste driftssted er "endeligt" og ikke kan bruges af hovedkvarteret, da kan underskuddet utvivlsomt anvendes af sambeskattede danske selskaber. Der vil jo ikke ske et dobbeltfradrag.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at de danske regler på denne måde vil være i overensstemmelse med EU-dommen om SEL § 31, stk. 2?

I lovbemærkningerne side 63, 3. afsnit anføres:

"Begrebet medregning anvendes endvidere i de tilfælde, hvor der kan være tale om dobbelt medregnet indkomst, som er defineret i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 8". Der menes vel § 8 C, stk. 1, nr. 8?

Side 21

I lovbemærkningerne side 65 anføres det, vedrørende et tilsidesat fast driftssted, at:

"Eksempelvis kan det land, hvori enheden er beliggende, være forpligtet til at lempe indkomst fra et fast driftssted i overensstemmelse med den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, medens det land, hvori aktiviteten foregår, ikke anser aktiviteten for at udgøre et fast driftssted efter interne regler".

Hvis det land, hvor det faste driftssted er hjemmehørende ikke anerkender det, så er der vel ingen dobbeltbeskatning at lempe i hovedkvarter-landet. Hvori består da det hybride mismatch?

Efter det foreslåede stk. 4 i SEL § 8 C, er der kun tale om et hybridt mismatch, hvis det opstår "mellem et skattesubjekt og en tilknyttet person. Opstår der således et mismatch mellem et moderselskab, der ejer mere end 25 % af stemmerne/kapitalen i et datterselskab, eller har moderselskabet ret til at modtage mere end 25 % af overskuddet og kan mismatchet blive neutraliseret efter SEL § 8 C-E, hvis transaktionen i øvrigt er omfattet. Efter bestemmelsens ordlyd gælder SEL § 8 C imidlertid også "mellem tilknyttede personer".

Skatteministeriet bedes give et eksempel på, hvilken situation det angår.

Efter SEL § 8 C, stk. 1, nr. 17, er en tilknyttet person også en fysisk person, der direkte eller indirekte har indflydelse i form af stemmer/kapital/overskud. Kan der opstå et mismatch mellem personen og selskabet i sådan en situation, og hvordan neutraliseres mismatchet da, idet den fysiske person jo ikke selv er omfattet af SEL § 8 C?

Det fremgår af § 8C, stk. 1, nr. 17, at "Agerer en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt sammen med en anden person eller et selvstændigt skattesubjekt for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et subjekt, skal det selvstændige skattesubjekt henholdsvis personen hver især anses som indehaver af alle berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende subjekt". Skatteministeriet bedes uddybe, hvad der ligger i at "agere sammen"?

Hvad gælder i relation til overgangsreglen for SEL § 2 A når aktiver/passiver er erhvervet fra tredjemand eller fra deltagerne før SEL § 2 A-beskatning?

1.2.7 EBITDA-reglen

1.2.7.1 SEL § 11 C, stk. 1

"Genvundne afskrivninger"

I høringskemaet har Skatteministeriet besvaret FSRs spørgsmål:

"FSR beder om, at det bekræftes, at beløb, der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal indtægtsføres med hjemmel i afskrivningsloven - fx genvundne afskrivninger på bygninger og fortjeneste ved salg af immaterielle aktiver – ikke anses som en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel, sådan at beløbet skal indgå i EBITDA.

Hvis dette afvises, beder FSR om, at det bekræftes, at selskaber, der er næringsdrivende ved handel med fast ejendom, og som sælger en afskrivningsberettiget bygning, hvorved selskabet efter afskrivningslovens § 50 ikke skal opgøre særskilte genvundne afskrivninger efter afskrivningsloven (men i stedet skal opgøre den skattemæssige fortjeneste på bygningen/ejendommen som salgssummen med fradrag af skattemæssig nedskrevet værdi), ikke skal medregne nogen del af den opgjorte skattemæssige fortjeneste som en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel, sådan at hele fortjenesten skal indgå i EBITDA."

således:

"Dette kan ikke bekræftes. Genvundne afskrivninger betragtes som "afskrivninger" i relation til EBITDA-reglen. Genvundne afskrivninger indgår derfor ikke i EBITDA. Det bemærkes, at afskrivninger ikke medregnes til indkomstgrundlaget i EBITDA, og at det er det logiske modstykke hertil, at heller ikke genvundne afskrivninger på samme aktiv medregnes. At foretagne afskrivninger overskrider aktivets reelle værditab i ejertiden, og der derfor sker beskatning af genvundne afskrivninger, kan ikke føre til en lempelse af EBITDA-reglen.

Det kan heller ikke bekræftes, at selskaber, der er næringsdrivende ved handel med fast ejendom, og som sælger en afskrivningsberettiget bygning, ikke skal medregne nogen del af den opgjorte skattemæssige fortjeneste som en "afskrivning" i forhold til den foreslåede EBITDA-regel. Disse selskaber skal således i relation til EBITDA-reglen opgøre genvundne afskrivninger særskilt og fratække dem fra EBITDA.

Afskrivninger og genvundne afskrivninger skal behandles ens efter den foreslåede EBITDA-regel, og det er i den sammenhæng uden betydning, om

selskabet i øvrigt er forpligtet til særskilt at opgøre genvundne afskrivninger efter afskrivningslovens regler.”

Side 23

FSR har forståelse for Skatteministeriets standpunkt.

I forlængelse heraf er der den problemstilling, at for visse aktiver sonderer afskrivningsloven ikke mellem genvundne afskrivninger (foretagne afskrivninger > værditab) og kapitalgevinster (salgssum > anskaffelsessum).

Det er kun ved salg af bygninger for ikke-næringsdrivende, at fortjeneste efter afskrivningsloven er maksimeret til de tidligere foretagne afskrivninger (mens en eventuel kapitalgevinst beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven).

For andre aktiver kan en fortjeneste efter afskrivningsloven både omfatte genvundne afskrivninger og en kapitalgevinst.

Eksempelvis er fortjeneste ved salg af egen-oparbejdet goodwill mv. skattepligtig efter afskrivningslovens § 40, stk. 6, selvom fortjenesten i dette tilfælde er en kapitalgevinst (salgssum > anskaffelsessummen på 0).

Skatteministeriets svar synes at medføre, at fortjenester efter afskrivningsloven altid skal medregnes, som en "afskrivning" i forhold til EBITDA-reglen, uanset om fortjenesten repræsenterer genvundne afskrivninger eller en kapitalgevinst.

FSR finder, at det ikke kan være korrekt. Til eksemplet med salg af egen-oparbejdet goodwill mv. bemærkes, at de driftsomkostninger mv., der er medgået til at skabe den egen-oparbejdede goodwill mv., jo er fragået i EBITDA i tidligere år, og fortjenesten bør også medregnes til EBITDA.

Eftersom Skatteministeriet i høringskemaet finder, at næringsdrivende med fast ejendom i forhold til EBITDA-reglen skal fratække de genvundne afskrivninger fra EBITDA og medregne dem under afskrivninger - hvorved må forstås, at en kapitalgevinst på bygningen så dermed bliver stående i EBITDA - må der også kunne ske en opdeling af fortjenesten på de aktiver, hvor afskrivningsloven ikke sonderer mellem de respektive fortjenester?

Det er således FSRs opfattelse, at selskaberne kan medregne kapitalgevinster (opgjort som salgssum > afskrivningsberettiget anskaffelsessum) til EBITDA.

Den model er i hvert fald anvendelig i de situationer, hvor afskrivning sker aktiv for aktiv, og skattemæssig fortjeneste indtægtsføres i det år, hvor den realiseres, dvs. fx for immaterielle aktiver som goodwill mv. og ombygning af lejede lokaler.

Side 24

Modellen er dog ikke umiddelbart anvendelig for fx driftsmidler, da afskrivning sker efter saldometoden og en skattemæssig fortjeneste på et driftsmiddel ikke indtægtsføres i det år, hvor den realiseres, men i stedet indtægtsføres over tid (i form af nedsat afskrivningssaldo).

- Kan det bekræftes, at den af FSR ovenstående model kan anvendes, hvor afskrivning sker aktiv for aktiv og skattemæssig fortjeneste indtægtsføres i det år, hvor den realiseres, dvs. fx kan anvendes for immaterielle aktiver som goodwill mv.?
- Har Skatteministeriet en administrativt håndtérbar løsningsmodel for kapitalgevinster på aktiver, der afskrives på anden måde, fx for driftsmidler?
- For en god ordens skyld anmodes det også bekræftet, at fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven for ikke-næringsdrivende skal medregnes til EBITDA efter EBITDA-reglen?

1.2.7.2 SEL § 11 C, stk. 3

"Finansiel leasing"

I bemærkningerne til den foreslåede SEL § 11 C, stk. 3, anfører Skatteministeriet, at:

"Særligt vedrørende indtægter og udgifter ved finansiel leasing bemærkes det, at regnskabsstandarden IFRS 16, der skal anvendes fra 1. januar 2019, indebærer, at leasingtagere ikke længere regnskabsmæssigt skal sondre mellem finansielle og operationelle leasingkontrakter. Ved afgørelsen af, om der er tale om indtægter og udgifter omfattet af den foreslåede bestemmelse, vil leasingtagere dog skulle vurdere, om der foreligger finansiel eller operationel leasing. De vil i den henseende kunne inddrage de kriterier, der efter IFRS 16 skal anvendes ved regnskabsaflæggelsen for leasinggivere."

FSR forstår det således:

- For en leasingtager vil en leasingaftale være en "finansiel leasingaftale" i forhold til nettofinansieringsudgifterne (overstigende låneomkostninger), som opgjort efter EBITDA-reglen, hvis aftalen for en leasinggiver

regnskabsmæssigt er (eller ville blive) klassificeret som en finansiel leasingaftale efter IFRS 16. Kan dette bekræftes?

