



## Skatteministeriet

14. maj 2021  
J.nr. 2020 - 3979

Til Folketinget – Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende ændringsforslag til L 89 – forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler).

Der henvises i øvrigt til svaret på SAU L 89 – spm. 12.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p><i>Danfoss A/S (Danfoss)</i></p>	<p>Danfoss bemærker, at koncernen har en struktur med væsentligt ejerskab af immaterielle aktiver uden for Danmarks grænser. Det fremgår således af koncernens Master file 2019, at den har 36 udenlandske selskaber (nogle i samme land) med eget ejerskab over teknologi/patenter samt forskning og udvikling, hvortil kommer et betydeligt antal udenlandske datterselskaber, der ejer lokale varemærker. Det er Danfoss' klare opfattelse, at alle disse selskaber har den substans, der påkræves for at opfylde undtagelsesbestemmelserne, ligesom det er Danfoss' klare opfattelse, at dette kan konstateres ved et review af det materiale – masterfile samt land for land-rapportering – der allerede i dag udarbejdes til skattemyndighederne.</p> <p>Danfoss finder, at en naturlig proces for tilvalg af substansundtagelsen derfor vil være, at moderselskabet i oplysningsskemaet tilvælger undtagelsen og oplyser, hvilke selskaber/lande substansundtagelsen skal gælde. Såfremt der udarbejdes land for land-rapporter og/eller masterfile omfattende de relevante selskaber/lande, så bør der ikke stilles yderligere krav om dokumentation. Yderligere krav om dokumentation vil efter Danfoss' opfattelse være unødvendige og indebære en væsentlig administrativ byrde. Danfoss anfører i den forbindelse, at hvis Skatteforvaltningen efterfølgende gennemfører en kontrol, kan der på dette</p>	<p>Indledningsvis bemærkes, at det er positivt, at det er Danfoss' vurdering, at det er muligt for selskabet at danne sig en klar opfattelse af, hvad der vil være konsekvenserne af høringsudkastet for samtlige koncernens datterselskaber. Det har således ved udarbejdelsen af forslaget været tilstræbt, at den partielle substanstest blev udformet på en sådan måde, at vurderingen af, om et givent datterselskab vil blive CFC-beskattet, ikke ville kræve unødigt komplekse vurderinger og/eller beregninger.</p> <p>I høringsudkastet til ændringsforslaget er der foreslået en bemyndigelsesbestemmelse, således at Skatteforvaltningen kan fastsætte de nærmere regler for, hvilken dokumentation der skal indsendes med henblik på dokumentation af, at betingelserne for anvendelse af substansundtagelsen er opfyldt. Som anført i bemærkningerne til bemyndigelsesbestemmelsen, vil det i den forbindelse blive tilstræbt at give virksomhederne mulighed for at genbruge så meget eksisterende dokumentation som muligt for at begrænse de forøgede administrative byrder, som den nye oplysningspligt isoleret set ellers kunne indebære.</p> <p>Hvis der er udarbejdet land for land-rapportering og/eller transfer pricing-masterfile omfattende de relevante selskaber/lande, og dette materiale godtgør, at betingelserne for anvendelse af substanstesten er opfyldt, vil der ikke være noget til</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p data-bbox="180 512 379 544"><i>Danske Advokater</i></p>	<p data-bbox="518 365 911 432">tidspunkt indkaldes yderligere materiale.</p> <p data-bbox="518 517 919 1216">Danske Advokater bemærker indledningsvist, at CFC-reglerne er værnsregler, som skal forhindre skatteundgåelse, men at også helt almindelige virksomheder, hvor der ikke var risiko for skatteundgåelse, ville blive ramt af de oprindeligt foreslåede regler, til skade for danske virksomheders konkurrenceevne. Ændringsforslaget afhjælper kun delvis denne ”overimplementering”, idet det eksempelvis synes unødvendigt at værne mod placering af indtægter i udenlandske datterselskaber i lande med en højere skatteprocent end i Danmark. I disse situationer foreligger der utvivlsomt ikke hensigt om skatteundgåelse.</p> <p data-bbox="518 1301 919 1776">Danske Advokater bemærker, at det også synes unødvendigt at gennemføre CFC-beskatning af indkomst fra immaterielle rettigheder udviklet for datterselskabet selv, da formålet med reglerne er at undgå, at immaterielle aktiver vilkårligt flyttes til datterselskabet. At opstille sådanne hindringer for udnyttelse af etableringsretten synes heller ikke foreneligt med EU-retten, når der bortses fra tilfælde af svig og misbrug.</p>	<p data-bbox="1010 365 1398 432">hinder for et sådant ”genbrug” af dette materiale.</p> <p data-bbox="1010 517 1410 808">Det er ikke hensigten med ændringsforslaget grundlæggende at ændre den danske model for udformningen af CFC-reglerne, der navnlig er kendetegnet ved, at reglerne finder anvendelse på alle datterselskaber, uanset hvor de er hjemmehørende.</p> <p data-bbox="1010 1301 1410 1664">I tilfælde, hvor datterselskabet selv har udviklet de immaterielle rettigheder, som indkomsten vedrører, vil CFC-reglerne ikke – heller ikke efter ændringsforslaget – indebære, at moderselskabet CFC-beskattes af indkomsten. Det forekommer derfor uklart, hvad Danske Advokater sigter til med denne bemærkning.