Side 25

- Udsagnet i lovbemærkningerne angår opgørelse af nettofinansieringsudgifterne efter EBITDA-reglen. Da opgørelse af nettofinansieringsudgifterne i forhold til "finansielle leasingbetalinger" jo imidlertid sker ens for renteloftsreglen i SEL § 11 B og EBIT-/EBITDA-reglen i SEL § 11 C, må udsagnet også gælde for opgørelse af nettofinansieringsudgifterne efter renteloftsreglen i SEL § 11 B. Kan dette bekræftes?

Udsagnet i lovbemærkningerne må også gælde for afgrænsningen af, hvornår en leasingaftale er en aftale om "finansielt leasede aktiver" efter renteloftsreglen i SEL § 11 B, som for leasingtager jo medfører, at denne kan medregne den regnskabsmæssige værdi af det finansielt leasede aktiv til sine renteloftsaktiver efter SEL § 11 B, stk. 5.

FSR forstår udsagnet i lovbemærkningerne sådan, at hvis det for en leasingaftale vurderes, at leasingtager skal klassificere denne som indeholdende "finansielle leasingbetalinger" efter SEL § 11 B, stk. 4, nr. 4, da medfører denne vurdering/klassifikation automatisk også, at leasingtager efter SEL § 11 B, stk. 5, 11. pkt., kan medregne den regnskabsmæssige værdi af det finansielt leasede aktiv til sine renteloftsaktiver. Kan dette bekræftes?

1.2.7.3 Nettofinansieringsudgifter fra CFC-beskatning mv.

Efter den foreslåede SEL § 11 C, stk. 1, 3. pkt., skal skattepligtig indkomst hidrørende fra følgende ikke medregnes til EBITDA-indkomsten:

1. Indkomst fra selskabers CFC-skattepligtige faste driftssteder i udlandet (jf. SEL § 8, stk. 2, 4.-6. pkt.).
2. Indkomst fra selskabers CFC-skattepligtige datterselskaber i udlandet (jf. SEL § 32).
3. Indkomst hidrørende fra tonnageskatteloven
4. Indkomst fra fondes CFC-skattepligtige datterselskaber i udlandet (jf. FBL § 12).
5. Indkomst fra "skygge-genbeskatning" (jf. § 15, stk. 8-9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005).

I den hidtidige EBIT-regel i SEL § 11 C er der ingen bestemmelser om, at indkomst, som nævnt under 1., 2., og 5, ikke skal medregnes til EBIT-indkomsten. I forhold til EBIT-reglen er der derfor efter FSRs opfattelse tale om en egentlig lovændring, når det nu forslås, at disse indkomster ikke skal medregnes til EBITDA-indkomsten. Kan det bekræftes, at indkomst, som nævnt under 1., 2. og 5., efter den hidtidige EBIT-regel, skal medregnes til EBIT?

Side 26

I den foreslåede SEL § 11 C, stk. 3, om definitionen af "overstigende låneomkostninger" fremgår det i 2. pkt., at SEL § 11 B, stk. 4, nr. 6, finder tilsvarende anvendelse. Henvísningen betyder, at følgende låneomkostninger ikke indgår ved opgørelsen af de overstigende låneomkostninger efter EBITDA-reglen:

- A. Låneomkostninger fra selskabers CFC-skattepligtige datterselskaber i udlandet (jf. SEL § 32).
- B. Låneomkostninger fra "skygge-genbeskatning" (jf. § 15, stk. 8-9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005).

Det fremgår af bemærkningerne, at undtagelsen for de to nævnte arter af låneomkostninger skyldes, at "CFC- og genbeskatningsindkomsten heller ikke medregnes til EBITDA-indkomsten".

Der er således tilsigtet symmetri sådan, at visse indkomster hverken medregnes til EBITDA eller til låneomkostningerne – og undtagelsen for låneomkostninger nævnt under A og B er netop også symmetrisk i forhold til undtagelsen for EBITDA-indkomst nævnt under 2. og 5.

- Efter FSRs vurdering mangler der umiddelbart lovregulering i forhold til, at låneomkostninger hidrørende fra 1. og 4. ikke skal medregnes til låneomkostningerne efter den foreslåede EBITDA-regel?

I forhold til tonnagebeskattede selskaber, jf. 3. ovenfor, henvises til særskilte kommentarer nedenfor.

1.2.7.4 SEL § 11 C, stk. 6 *"Fordelingsreglen"*

I den foreslåede SEL § 11 C, stk. 6, 3. pkt., fremgår den fordelingsregel, der også kendes fra den nuværende SEL § 11 C:

"Foretages der fradragsbeskæring, reduceres selskabernes fradragsberettigede låneomkostninger forholdsmæssigt, i det omfang det enkelte selskabs overstigende låneomkostninger overstiger 30 pct. af selskabets skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger."

Udgangspunktet for fordelingsreglen er således det beløb, hvormed nettofinansieringsudgifterne (overstigende låneomkostninger) > skattemæssig EBITDA x 30 %.

Efter koncernreglen i den foreslåede SEL § 11 C, stk. 7, kan det imidlertid være, at sambeskatningskredsen anvender en anden (højere) procent end 30 % til at opgøre EBITDA-beskæringen.

I disse tilfælde bør det efter FSRs vurdering også være denne højere procent, der anvendes i fordelingsreglen i den foreslåede stk. 6, 3. pkt.

- Efter FSRs opfattelse bør det derfor i den foreslåede stk. 6, 3. pkt., fremgå, at fradragsbeskæringen fordeles forholdsmæssigt, i det omfang det enkelte selskabs overstigende låneomkostninger overstiger 30 %, eller den %-sats der anvendes i medfør af stk. 7, af selskabets skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger?

1.2.7.5 Anvendelse af fremført EBITDA-saldo (fremførte udgifter)

I lovforslaget er der i bemærkningerne anført følgende om fremførbar EBITDA-saldo (fremførte udgifter):

"Fremførslen sker i administrationsselskabet, og de fremførte udgifter kan i et senere indkomstår benyttes af de selskaber, der er sambeskattet med administrationsselskabet, og som har »plads« til fradragene."

Bemærkningernes udsagn, om at de fremførte udgifter benyttes af de selskaber, "som har plads" til fradragene, peger i retning af, at fradraget skal (og kun kan) ske i de sambeskattede selskaber.

I anden sammenhæng har FSR fået den forståelse, at Skatteministeriet finder, at de sambeskattede selskaber i udnyttelsesåret selv kan prioritere placeringen af fremført fradrag, dvs. om fradraget skal ske i administrationsselskabet eller i andre selskaber, hvori der er "plads".

- FSR beder Skatteministeriet bekræfte, at udsagnet i lovbemærkningerne om benyttelse af fradraget i de selskaber, som har plads til fradragene, ikke hindrer, at fradraget alternativt kan foretages i administrationselskabet?
- Skal fremført fradragskapacitet efter den foreslåede SEL § 11 C, stk. 5, også fordeles på sambeskattede selskaber og i givet fald hvordan?
- I forhold til fradrag i selskaber, som har "plads", bedes Skatteministeriet opstille et tal-eksempel?

Tal-eksemplet bedes indeholde en situation, hvor sambeskatningskredsen har fremført fradragskapacitet fra tidligere år, jf. den foreslåede SEL § 11 C, stk. 5, hvis tilstedeværelsen af fremført fradragskapacitet har betydning for vurderingen af i hvilket/hvilke selskaber, der har "plads".

1.2.7.6 SEL § 11 C, stk. 8 *"Finansielle selskaber"*

Som FSR forstår lovforslaget, er valget, om at medtage eller om ikke at medtage koncernens finansielle selskaber i EBITDA-reglen, bindende for en periode på 10 år. Efter udløbet af denne periode kan et nyt valg, om at medtage eller om ikke at medtage, træffes for den kommende 10 års periode.

- FSR forstår herunder lovforslaget sådan, at bindingsperioden først begynder at løbe fra og med det første år, hvor der har været anledning til at træffe et valg – altså fra og med det første år, hvor koncernen har finansielle selskaber. Kan dette bekræftes?
- For koncerner, der i det første indkomstår med den nye EBITDA-regel - dvs. normalt i indkomståret 2019 - har finansielle selskaber, må lovforslaget efter FSRs forståelse derfor indebære, at det til- eller fravalg, der træffes for 2019, så vil være bindende i 10 år frem til og med indkomståret 2028. Kan dette bekræftes?
- Hvis en koncern først senere - fx i indkomståret 2022 - får et finansielt selskab, må lovforslaget efter FSRs forståelse betyde, at koncernen først skal til- eller fravælge i 2022, hvilket så vil være bindende i 10 år, og at perioden 2019-2021, hvor der ikke fandtes finansielle selskaber i

koncernen, er uden betydning for, hvornår bindingsperioden starter. Kan dette bekræftes?

Side 29

- Der forekommer at være lidt uklarhed i ordlyden af det foreslåede stk. 8, 5. pkt., hvor det fremgår, at *"til- og fravalg"* er bindende i 10 år regnet fra det indkomstår, hvor koncernens finansielle selskaber første gang *"medtages"*.

"Fravalg" i første led kan ikke henvise til *"medtages"* i andet led?

Efter den foreslåede SEL § 11 C, stk. 8, 4. pkt., gælder, at

"Koncerner, jf. § 31 C, kan vælge, at stk. 1-7 skal finde anvendelse for koncernens finansielle selskaber".

- Hvilket selskab i koncernen træffer valget på vegne af de sambeskattede selskaber i koncernen – er det koncernens ultimative moderselskab (hvad enten dette er dansk eller udenlandsk), jf. tilsvarende SEL § 31 A, stk. 1, hvor det er det ultimative moderselskab, der kan tilvælge international sambeskatning?
- Hvis det er koncernens ultimative moderselskab, der træffer valget, synes lovforslaget at mangle regulering svarende til reguleringen i SEL § 31 A, stk. 3, om de situationer, hvor et ultimativt moderselskab bliver opkøbt, fusioneres eller spaltes (eller likvideres)?
- FSR formoder, at bindingsperioden (for det ultimative moderselskabs koncern) forbliver den samme, selv om kredsen af finansielle selskaber i koncernen udvides eller mindskes, jf. tilsvarende i SEL § 31 A, stk. 3. Kan det bekræftes?

I den foreslåede SEL 11 C, stk. 8, sidste pkt., fremgår, at *"Uanset 5. pkt. omfatter stk. 1-7 ikke livsforsikringselskaber"*.

- Dette bør så vidt ses rettes til *"Uanset 4. pkt. omfatter stk. 1-7 ikke livsforsikringselskaber"* – da det er 4. pkt., der fastsætter, at stk. 1-7 kan vælges for de finansielle selskaber (men altså dog ikke for livsforsikringselskaber)?

1.2.7.8 Opgørelse af EBITDA for tonnageskattede selskaber/ koncerner hvori der indgår anden indkomst

Side 30

Det fremgår af ordlyden i lovforslaget vedrørende affattelsen af SEL § 11 C, stk. 1, at skattepligtig indkomst opgjort efter tonnageskatteloven ikke indgår i beregningen af den skattemæssige EBITDA-indkomst:

"Skattepligtig indkomst opgjort efter § 8, stk. 2, 4.-6. pkt., og § 32, tonnageskatteloven, fondsbeskatningslovens § 12 eller § 15, stk. 8 og 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005 indgår ikke i beregningen efter 1. pkt."
(vores understregning)

I bemærkningerne til SEL § 11 C, stk. 1, i lovforslaget anføres følgende:

"Det foreslås i stk. 1, 3. pkt., at skattepligtig indkomst, der er opgjort efter tonnageskatteloven, ikke medregnes i EBITDA-indkomsten. Ved valg af tonnageskatning fraskriver selskabet sig adgang til fradrag for udgifter, herunder finansieringsudgifter, der kan henføres til tonnageskattede aktiver, da den skattepligtige indkomst i stedet opgøres efter de særlige tonnageskatningsregler, hvor indkomsten opgøres på baggrund af lasteevnen uden fradrag for drifts- og finansieringsudgifter."

Rederier, som oppebærer indkomst omfattet af tonnageskatteordningen, og samtidig oppebærer anden indkomst, skal opgøre tonnageskattet indkomst og anden indkomst hver for sig, jf. tonnageskattelovens § 9.

Videre følger det af tonnageskattelovens § 10, stk. 3, at selskabets øvrige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler og sammen med tonnageindkomsten udgør selskabets samlede skattepligtige indkomst.

- Det ønskes på baggrund heraf bekræftet, at skattepligtig indkomst opgjort efter tonnageskatteloven, som i henhold til forslaget til SEL § 11 C, stk. 1, ikke skal indgå ved opgørelsen af den skattemæssige EBITDA, alene omfatter selve tonnageindkomsten (skalaindkomsten) opgjort på grundlag af nettotonnagen og således ikke et rederis anden indkomst, som opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, og derfor skal medregnes ved opgørelsen af EBITDA-indkomsten?

1.2.7.7 Særligt for tonnageskattede selskaber

Det følger af bemærkningerne til den foreslåede SEL § 11 C, stk. 2, at bundbeløbet på ca. 22,3 mio. kr. nedsættes forholdsmæssigt for tonnageskattede rederier, hvilket svarer til princippet i den gældende EBIT-regel (vores understregning).

Side 31

Den gældende EBIT-regel omtaler ikke særskilt tonnageskattede selskaber, men henviser blot til det reducerede grundbeløb i SEL § 11 B, stk. 3, jf. SEL § 11 C, stk. 1, 3. pkt.:

"Beskæringen kan maksimalt nedsætte indkomstårets fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter til beløbet efter § 11 B, stk. 1, jf. § 11 B, stk. 3 og stk. 7, 2. pkt."

I tonnageskatteloven er der ligeledes ingen specifik henvisning til EBIT-reglen i SEL § 11 C. Tonnageskattelovens § 12 anfører udelukkende, at der skal ske begrænsning af fradragsretten i henhold til SEL § 11 B:

"Nettofinansudgifter efter eventuel fradragsbeskæring i selskabsskattelovens § 11 B og nettofinansindtægter beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler."

Stk. 2. Gevinst og tab på kontrakter (termiskontrakter m.v.), som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter omfattet af § 10, henføres til den indkomst, som er sikret."

- Det er derfor FSRs opfattelse, at den nuværende EBIT-regel i SEL § 11 C ikke gælder for tonnageskattede selskaber. FSR tager derfor den foreslåede ændring vedrørende tonnageskattede selskaber som udtryk for en egentlig lovændring, således at SEL § 11 C fremadrettet også vil omfatte tonnageskattede selskaber. Det bedes således bekræftet, at tonnageskattede selskaber ikke tidligere har være underlagt fradragsbegrænsning efter EBIT-reglen i SEL § 11 C?
- FSR foreslår - med henblik på at ensrette SEL og tonnageskatteloven samt opnå gennemsigtighed i lovgivningen - at der konsekvensrettes i tonnageskattelovens § 12, således at denne specifikt henviser til både SEL § 11 B og § 11 C?

1.2.7.9 Betydningen af IFRS 16 for selskaber, der indlejer skibe på bareboat eller timecharter

Af bemærkningerne til SEL § 11 C, stk. 3, i lovforslaget fremgår følgende vedrørende finansiel leasing:

Side 32

"Særligt vedrørende indtægter og udgifter ved finansiel leasing bemærkes det, at regnskabsstandarden IFRS 16, der skal anvendes fra 1. januar 2019, indebærer, at leasingtagere ikke længere regnskabsmæssigt skal sondre mellem finansielle og operationelle leasingkontrakter. Ved afgørelsen af, om der er tale om indtægter og udgifter omfattet af den foreslåede bestemmelse, vil leasingtagere dog skulle vurdere, om der foreligger finansiel eller operationel leasing. De vil i den henseende kunne inddrage de kriterier, der efter IFRS 16 skal anvendes ved regnskabsaflæggelsen for leasinggivere."

FSR forstår ovenstående således, at leasingtager ved opgørelsen af indtægter og udgifter omfattet af EBITDA-reglen skal foretage en sondring mellem operationelle og finansielle leasingaftaler, hvorfor der efter indførelsen af IFRS 16 skal udarbejdes en særskilt opgørelse af leasingaftaler, der klassificeres som operationel leasing til brug for den skattemæssige klassifikation.

- Det bedes således bekræftet, at IFRS 16 ikke får betydning for den hidtidige skattemæssige klassifikation af timecharter og bareboat aftaler (uden besætning) som operationel leasing i overensstemmelse med de principper, der gælder efter IAS 17?

1.2.8 CFC-beskatning, jf. SEL § 32

1.2.8.1 Moderselskabsdefinitionen

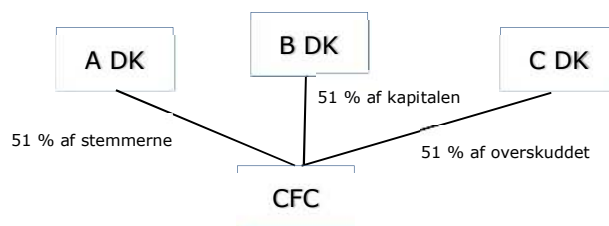
Det fremgår af lovforslagets § 1 nr. 17, at den eksisterende regel, hvorefter CFC reglerne ikke finder anvendelse på et moderselskabs aktier i et datterselskab, der udgør aktier i eller investeringsbeviser mv. i investeringsselskaber efter aktieavancebeskatningslovens § 19, videreføres.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at undtagelsen også gælder for aktier i datterselskaber, der ejes via et mellemliggende investeringsselskab, uanset om datterselskabet selv er et investeringsselskab?

Kontrolleres eksempelvis et investeringsselskab, der har et datterselskab med finansielle indtægter, vil disse indtægter allerede være fuldt ud lagerbeskattede i moderselskabet qua lagerbeskatningen af det mellemliggende investeringsselskab. Undtagelsen bør derfor også gælde for datterselskaber, der ejes via investeringsselskaber.

Såfremt Skatteministeriet ikke mener, at den foreslåede ordlyd kan rumme datterselskaber, der ejes via investeringsselskaber, så foreslås det, at ordlyden tilrettes, således at undtagelsen udvides til også at omfatte aktierne i datterselskaber, der ejes via kontrollerede investeringsselskaber, da indkomsten ellers vil blive dobbeltbeskattet. Det ses ikke, at lovforslagets § 1, nr. 27 tager højde for denne situation.

SEL § 32, stk. 6, definerer, hvornår der er tale om et moderselskab efter CFC-reglerne. Som følge af udvidelsen af definitionen, vil der i følgende eksempel være tale om 3 moderselskaber til det samme CFC-datterselskab:



Med hvilke andele skal de 3 moderselskaber medregne indkomsten fra CFC-selskabet?

Skatteministeriet har i svar på FSRs høringssvar oplyst, at "ret til overskud" vedrører udbetaling af midler fra indeværende års overskud, reserverne og egenkapitalen, når der består et retskrav på at modtage dem. Skatteministeriet bedes oplyse, at hvis udbetalingen vedrører midler fra såvel tidligere år som indeværende år, på hvilket grundlag skal det da vurderes, om der er tale om mere end "50 %" af overskuddet?