</p> <p data-bbox="1010 1709 1410 1955">Hvis Danske Advokater sigter til tilfælde, hvor et datterselskab (blot) afholder udgifterne til udviklingen af de immaterielle aktiver uden selv at forestå selve udviklingen, bemærkes det, at det er vurderingen, at CFC-reglerne klart bør</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Danske Advokater savner en stillingtagen til, hvad det kommer til at koste for Danmark, at Danmark ikke længere i samme grad vil kunne tiltrække nye virksomheder til Danmark, når virksomhederne i stedet kan etablere sig i en medlemsstat, som ikke har overimplementeret direktivets bestemmelser. Hvis reglerne er mere vidtgående end i andre medlemsstater, vil nogle virksomheder fravælge Danmark, og da forslaget rammer indkomst fra immaterielle rettigheder, vil det især være videnstunge virksomheder, som vil blive ramt, og som i særlig grad må antages at ville fravælge Danmark som etableringsland.</p> <p>Ud fra et retssikkerhedsmæssigt og administrativt perspektiv anser Danske Advokater en "lavskattetest" for væsentlig bedre end en "substanstest". Lavskattetesten er en simpel objektiv test af, om skattniveauet i det pågældende udland er over et vist niveau, mens substanstesten er en kompliceret test af hvert enkelt datterselskab, og den vil give anledning til flere tvister, end en lavskattetest ville gøre.</p>	<p>finde anvendelse i sådanne situationer. Dette er også baggrunden for, at det efter høringsudkastet foreslås, at det ikke skal være muligt at anvende substansundtagelsen i tilfælde, hvor datterselskabet alene varetager ejerskabet af sine immaterielle aktiver.</p> <p>CFC-reglerne har ikke nogen indflydelse på eller konsekvenser for udenlandske koncerners mulighed for etablering af datterselskaber her i landet. Det er i øvrigt vurderingen, at CFC-reglerne ikke har indflydelse på, hvor helt nystiftede virksomheder/koncerner etableres.</p> <p>Det er som nævnt ikke hensigten med ændringsforslaget grundlæggende at ændre den danske model for udformningen af CFC-reglerne.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Den foreslåede substanstest bliver ekstra kompliceret af, at der kun er tale om en ”partiel substanstest”, hvor nogle typer substans (ejerskab, salgs- og distributionsfunktioner og visse andre funktioner) i øvrigt ikke tæller som substans.</p> <p>Efter Danske Skatteadvokaters opfattelse øger det også retsikkerheden og risikoen for klagesager, at der visse steder tales om substans i form af personale, udstyr, aktiver og lokaler (fysisk substans), mens der andre steder i forslaget tales om ”økonomisk substans”.</p> <p>Betingelsen om, at de immaterielle rettigheder i det væsentligste skal være foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsaktivitet, forekommer ifølge Danske Advokater også uklart, fordi afgørelsen af dette spørgsmål ikke beror på afholdte omkostninger, men på den relative værdiskabelse. Betingelsen griber desuden ind i virksomhedernes muligheder for at organisere arbejdet på den forretningsmæssigt mest hensigtsmæssige måde, f.eks. ved af risikobegrænsningshensyn at lade nye udviklingsaktiviteter udføre i et separat nystiftet selskab.</p>	<p>Den konkrete vurdering af substansen i datterselskabet, som høringsudkastet til ændringsforslag lægger op til, er en direkte konsekvens af, at ændringsforslaget på dette punkt delvist imødekommer det ønske om indførelsen af en substanstest, som erhvervslivet har tilkendegivet. I en sådan substanstest indgår netop både vurderinger af den økonomiske og den ”fysiske” substans.</p> <p>Det forekommer uklart, hvilken konkret bestemmelse Danske Advokater henviser til. Hvis der sigtes til bestemmelsen i høringsudkastets forslag til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt., bemærkes det, at denne bestemmelse i alt væsentlighed svarer til den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, 1. pkt.</p> <p>I forhold til den gældende bestemmelse er der blot foretaget den tilføjelse, at der i den foreslåede bestemmelse er indsat et væsentlighedskriterium. Med den foreslåede ordlyd gøres det klart, at der ikke stilles krav om, at det immaterielle aktiv skal være oparbejdet udelukkende ved datterselskabets egen</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Endelig bemærker Danske Advokater, at der som følge af usikkerheden om CFC-reglernes anvendelsesområde bør indføres hjemmel til omvalg i den situation, hvor moderselskabet ikke har valgt partiel substanstest i forventning om, at der ikke vil indtræde CFC-beskatning, men hvor Skattestyrelsen efterfølgende mener, at der alligevel skal ske CFC beskatning.</p>	<p>forsknings- og udviklingsvirksomhed.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til bemærkningerne fra DI om den tilsvarende problemstilling.</p>