Bestemmelsen i SEL § 32, stk. 6, baserer sig på, at moderselskabet har en form for indflydelse over datterselskabet.

Det forekommer ikke logisk, at moderselskabets ret til en earn-out, som følge af et salg af aktiver til datterselskabet, skal medregnes som en indflydelse, idet der jo blot er tale om salg af et aktiv, der ikke giver moderselskabet særlige muligheder for at medvirke til datterselskabets beslutninger.

Skatteministeriet bedes revurdere, om det fastholdes, at en earn-out skal medregnes til "overskud" efter SEL § 32, stk. 6.

1.2.8.2 Vedrørende SEL § 32, stk. 6

Når kontrol opgøres efter de eksisterende regler medregnes et skattesubjekts besiddelse af stemmerettigheder kun, når skattesubjektet selv er under bestemmende indflydelse.

Side 34

Ejer et selskab, A, således et andet selskab, B, med præcis 50 % af kapitalen og 50 % af stemmerne, da skal de stemmer, som B måtte besidde i C, ikke medregnes, når det skal opgøres, om selskab A har bestemmende indflydelse over selskab C.

Dette ændres nu, når det foreslås, at besiddelser i en tilknyttet person på 25 % af stemmer/kapital/overskud skal medtages, når det skal opgøres, om et selskab er moderselskab for CFC-selskabet.

Hvis der bortses fra indflydelse, der kan følge af kapital/overskuds-retigheder, skal der så i en situation, hvor et selskab A råder over 25 % af stemmerettighederne i et selskab, B, dvs. en tilknyttet person, og den tilknyttede person råder over 25 % af stemmerne i CFC-selskabet, medregnes 12,5 % af den tilknyttede persons stemmer til selskab A's egen stemmer, når det vurderes om A er moderselskab for CFC-selskabet?

Eller skal der medregnes 0 %, idet den tilknyttede persons stemmeandel ikke er stor nok til, at der består en indflydelse i CFC-selskabet?

Det angives i lovbemærkningerne, at når det vurderes om et selskab er moderselskab for et CFC-selskab, da skal opgørelserne foretages på grundlag af den samme type indflydelse. Er Skatteministeriet enig i, at der ikke udløses CFC-beskatning i følgende tilfælde?

Et moderselskab, A, ejer 10 % af kapitalen i et udenlandsk selskab, B, men har samtidig ret til mere end 25% af overskuddet fra samme selskab. B er altså en tilknyttet person i forhold til A, for så vidt angår retten til overskud. B ejer 60% af kapitalen i et CFC-selskab, hvori A også direkte ejer 40%. Da selskab B er en tilknyttet person, som følge af A's ret til overskud, er det kun selskab B's overskudsrettigheder i CFC-selskabet, der skal medregnes til A eventuelle besiddelser.

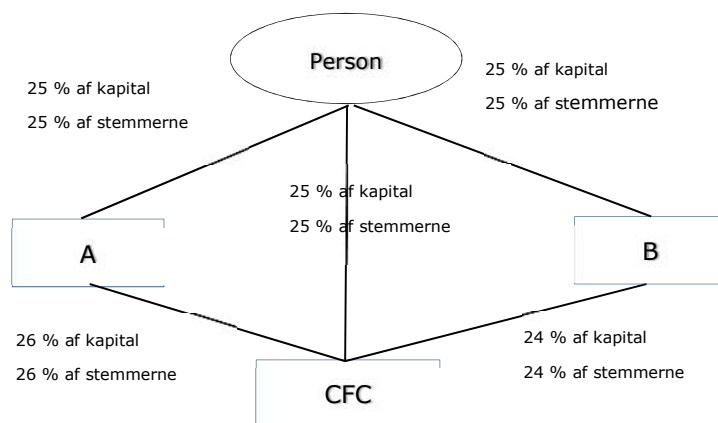
Eftersom selskab B ikke har ret til overskud fra CFC-selskabet, og eftersom moderselskabet heller ikke har sådanne rettigheder, da udløses der ikke CFC-beskatning på det grundlag.

Tilbage er, at A ejer 40 % af kapitalen i CFC-selskabet. Vil B fortsat udgøre en tilknyttet person i forhold til A, når A kun ejer 10% i B? Hvis det er tilfældet, er det så ikke kun 10% af Bs aktiebesiddelse i CFC-selskabet (10 % af 60 %), dvs. 6 % af selskabs Bs aktiebesiddelse, der skal medregnes til As aktiebesiddelse på 40 %, hvormed det endelige resultat er, at der ikke udløses CFC-beskatning, fordi A inkl. B's besiddelser samlet kun ejer 46 % af kapitalen i CFC-selskabet.

Ifølge det 4. pkt. i den foreslåede SEL § 32, stk. 6, anses alle selskaber for tilknyttede personer, når en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte har en indflydelse i selskaberne på 25 % eller mere.

Gælder det fortsat i forhold til denne bestemmelse, at indflydelsen skal opgøres på grundlag af den samme rettighed? Det angives, at også moderselskabet skal anses for en tilknyttet person – hvem beskattes da af CFC-indkomsten?

Skal de danske selskaber A og B CFC-beskattes i nedenstående tilfælde, og i bekræftende fald, kan de da selv vælge mellem, om de medregner indkomst efter andelen af kapitalen eller andelen af stemmerne?



Det foreslås, at der fastsættes en indgangsværdi svarende til handelsværdien for immaterielle aktiver, som CFC-selskabet har erhvervet eller oparbejdet før moderselskabet erhvervede aktierne i selskabet fra en ikke tilknyttet person.

Denne regel får ifølge lovforslaget virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere. Skatteministeriet henviser til denne forhøjede

afskrivningsmulighed ved opgørelse af CFC-indkomsten, når det skal legitimeres, at der indføres en udvidelse af "royaltyindkomsterne" med "anden indkomst".

Side 36

Således anføres det eksempelvis i lovbemærkningerne side 89, at:

"Denne lempelse i forhold til gældende regler vil friholde afkastet af disse immaterielle aktiver – herunder afkast i form af anden indkomst fra immaterielle aktiver – fra CFC-beskatning i det omfang, det oppebårne afkast afspejler den værdi, som var forventet på opkøbstidspunktet. Formålet med lempelsen er at undgå, at CFC-reglerne utilsigtet forringer danske koncerners mulighed for at opkøbe datterselskaber med væsentlige immaterielle aktiver."

Lempelsen og udsagnet herom giver dog ingen mening, når der henses til de betingelser, der ifølge lovforslagets § 8, stk. 11, skal være opfyldt for, at reglen i SEL § 32, stk. 4, finder anvendelse, og de omtalte betingelser, der i følge lovbemærkningerne, skal sikre, at den forhøjede afskrivningsmulighed kun skal gælde i forhold til immaterielle aktiver, der flyttes ud af Danmark efter de nye regler har fået virkning.

Når adgangen til at fastsætte en indgangsværdi svarende til handelsværdien på de immaterielle aktiver, der er anskaffet før de nye regler træder i kraft er så begrænset, bør adgangen til at kræve beskatning af deres afkast begrænses på samme måde.

Efter bestemmelsen i lovforslagets § 8, stk. 11, kan den forhøjede indgangsværdi på immaterielle aktiver også lægges til grund ved indirekte afståelser efter SEL § 32, stk. 10. For at gøre loven tydeligere forslår FSR, at dette indskrives i bestemmelsen i SEL § 32, stk. 8, der fastlægger anskaffelsessummerne for aktiver og passiver, der afstås.

1.2.8.3 Vedrørende opgørelse af CFC-indkomsten

Efter SEL § 32, stk. 1, nr. 1, skal samtlige aktiver og passiver anses for afstået, hvis moderselskabet nedbringer sin ejerandel direkte eller indirekte. Der skal således også medregnes avancer/tab på ikke-CFC aktiver. Er Skatteministeriet enig i, at den samlede skattepligtige indkomst dermed øges med den følge, at CFC-indkomsten formindskes forholdsmæssigt?

Skatteministeriet har i høringssvaret til FSR angivet, at CFC-indkomst ikke kan behandles som finansiel indkomst efter fx rentefradragsbegrænsningsreglerne.

FSR er forundret over dette, når legitimeringen af CFC-beskatningen i høj grad er, at reglerne skal sikre, at Danmark ikke går glip af mobile indkomster. Var indkomsterne indtjent i Danmark, så kan de medtages i rentefradragsbegrænsningsopgørelsen, men er de indtjent i udlandet, men beskattet af samme årsag som de tilsvarende danske indkomster, så kan de ikke medtages.

Side 37

Skatteministeriet bedes derfor uddybe, hvad grunden er til, at CFC-indkomst ikke kan behandles som en finansiel indtægt i relation til øvrige danske regler.

1.2.8.4 Vedrørende CFC-indkomstarterne

Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver skal efter SEL § 32, stk. 5, nr. 3, anses for CFC-indkomst. Det gælder dog ikke, når disse indkomster modtages på basis af immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed efter det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet.

FSR er meget tilfreds med, at indkomst fra egenudviklet IP – i modsætning til hvad der fremgik af høringsudkastet – ikke skal medregnes i CFC-indkomsten.

Dette medfører imidlertid et behov for opdeling af datterselskabets immaterielle aktiver i egenudviklede aktiver og ikke-egenudviklede aktiver. En sådan opdeling giver anledning til mange problemstillinger. Vi skal beskrive nogle af disse i det følgende.

For at afgøre om indkomst fra et immaterielt aktiv indgår i CFC-indkomsten eller ej, er det derfor nødvendigt at undersøge:

1. Hvorvidt aktivet er erhvervet før eller efter det tidspunkt, hvor datterselskabets kom under moderselskabets kontrol, og
2. Hvorvidt aktivet er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.

For at besvare det første spørgsmål vil det for det være nødvendigt at fastslå, hvori aktivet egentlig består, dvs. er der tale om ét eller flere immaterielle aktiver.

Vi har under afsnit 1.1.3 beskrevet et eksempel, hvor et nyt softwareprodukt udvikles på grundlag af et standardssystem, der indkøbes fra en tredjemand. Er der i dette tilfælde tale om ét samlet aktiv, bestående af såvel det indkøbte

standardsystem som den videreudvikling selskabet har foretaget herpå, eller er der tale om to separate aktiver?

Side 38

Kan Skatteministeriet – hvis der er tale om to separate aktiver – bekræfte, at det indkøbte standardsystem er omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 3, mens den videreudvikling selskabet har foretaget herpå ikke er omfattet?

Hvis der derimod er tale om ét samlet aktiv, er dette aktiv så omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 3? Besvarelse af dette spørgsmål må bero på, hvorvidt det pågældende aktiv anses for at være foranlediget af selskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.

Virkelighedens verden er i mange tilfælde langt mere kompleks end dette lille eksempel illustrerer. Indenfor medicinalindustrien udvikles nye produkter ved, at der iværksættes præ-kliniske forsøg, herefter såkaldte fase 1, 2, 3 og 4 forsøg, der udtages patent, og der indhentes markedsføringstilladelse. Det kan også forekomme, at et patenteret aktiv opgives, men på et senere tidspunkt genoptages og videreudvikles til et helt nyt aktiv, der eventuelt patenteres. Da opgørelsen af et selskabs CFC-indkomst, med udvidelsen af CFC-begrebet til også at omfatte afkast af immaterielle aktiver indeholdt i salgsprisen for varer og tjenesteydelser, styres af de immaterielle aktivers karakter og af, hvorvidt de er erhvervet før eller efter et selskab kommer under kontrol af et andet selskab, er der derfor et stærkt behov for, at Skatteministeriet belyser denne problemstilling grundigt i form af vejledning med konkret vejledning og eksempler. I denne forbindelse skal vi også bede om, at der tages stilling til, hvornår et immaterielt aktiv, hvis udvikling er påbegyndt før et selskab kom under kontrol af et andet selskab, men færdigudvikles efter dette tidspunkt, anses for anskaffet i SEL § 32, stk. 5, nr. 3's forstand.

Det andet centrale forhold, jf ovenfor, er hvorvidt aktivet er "foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed". Kan Skatteministeriet uddybe definitionen heraf?

Skatteministeriet bedes herunder bekræfte, at definitionen skal forstås bredere end de definitioner, der følger af bestemmelserne i LL § 8 B og § 8 X.

Medens "forsknings- og udviklingsvirksomhed" umiddelbart ses at rumme enhver forskning og udviklingsaktivitet, der sigter imod udvikling af produkter, processer m.v., der falder ind under begreberne patenter, know-how og ophavsret til videnskabeligt arbejde, synes det mere usikkert, hvorledes det forholder sig med aktiviteter, der tager sigte på udvikling af en række af de øvrige immaterielle

aktiver, der omtales i bestemmelsen, herunder særligt varemærker, ophavsret til litterære eller kunstneriske værker og ophavsret til spillefilm. Kan det bekræftes, at sådanne immaterielle aktiver anses for "foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed", hvis datterselskabet selv forestår udvikling og produktion af aktiverne i form af fx afholdelse af forfatterhonorarer og indspilningsomkostninger?

Side 39

Særligt vedrørende varemærker, logoer m.v. bemærkes det, at sådanne aktiver vanligvis udvikles og får værdi i kraft af afholdelse af markedsføringsomkostninger.

Kan det bekræftes, at varemærker, logoer m.v. også kan anses for "foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed", hvis datterselskabet har afholdt omkostningerne til udviklingen af varemærket eller logoet?

Kan det ligeledes bekræftes, at dette også gælder, selvom en del af værdien af et varemærke eller et logo indirekte kan tilskrives, at koncernselskaber, der forestår distributionen af et selskabets varer på deres lokale, geografiske markeder, løbende afholder lokale markedsføringsomkostninger med henblik på salg af varerne på deres lokale markeder?

Vi skal bede Skatteministeriet bekræfte, at immaterielle aktiver, der udvikles af datterselskabet selv, men hvor der indgår bidrag i form af serviceydelser købt fra tredjemand, anses for egenudviklede. Dette kunne fx være indenfor medicinalindustrien, hvor en væsentlig del af udviklingen af nye lægemidler består af kliniske tests, der ofte udføres af uafhængige tredjemænd.

Vi skal endvidere bede Skatteministeriet bekræfte, at selskaber, der har oparbejdet immaterielle rettigheder via contract R&D med koncerninterne eller koncerneksterne parter, skal anse sådanne immaterielle rettigheder for et resultat af datterselskabet egen forsknings og udviklingsvirksomhed. Datterselskabet vil sædvanligvis efter kontrakten være ejer af de immaterielle rettigheder, og de immaterielle rettigheder udvikles for datterselskabets regning og risiko, uanset om selve forskningen foretages af tredjemand under en servicekontrakt. Det er sædvanligt, at dele af udviklingen af immaterielle rettigheder foretages under serviceaftaler, hvor en anden person leverer forskning og udviklingsydelser for en opdragsgiver, der kontraktuelt vil have rettighederne til den udviklede IP.

Undtagelsen for egenudviklede immaterielle aktiver bør efter FSRs opfattelse udvides til også at omfatte immaterielle aktiver, hvori der indgår større eller mindre elementer, der er købt af uafhængige tredjemænd, eksempelvis et standardssystem, hvorpå et nyt softwareprodukt udvikles, jf eksemplet omtalt under afsnit 1.1.3 ovenfor. Er Skatteministeriet enig heri?

Side 40

Det følger af sidste punktum i den foreslåede SEL § 32, stk. 5, nr. 3, at forsknings- og udviklingsaktiviteten skal have fundet sted efter det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet. Vi forstår dette således, at det afgørende i denne forbindelse er tidspunktet, hvor moderselskabet opfylder betingelserne i SEL § 32, stk. 1. Det kan undre lidt, at den tilsvarende betingelse i den foreslåede SEL § 32, stk. 4, 4. pkt., er formuleret lidt anderledes, idet afgørende efter denne bestemmelse er, hvornår moderselskabet anses for moderselskab som følge af erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person. Hvad er begrundelsen for forskellen af ordlyden i de to bestemmelser?

Som allerede nævnt er det forbundet med betydelig usikkerhed, hvorledes den andel af salgsprisen for en vare eller tjenesteydelse, der kan anses for "anden indkomst fra immaterielle aktiver", i praksis skal opgøres. Antages det desuagtet, at et selskab har opgjort denne andel af salgsprisen, opstår der yderligere spørgsmål om, hvilke omkostninger, der kan henføres til sådan indkomst. Der er derfor behov for en yderligere belysning af, hvorledes indkomsten skal opgøres, og vi skal anmode Skatteministeriet om at belyse dette yderligere.

Vi skal specielt bede om bekræftelse af, at indkomsten skal opgøres som en nettoindkomst, hvori alle omkostninger, der direkte og indirekte kan henføres til sådan anden indkomst kan fradrages. Dette bør belyses med et par eksempler.

Et eksempel kunne være følgende:

Et selskab producerer, markedsfører og sælger mærkevarer baseret på unikke og meget værdifulde varemærker og logoer, der er ejet af det pågældende selskab. Det skønnes, at selskabets varer opnår en salgspris, der er 40% højere end tilsvarende produkter, der ikke har en tilsvarende branding.

Selskabets omsætning og omkostninger er i hovedposter som følger (tkr):

Omsætning: 1.000.000

Vareforbrug: 400.000

Salgs-og markedsføringsomkostninger: 400.000

Administrationsomkostninger: 100.000
Resultat før skat: 100.000

Side 41

Hvor stort et beløb skal, under disse forudsætninger, anses som indkomst fra selskabets varemærker og logoer?

Der kan opstå tvivl om, i hvilket selskab "anden indkomst" skal medregnes. Vi skal bede Skatteministeriet oplyse dette i følgende eksempler:

1. Et udenlandsk selskab ejer immaterielle aktiver, som er grundlaget for varer, som selskabet sælger til sit udenlandske datterselskab, som har et distributionsnet igennem hvilket datterselskabet videresælger varerne til. Datterselskabet betaler sit udenlandske moderselskab en pris, der svarer til, hvad parterne finder, er handelsværdien for varerne.
2. Et udenlandsk selskab ejer immaterielle aktiver. En del af det immaterielle aktiv var udviklet, da moderskabet erhvervede aktierne i selskabet, men efterfølgende er der sket en videreudvikling af det immaterielle aktiv. Det udenlandske selskab giver et udenlandsk datterselskab brugsret til sine immaterielle aktiver, og herfor betaler datterselskabet en royalty til det udenlandske selskab. Datterselskabet producerer varer på grundlag af det immaterielle aktiv, men har videreudviklet varerne på basis af egen oparbejdet immaterielle aktiver. En del af denne udvikling er sket efter moderselskabet erhvervede aktierne i det udenlandske selskab. Datterselskabet sælger herefter varerne til eksterne købere.
3. Et udenlandsk selskab ejer immaterielle aktiver. Det udenlandske selskab giver et udenlandsk datterselskab brugsret til de immaterielle aktiver, og herfor betaler datterselskabet en royalty. Det immaterielle aktiv er udviklet af det udenlandske selskab efter moderselskabet erhvervede aktierne i selskabet. Datterselskabet producerer på basis af de immaterielle aktiver varer, som det sælger til det danske moderselskab. Det danske moderselskab betaler herfor datterselskabet, hvad der anses for handelsværdien for varerne. Hvis en del af moderselskabets betaling skal anses for "anden indkomst" for det modtagende udenlandske datterselskab, kan moderselskabet da stadig fratække denne udgift efter SL § 6?

Skatteministeriet har i høringskemaet svaret FSR, at afståelsessummer for aktier, der efter SEL § 2 D, kvalificeres som udbytte, som følge af denne kvalifikation tillige er omfattet af LL § 16 A.

Side 42

Det er FSR uforstående overfor, da LL § 16 A definerer udbytte, som alt der udloddes til aktuelle aktionærer. Den sum, der efter SEL § 2 D, omkvalificeres til udbytte kommer jo ikke fra selskabet, men fra køberen af aktierne. Idet FSR på ingen måde bestrider, der er tale om udbytte, hvordan kan udbytte efter SEL § 2 D, da være omfattet af LL § 16 A, når der ikke i LL § 16 A, er en henvisning til, at SEL § 2 D-udbytte også anses for udbytte efter LL § 16 A?

Indtægter fra finansiel leasing skal efter SEL § 32, stk. 5, nr. 7, medregnes til CFC-indkomsten, men efter SEL § 32, stk. 5, nr. 6, kan denne indkomst ikke opgøres med fradrag af de udgifter, der vedrører indkomsten.

Skatteministeriet har dog i høringskemaet svaret FSR, at det er nettoindkomsten, der udgør CFC-indkomst. Skatteministeriet bedes oplyse, om nettoindkomsten kan opgøres med fradrag af udgifter, der ikke i øvrigt ville være fradragsberettiget?

Når det vedrørende faktureringselskaber, jf. SEL § 32, stk. 5, nr. 9, skal bedømmes, om selskabet bidrager med "ringe økonomisk værdi", antager FSR, at aktiviteter, som ikke umiddelbart er knyttet til varesalg/faktureringsfunktionen også kan medtages og føre til en konklusion om, at faktureringselskabet bidrager med tilpas "økonomisk værdi"?

Efter bestemmelsen i SEL § 32, stk. 5, nr. 9, er et faktureringselskab et selskab, der sælger til "tilknyttede personer". FSR antager, at "tilknyttede personer" skal defineres i overensstemmelse med SEL § 32, stk. 6, hvilket medfører, at fx salg til selskaber, der har en ejerandel på 25 % i moderselskabet kan gøre et selskab til et faktureringselskab.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at bestemmelsen kun gælder, når selskabet udelukkende har salg til tilknyttede personer. Har selskabet således også salg til eksterne købere, omfattes det ikke af bestemmelsen?

Vil et selskab, der køber varer fra koncernforbundne selskaber i land A, og videresælger disse varer til koncernforbundne selskaber i land B, blive anset for et faktureringselskab, når den organisatorisk årsag til selskabets køb og salg er, at det er praktisk at have et selskab, der står for den samlede indfortoldning af

varer, der efterfølgende videresælges til koncernselskaber i samme land, der står for salget til (for)brugerne?

Side 43

Efter SEL § 32, stk. 8, fastsættes anskaffessummen for aktiver og passiver i CFC-selskabet nu til handelsværdien på det tidspunkt, at CFC-selskabet kom under kontrol. Dette forslås ændret, sådan at anskaffessummen i stedet skal sættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for CFC-selskabet ved en aktieerhvervelse fra ikke-tilknyttede personer.

Betyder forslaget, at danske moderselskaber, der i CFC-sammenhænge har kunnet forudse en afståelsesbeskatning baseret på handelsværdien på tidspunktet, hvor datterselskabet første gang blev omfattet af CFC-beskatning, nu eksempelvis i stedet skal finde ud af, hvad handelsværdien var det første år datterselskabet blev et CFC-datterselskab efter det tidspunkt, hvor aktierne blev erhvervet fra tredjemand?

Ved direkte eller indirekte nedbringelse af moderselskabets ejerandel foreslås det nu, at afståelsesbeskatningen skal udvides fra at vedrøre aktiver og passiver omfattet af ABL og KGL til at vedrøre alle aktiver og passiver, hvor indkomsterne er CFC-indkomster. Ligesom efter de gældende regler sker dette ved, at datterselskabet anses for at have afstået en andel af de pågældende aktiver svarende til reduktionen af moderselskabets ejerandel i datterselskabet. Aktiverne anses for afstået til handelsværdi.

Denne udvidelse kan have betydning for ethvert frasalg af datterselskaber, der ejer immaterielle aktiver såsom patenter, know-how og varemærker, uanset om afkastet på disse aktiver hidtil har været så beskedent, at datterselskabet aldrig tidligere har overskredet indkomstgrænsen på 1/3. Selvom det umiddelbart vil have formodningen imod sig, at den "fiktive" avance på sådanne aktiver kan være af en sådan størrelse, at den udgør mere end halvdelen af den "fiktive" avance på alle datterselskabets øvrige aktiver samt øvrig indkomst i salgsåret, er det vel nødvendigt at foretage en nærmere vurdering heraf?

Hvis der derimod er tale om et datterselskab med væsentlige immaterielle aktiver, vil en aktieafhændelse nødvendiggøre omfattende opgørelser og beregninger. Sådanne opgørelser og beregninger vil efter omstændighederne kunne være meget komplicerede. Der vil eksempelvis skulle foretages en værdiansættelse til handelsværdi af hver enkelt aktiv. Vi har ovenfor under afsnit 1.1.3 (3) beskrevet, hvor kompleks en "øvelse" det vil kunne være at udsondre og klassificere de enkelte aktiver, fordi de som følge af de foreslåede reglers

kompleksitet vil skulle kvalificeres i op til 7 forskellige grupper. Aktivernes handelsværdi vil skulle fordeles på disse op til 7 forskellige grupper af aktiver.

Side 44

Fordi moderselskabet ved sin skatteansættelse vil kunne få lempelse for den skat, der i udlandet ville kunne være pålignet de pågældende aktiver, vil hele det betydelige arbejde i mange tilfælde reelt ikke udløse nogen dansk beskatning, og derfor være en stor regneøvelse, der er helt uden betydning.

Vi skal derfor bede Skatteministeriet genoverveje bestemmelsen. Vi forstår godt værnshensynet, men der bør kunne findes en metode, der på bedre vis afbalancerer dette hensyn, når der også er et hensyn til ikke at påføre virksomhederne alt for store, unødige administrative byrder. En sådan metode kunne være indførelse af en substanstest.

Denne i forvejen betragtelige udvidelse, der bl.a. medfører, at immaterielle aktiver omfattes, bliver endnu større, når der henses til, at der foreslås ændringer i, hvordan anskaffelsessummerne fastsættes.

Hvor et immaterielt aktiv således er oparbejdet af et udenlandsk koncernselskab, der altid har været en del af en danskejet koncern, skal anskaffelsessummen således sættes til 0, hvilket betyder, at det er den fulde værdi af det immaterielle aktiv, der kommer til beskatning i Danmark som CFC-indkomst, hvis aktierne i datterselskabet afstås. Der gives ganske vist nedslag for den udenlandske skat, der ville blive udløst ved et salg af de pågældende aktiver, men det er ikke desto mindre vidtgående

Er Skatteministeriet enig i, at der ikke sker en nedbringelse af ejerandelen, hvis moderselskabet går fra at eje 50 % af kapitalen til at eje 51 % af stemmerne?

Skatteministeriet bedes bekræfte, at de immaterielle rettigheder, der skal anses som erhvervet til handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 4 skal afskrives efter de danske afskrivningsregler, dvs. reglerne i afskrivningslovens § 40, stk. 2 og § 41.

1.2.8.5 Indgangsværdier

De to bestemmelser om indgangsværdier (lovforslagets § 1, nr. 20 og § 8, stk. 11) giver anledning til et par spørgsmål og bemærkninger fra vores side.

FSR beder Skatteministeriet bekræfte, at bestemmelsen vedr. indgangsværdien efter den foreslåede § 32, stk.4 (lovforslagets § 1, nr. 20) også skal anvendes på datterselskaber erhvervet før førstkomende indkomstår efter 1. januar 2019. FSR forstår lovbemærkningerne således, at ikrafttrædelsesbestemmelsen i forslaget § 8, stk.11 alene regulerer det forhold, at der kan fastsættes en ny anskaffelsessum under visse betingelser. Opfyldes kravene i overgangsbestemmelsen ikke, er det således markedsværdien efter § 32, stk.4 der skal lægges til grund, uanset om datterselskabet er erhvervet under de nugældende regler.

FSR skal bede om, at det tydeliggøres ved en tilføjelse i § 32, stk.7-10, at den indgangsværdi, der opnås via § 32, stk.4, også kan anvendes til at foretage skattemæssige afskrivninger i indkomsten, som opgjort efter stk. 7-10, såfremt selskabet er et CFC selskab (mere end 1/3 af den skattepligtige indkomst er CFC indkomst). Vi skal bede om en tilsvarende tydeliggørelse i overgangsbestemmelsen i lovforslagets § 8, stk. 11.

Betingelsen i overgangsbestemmelsen (lovforslagets § 8, stk. 11) om, at datterselskabet skal blive omfattet af CFC-beskatning i det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere, forekommer meningsløs. Vi forstår at begrundelsen for betingelsen er, at ændringen af CFC-reglerne skal have "trukket" datterselskabet ind i CFC-beskatning.

Formålet med overgangsreglen er jo imidlertid at hindre, at datterselskaber bliver trukket ind under CFC-beskatning som følge af, at datterselskaberne har eksisterende immaterielle aktiver, der bliver underkastet en skærpet beskatning. Det virker ikke meningsfyldt, at en overgangsregel er betinget af en begivenhed, som overgangsreglen netop skal hindre i at indtræde.

Hertil kommer, at overgangsreglen i sin nuværende formulering ikke synes at tage højde for den situation, at et datterselskab kan være et udviklingselskab, der er i gang med at udvikle et nyt immaterielt aktiv, og derfor ingen indkomst vil have i 2019, der kan medføre CFC-beskatning. Dette er ikke nødvendigvis et problem, hvis det pågældende aktiv udvikles af datterselskabet selv, men en del af aktivet kan jo være erhvervet fra en tredjemand. Det kunne fx dreje sig om et datterselskab, der er i gang med at udvikle et nyt lægemiddel, der er baseret på et molekyle, der er erhvervet mod et (betydeligt) vederlag fra tredjemand. Bør overgangsreglen ikke tage højde for sådanne tilfælde?

Kan Skatteministeriet oplyse, om der kan tænkes andre tilfælde, hvor overgangsbestemmelsen ikke giver en "step up" på immaterielle aktiver, hvis afkast vil være CFC-indkomst efter de nye regler?

Side 46

Endelig skal det bemærkes, at de to reglers "teknik" bestående i, at der fastsættes en indgangsværdi for de immaterielle aktiver, ikke nødvendigvis vil medføre, at afkastet af de pågældende aktiver ikke fremadrettet bliver genstand for CFC-beskatning.

Det anføres herom i Skatteministeriets kommentarer i høringskemaet (L 28, bilag 1, s. 81) til FSRs høringssvar, at hvis et immaterielt aktiv er korrekt værdiansat, bør de fremtidige indkomster, der kan henføres til aktivet, ikke overstige de skattemæssige afskrivninger. Dette er muligvis teoretisk korrekt hvis de fremtidige indtægtsstrømme er kendte og sikre, men det er de jo aldrig.

Derimod er situationen med ukendskab til fremtiden, og med betydelig risiko for, at virkeligheden ikke udvikler sig som forventet, at et immaterielt aktiv vil blive værdiansat ved tilbagediskontering med en diskonteringsrente, der indeholder et væsentligt risikotillæg. Hvis virkeligheden udvikler sig som håbet, vil summen af de faktiske indtægter derfor kunne overstige den tilbagediskonterede værdi med et væsentligt beløb.

Kunne man derfor ikke ændre "teknikken" i overgangsbestemmelsen (lovforslagets § 8, stk. 11), således at fremtidigt afkast af immaterielle aktiver, der er anskaffet inden den 1. januar 2019, ikke indgår i CFC-indkomsten?

Tilsvarende foreslår vi, at den foreslåede SEL § 32, stk. 4, 4. pkt., ændres, således at indkomst af aktiver, som datterselskabet ejede på tidspunktet for kontrolovergangen, ikke anses for CFC-indkomst.

1.2.9 Omgåelsesklausul, jf. LL § 3

FSR vil gerne kvittere for, at adgangen til at anvende omgåelsesklausulen nu henlægges til Skatterådet alene, således at betingelserne for, at der fremadrettet kan skabes en konsistent og entydig praksis er bedst mulige.

FSR formoder – hvilket Skatteministeriet gerne må bekræfte – at det samtidig medfører, at samtlige afgørelser vedrørende den nye omgåelsesklausul vil blive offentliggjort?

Det angives i lovbemærkningerne, at hvis et arrangement bliver "ramt" af omgåelsesklausulen, og der både deltager selskaber og fysiske personer i arrangementet, da vil den skattemæssige underkendelse også have virkning i forhold til fysiske personer.

Side 47

Gælder dette uanset, om de fysiske personer ikke reelt har medvirket til arrangementet, men derimod fx som minoritetsaktionær er blevet "tvunget" med i arrangementet?

Skatteministeriet har i høringssvaret til bl.a. Advokatrådet – på trods af der var tale om et kortfattet eksempel vedr. indskud af kapital i et selskab – taget stilling til, om eksemplet ville kunne tilsidesættes med henvisning til den foreslåede omgåelsesklausul.

FSR vil i forlængelse heraf høre Skatteministeriet om omgåelsesklausulen vil være aktuel i følgende situation:

Et koncernselskab foretager en skattepligtig tilførsel af aktiver til et selskab, der stiftes ved tilførslen. I lige forlængelse heraf ophørsspalttes det nystiftede selskab skattefrit uden tilladelse, idet de tidligere tilførte aktiver og passiver fordeles til et nystiftet selskab og til et eksisterende koncernselskab.

Det kan lægges til grund, at koncernen/selskaberne ved at gøre det på denne måde opnår en skattemæssig fordel, som koncernen/selskaberne ikke ville have opnået, hvis aktiverne/passiverne var blevet overdraget direkte fra det indskydende selskab ved tilførslen til de modtagende selskaber ved spaltningen.

Vil det forhold, at det modtagende selskab ved tilførslen alene selskabsretligt, men ikke reelt kommer til eksistens, medføre, at dette trin i transaktionen ikke anses for reelt/ikke tilrettelagt af velbegrundede årsager?

Det angives i lovbemærkningerne, at vurderingen af, om et arrangement eller en serie af arrangementer virker mod formålet og hensigten med skatteretten, vil skulle inddrage både formålet med den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på.

Skatteministeriet bedes i forlængelse heraf angive, på baggrund af en regel, som Skatteministeriet selv vælger, hvad der er reglens formål og særligt, hvad de "overordnede skatteregler" i det tilfælde er.

Det angives, at et arrangement godt kan bestå i flere sammenhængende transaktioner. Er der en tidsmæssig udstrækning, der sætter en grænse for, hvornår transaktionerne "sammenkædes"?

Side 48

Hvilken forskel mener Skatteministeriet, der er på den på foreslåede omgåelsesklausul og almindelige proforma betragtninger?

Skatteministeriet bedes bekræfte, at hvis en skatteforvaltning ønsker at gennemføre to indkomstforhøjelser, den ene baseret på omgåelsesklausulen, og den anden baseret på en uafhængig problemstilling vedrørende eksempelvis afskrivningsloven, da skal de ordinære frister, der følger af SFL § 26 og § 27 følges – her sker således ingen forlængelse af fristerne, som det ellers gør i forhold til indkomstforhøjelser, der er begrundet i omgåelsesklasulen?

Det angives, at afgørelsesfristen afbrydes, når Skatterådets sekretariat fremsender indstillingen til rådets medlemmer. Hvordan får skatteyderne kendskab til dette tidspunkt?

FSR har endvidere et spørgsmål vedrørende samspillet med den eksisterende lovhjemmel for udnyttelse af finansielle skattemæssige underskud efter et ejerskifte på mere end 50 %

Der er i selskabsskattelovens § 12 D, stk. 7, indsat en særlig bestemmelse, hvorefter begrænsningen i adgangen til at modregne fremførte skattemæssige underskud ved et ejerskifte på mere end 50 % ikke finder anvendelse i de situationer, hvor der er tale om et underskud hidrørende fra indkomstår, hvori selskabet i hele indkomståret drev virksomhed som pengeinstitut, forsikringsselskab, investeringsforening eller realkreditinstitut eller i øvrigt udøvede næring ved køb og salg af fordringer eller drev næringsvirksomhed ved finansiering.

Der foreligger en afgørelse fra Højesteret [SKM2003.482.HR](#) vedrørende den pågældende bestemmelse, hvor Højesteret nåede til det resultat, at en koncernintern udnyttelse af et finansielt skattemæssigt underskud gennem kapitalforhøjelse finansieret ved intern långivning skulle karakteriseres som lovlig udnyttelse af den udtrykkelige undtagelse for finansielle underskudsselskaber i dagældende bestemmelse i ligningslovens § 15, stk. 7, nr. 3.

Vi skal bede om Skatteministeriets stillingtagen til, om den foreslåede bestemmelse i Ligningslovens § 3 vil indebære en ændring i hidtidig forståelse og praksis vedrørende særbestemmelsen for finansielle virksomheders udnyttelse af

skattemæssige underskud efter selskabsskattelovens § 12 D, stk. 7 således, at anvendelse af skattemæssige underskud via afkast af værdipapirer m.v. finansieret ved kapitalforhøjelse vil blive anset for omfattet af Ligningslovens § 3 stk. 1 og dermed tilsidesat.

Side 49

I bekræftede fald bedes Skatteministeriet tage stilling til, hvorledes anvendelse af ligningslovens § 3 i ovennævnte situation tænkes, at ville komme til udtryk.

Vil anvendelsen af bestemmelsen blive begrænset til nægtelse af modregningsret for underskuddet, eller vil der blive tale om en samlet underkendelse af arrangementet, så eventuelle apportindskudte værdipapirer fra moderselskabets side ikke anses for foretaget i skattemæssig henseende?

1.2.10 I krafttræden

Den nye omgåelsesklausul i LL § 3 skal ifølge lovforslaget have virkning fra og med den 1. januar 2019, og det angives, at skatteydere ikke kan påberåbe sig fordele i tilfælde af misbrug, når den fordel, der påberåbes vedrører en betaling, der er retserhvervet den 1. januar 2019 eller senere. Hvad gælder, hvis fordelene ikke beror på en betaling?

Den nye hybrid mismatch bestemmelse i SEL § 8 C-E skal ifølge lovforslaget have virkning fra og med 1. januar 2020.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at hvis eksempelvis et underskud vedrørende indkomstår 2019, der følger kalenderåret 2019, ønskes fratrukket ved selvangivelsen i sommeren 2020, da er adgangen til at fradrage underskuddet ikke omfattet af de foreslåede bestemmelser i SEL § 8 D-E?

I forhold til ophævelsen af SEL § 2 A følger det af § 8, stk. 9, at deltagerne skal anses for at have erhvervet aktierne i det tidligere § 2 A-selskab til et beløb svarende til den skattemæssige værdi af deltagerens andel af aktiver og passiverne på tidspunktet for ophævelsen af selskabsskattelovens § 2 A. Hvorfor skal deltagerne udsættes for denne beskatning, når selskabet også succederer i de oprindelige anskaffelsessummer m.v.?

Skatteministeriet bedes skitsere en situation, hvor den nævnte bestemmelse bliver aktuel?

I § 8, stk. 10, skal henvisningen til "*ved dennes lovs § 1, nr. 16*" så vidt ses rettes til "*ved dennes lovs § 1, nr. 10*"?

1.2.11 Bemærkninger udover lovforslaget

1.2.11.1 Omkostningsgodtgørelse, jf. SFL § 55, stk. 1, nr. 6

Som bestemmelsen er formuleret, er omkostningsgodtgørelse betinget af, at *"det er de danske myndigheders afgørelse, som har givet anledning til sagen"*

Betyder det, at hvis en skatteyder henvender sig til de danske skattemyndigheder, som følge af en forhøjelse foretaget af de udenlandske skattemyndigheder, er der ikke ret til omkostningsgodtgørelse?

Hvis det er tilfældet forekommer det ikke rimeligt, idet det kan føre til, at det eksempelvis ved i et tilfælde, hvor den danske skatteforvaltning arbejder sammen med nordiske kollegaer alene bliver et spørgsmål om, hvilken stat der hurtigst lukker sagen med en afgørelse. Det vil i så fald være rene tilfældigheder, der afgør, om der er ret til omkostningsgodtgørelse eller ej.

1.2.11.2 SEL § 2 A-selskaber

FSR havde i sit høringssvar stillet Skatteministeriet følgende spørgsmål, som ikke ses besvaret i høringsskemaet.

FSR stiller derfor igen følgende spørgsmål:

Når et dansk SEL § 2 A-selskab bliver et selvstændigt skattesubjekt, hvordan er det så stillet i forhold til at anmode om genoptagelse af skatteansættelser vedrørende tidligere indkomstår, mens det blev behandlet som et fast driftssted, dvs. et andet skattemæssigt subjekt end selskabet er efter ophævelsen af SEL § 2 A.

Hvis et SEL § 2 A-selskab har en verserende skattesag, hvilke rettigheder har selskabet da, efter det er blevet et selvstændigt skattesubjekt, til at fortsætte med at indgå i skattesagen?

2. Direktivet om skattetvistbilæggelse

2.1 Skattetvistbilæggelse, jf. lovforslagets § 2

Det angives i høringsskemaet, at bemærkningerne til lovforslaget ændres således, at det fremgår, at den meddelelse, hvorfra fristen beregnes, kan være en afgørelse, en kendelse eller en betalingsanmodning.

FSR synes ikke, at sådanne lovbemærkninger fremgår af lovforslaget. I det hele taget er det meget sparsomt med til lovbemærkninger til lovforslagets § 2.

3. Direktivet om momssystemet

For så vidt er der tale om en for Skatteministeriet bunden opgave. FSR finder dog alligevel anledning til at kommentere på lovforslaget.

Med den foreslåede ændring implementeres direktiv 1065 af 27. juni 2016.

Direktivet har til formål at indføre ensartede regler for behandling af vouchere i alle medlemsstater for at hindre dobbelt- eller ingen afgiftspålæggelse. Direktivet indeholder derfor en definition af henholdsvis single purpose vouchere (SPV) og multi purpose vouchere (MPV).

Det fremgår i den henseende af præamblen til direktivet, at sondringen mellem de 2 typer af vouchere tager sit udgangspunkt i, om den momsmæssige behandling kan bestemmes med sikkerhed på salgstidspunktet.

Det vil efter direktivet være tilfældet, hvis det allerede på leveringstidspunktet kan fastslås, hvor leveringsstedet er og hvilken moms, der skal betales.

Formuleringen af lovforslaget er på dette punkt en ordret implementering af direktivet. Alligevel foretages i lovbemærkningerne en yderligere afgrænsning.

Af bemærkningerne fremgår således, at der med "hvilken moms, der skal betales" alene tænkes på momssatsen. Dette synes at være en overfortolkning af direktivet og ikke i tråd med intentionen.

I det første forslag til direktiv blev det udtrykkelig fremhævet, at sondringen mellem SPV og MPV afhænger af, om der er al den nødvendige information til rådighed til at fastsætte afgiftspligten endeligt, eller om beskatningen som følge af indehaverens mulighed for forskellige valg, er nødt til at afvente indløsning af voucheren.

Af samme årsag blev terminologien i direktivet ændret. Hvor der således i det første udkast blev henvist til momssats, blev dette bevist ændret til "hvilken moms der skal betales" (VAT due). Dette for at sikre, at en voucher alene anses som en SPV i situationer, hvor den endelige moms er fastlagt på tidspunktet for udstedelsen.

Det danske gavekortmarked består i stor udstrækning af gavekort, der kan indløses hos andre end udstederen. Det er ikke på tidspunktet for gavekortets udstedelse afgjort, hvor gavekortet vil blive anvendt og dermed heller ikke, hvilken vare eller ydelse gavekortet skal anvendes til.

Side 52

Typisk vil et gavekort kunne indløses hos en række leverandører og til en bred skare af produkter.

Da Danmark ikke har differentierede momssatser (bortset for aviser med 0-moms), indebærer henvisningen til momssats, at disse gavekort i Danmark vil blive anset som SPV, selv om leverancen på dette tidspunkt end ikke er blevet identificeret.

I langt de fleste øvrige medlemsstater, vil de derimod blive anset som MPV. En sådan forskel har ikke været hensigten med direktivet, der netop har til formål at sikre en ensartet behandling i samtlige medlemsstater af samme produkt.

Det er FSRs forståelse at ordlyden af direktivet blev ændret, netop for at forhindre at samme gavekort momsmæssigt behandles forskelligt i forskellige medlemsstater afhængig af, om den enkelte medlemsstat har differentierede momssatser.

For at den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser kan fastsættes med sikkerhed, er det således nødvendigt, at der er taget stilling til, hvilken vare eller ydelse, kunden efterspørger, og hvem kunden ønsker at indgå handlen med.

Enhver anden fortolkning vil også stride mod det grundlæggende princip i momsretten, hvorefter der kun forelægger en afgiftspligtig leverance, hvis der er indgået en gensidig aftale om udveksling af en konkret vare eller ydelse mod vederlag.

Det er alene leverandøren, der kan forpligte sig på denne måde i forhold til kunden. I alle de situationer, hvor udstederen ikke er identisk med den efterfølgende indløser, vil en sådan gensidig aftale ikke eksistere. Af denne type gavekort fremgår tydeligt, at udstederen ikke er leverandør af den vare eller ydelse, som kunden måtte vælge at benytte sit gavekort til. Gavekortet er derimod alene kundens bevis på, at denne er berettiget til at indgå en handel med en leverandør, og at leverandøren har forpligtet til at modtage gavekortet som vederlag for leverancen.

FSR mener ikke, at momsreglerne på denne måde kan tilsidesætte den civilretlige aftale, som kunden har indgået med udstederen af gavekortet.

Eksempel hentet fra en tilfældig udsteders hjemmeside:

"A A/S er alene mellemmand og formidler således kun salg af oplevelsen mellem køber og leverandør af oplevelsen. Det er derfor samarbejdspartneren og ikke A A/S, som leverer de ydelser eller varer som gavekortet giver adgang til. Samarbejdspartneren er ansvarlig for aftalens opfyldelse og er købers direkte aftalepart.

Skulle du mod forventning få en negativ oplevelse hos en af vores samarbejdspartnere, skal du reklamere direkte til samarbejdspartneren, da det fulde ansvar for indholdet og afholdelsen af oplevelserne ligger hos vores samarbejdspartnere."

Det står i den sammenhæng FSR uklart, hvornår en afgiftspligtig i relation til lovforslaget anses for at handle i eget navn eller fremmed navn, når gavekortet distribueres med udstederens navn og logo påtrykt, men det af forretningsbetingelserne fremgår, at udstederen alene er mellemmand i transaktionen, hvor den egentlige leverance er et mellemværende mellem kunden og leverandøren.

Det fremgår af lovforslaget alene herom:

"Er leverandøren af varerne eller ydelserne ikke den samme som den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren dog for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til".

FSR anbefaler, at der indsættes en bestemmelse i loven eller i momsbekendtgørelsen, hvor det præciseres, hvornår en afgiftspligtig person i relation til vouchere anses for at handle i eget navn.

Anses udstederen af gavekortet i det nævnte eksempel fra en tilfældigt udvalgt udsteder af gavekort ikke for at handle i eget navn (når det af forretningsbetingelserne fremgår, at denne alene handler som formidler), ved salg af SPV'en, bør det tydeliggøres, hvordan momsens skal behandles.

Leverandøren vil typisk ikke være kendt på tidspunktet for gavekortets udstedelse.

Grundet den store usikkerhed om lovændringens betydning på de mange forskellige gavekortsprodukter, som findes på det danske marked, er det FSRs anbefaling, at der udarbejdes en vejledning med beskrivelse af de forskellige produkttypers kvalifikation som henholdsvis SPV eller MPV og den deraf følgende momshåndtering for henholdsvis udsteder og indløser.

FSR bistår gerne med tilblivelsen af vejledningen, herunder med praktiske eksempler på de gavekortsprodukter, som vi har kendskab til.

Vi står naturligvis gerne til rådighed for en eventuel uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Louise Egede Olesen
Skattekonsulent