<p><i>Dansk Erhverv (DE)</i></p>	<p>DE bemærker indledningsvist, at DE vil rose Skatteministeriet for at have været lydhøre over for erhvervslivets ønsker om en substanstest, idet dansk erhvervsliv uden denne test ville være stillet relativt meget dårligere end konkurrenter i udlandet. Det er desuden DEs klare holdning, at den foreslåede test og de foreslåede regler er robuste og ikke vil føre til misbrug.</p> <p>DE henviser til, at det af bemærkningerne til ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., fremgår, at hvis udviklingen af de immaterielle aktiver helt eller delvist er foretaget af datterselskabet, og udviklingsfunktionerne ikke må anses for at have haft et ubetydeligt omfang, vil der intet være til</p>	<p>Der kvitteres for DEs indledende bemærkning. Det har med ændringsforslaget været hensigten at foreslå en afbalanceret model for implementering af en partiel substanstest. Hensigten har således været at sikre, at CFC-reglerne ikke skader danske koncerners internationale konkurrenceevne, men samtidig også at sikre, at substanstesten indføres på en robust og kontrollerbar måde, således at skatteundgåelse ved flytning af mobil indkomst fortsat hindres i videst muligt omfang.</p> <p>DEs forståelse kan bekræftes.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>hinder for, at datterselskabet efterfølgende alene varetager ejerskabet til de immaterielle aktiver, som det selv har udviklet eller været med til at udvikle. Varetager datterselskabet selv, eller har det selv varetaget nogle af de væsentlige funktioner i relation til sine immaterielle aktiver, vil det således skulle indebære, at datterselskabet ikke vil være omfattet af undtagelsen til den partielle substanstest.</p> <p>DE anmoder om, at det bekræftes, at en sådan forudgående forsknings- eller udviklingsaktivitet også indgår i substansvurderingen i en situation, hvor datterselskabet er tilkøbt til den danske koncern, efter at forsknings- eller udviklingsaktiviteten er ophørt eller færdiggjort.</p> <p>DE anmoder endelig om, at det bekræftes, at denne forsknings- eller udviklingsaktivitet blot skal have været udført i samme land som det land, hvor den immaterielle ret-tighed er ejet, og at det gælder, uanset om forskning og udvikling er sket gennem underleverandører, som er enten koncernforbundne med datterselskabet eller uafhængige tredjeparter.</p>	<p>Vurderingen af, om placeringen af ejerskabet til immaterielle aktiver i et givent selskab er udtryk for et misbrug, vil i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb principielt skulle foretages i forhold til det enkelte ejerselskab. Dette ændrer dog ikke på, at der i almindelighed ikke vil foreligge et misbrug, blot fordi der er sket en fordeling på forskellige lokale selskaber af ejerskabet til og varetagelsen af væsentlige funktioner vedrørende de immaterielle aktiver. Dette vil blive tydeliggjort i bemærkningerne til ændringsfor-slaget.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<p><i>Dansk Industri (DI)</i></p>	<p>DI bemærker overordnet, at DI gennem hele forløbet vedrørende implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets CFC-regler har peget på, at der er behov for at målrette de foreslåede nye CFC-regler med en substansundtagelse med henblik på, at reglerne ikke skader danske koncerners internationale konkurrenceevne. DI ser derfor overordnet positivt på udkastet til ændringsforslag om at medtage en (partiel) substansundtagelse.</p> <p>DI finder dog, at reglerne i lovforslaget og udkastet til ændringsforslag desværre er blevet særdeles komplekse, og at der er behov for afklaring af uklarheder på en række punkter, hvoraf de væsentligste er kommenteret i høringssvaret.</p> <p>DI oplyser, at DI forstår ændringsforslaget således, at substans skal bedømmes land-for-land, og ikke selskab-for-selskab. Ordlyden af udkastet til ændringsforslaget og de ledsagende bemærkninger kan dog efter DI's opfattelse give anledning til tvivl på dette punkt, og DI fremkommer derfor med en række konkrete forslag til præciseringer i bemærkningerne.</p> <p>DI opstiller et konkret eksempel og anmoder om, at det bekræftes, at betingelserne for at anvende substansundtagelsen er opfyldt i eksemplet.</p>	<p>CFC-reglerne er komplekse værneregler, men det har ved udformningen af ændringsforslaget været et væsentligt hensyn at søge at udforme regelsættet på en sådan måde, at kompleksiteten af regelsættet begrænses. Sammenlignet med det fremsatte lovforslag vil ændringsforslaget indebære, at det for danske moderselskaber i en lang række tilfælde ikke længere vil være nødvendigt at udføre komplekse beregninger ved opgørelsen af anden indkomst for immaterielle aktiver for at vurdere, hvorvidt indkomstbetingelsen i CFC-reglerne er opfyldt. Ændringsforslaget vurderes derfor væsentligt at reducere kompleksiteten af CFC-reglerne i forhold til det oprindeligt fremsatte lovforslag.</p> <p>Der henvises til kommentarerne ovenfor til DEs bemærkninger om denne problemstilling.</p> <p>Baseret på DI's beskrivelse kan det bekræftes, at betingelserne for at anvende substansundtagelsen er opfyldt i eksemplet.</p>



## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

Eksemplet vedrører en dansk koncern, der skal realisere et projekt i udlandet, og hvor alle tilladelser, anlægsaktiver mv. ejes af et særskilt selskab ("Projektselskabet") i det land, hvor projektet skal realiseres. Projektselskabet har ikke egne ansatte, men tilkøber serviceydelser fra koncernselskaber, herunder fra et lokalt søsterselskab, som fungerer som medarbejderselskab for alle koncernens medarbejdere i det pågældende land. Koncernen har 200 medarbejdere i det pågældende land og har betydelige aktiviteter med kommerciel tilknytning til det relevante projekt i landet. De ydelser, som tilkøbes fra koncernselskaber, omfatter bl.a. projektudvikling og -modning af projektet samt services forbundet med den fremtidige drift. En del af ydelserne udføres i det land, hvor Projektselskabet er beliggende, og Projektselskabet indgår desuden aftaler med lokale entreprenører og øvrige eksterne parter, der kan bistå Projektselskabet med projektets gennemførelse. Resultatet af ydelser/services fra koncernforbundne og uafhængige partner anvendes til at realisere projektet og indgår som en integreret del af projektet og dets videre drift.

DI oplyser, at det kan lægges til grund, at der overdrages knowhow fra de forskellige koncernselskaber til Projektselskabet, og at denne knowhow udgør en grundlæggende forudsætning for at realisere projektet.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DI bemærker, at ændringsforslaget indebærer et krav om, at substansundtagelsen aktivt skal tilvælges for et givent datterselskab, og at det danske moderselskab skal indsende oplysninger, der godtgør, at betingelserne for at anvende substansundtagelsen for datterselskabet er opfyldt. Ifølge bemærkningerne til ændringsforslaget, skal moderselskabet også indsende oplysninger om, hvilke immaterielle aktiver den pågældende indkomst vedrører. Bevisbyrden påhviler moderselskabet, men i bemærkningerne anføres det, at moderselskabet skal have mulighed for at tilvejebringe dokumentationen, forinden der træffes afgørelse af Skattemyndigheden.</p> <p>Efter DIs opfattelse er der dog ikke grund til at stille krav om, at moderselskabet skal redegøre for og identificere samtlige immaterielle aktiver, som indkomsten vedrører, hvis det i øvrigt kan dokumenteres, at der er lokal substans. Dette gør sig særligt gældende for knowhow eller øvrige ikke-registrerbare rettigheder, idet det kan være overordentligt vanskeligt at afgøre, om der ved levering af en service er indeholdt et element af knowhow, og om der kan siges at være overført en eller anden ”undefinerbar” immateriel rettighed.</p> <p>DI anmoder derfor om, at ændringsforslaget justeres, således at dokumentationskravet kun gælder</p>	<p>Det vurderes at være en nødvendig forudsætning for, at Skatteforvaltningen kan foretage en effektiv og målrettet kontrol af anvendelsen af substans testen, at danske moderselskaber afgiver oplysninger om, hvilke immaterielle aktiver der ejes af de berørte datterselskaber. Som det fremgår af Danfoss’ bemærkninger, vil de pågældende oplysninger i øvrigt ofte fremgå af det materiale i form af f.eks. masterfile og land for land-rapportering, der allerede i dag udarbejdes til skattemyndighederne.</p> <p>Som DI også nævner, har moderselskabet imidlertid mulighed for efterfølgende at tilvejebringe en eventuel yderligere dokumentation, hvis den oprindeligt indsendte dokumentation ikke kan anses for fyldestgørende. Skulle det forekomme, at et dansk moderselskab ikke har været opmærksom på, at et datterselskab ejer bestemte, ikke-registrerede immaterielle aktiver, vil dette således ikke afskære moderselskabet fra at opnå samme skattemæssige stilling, som hvis oplysninger herom havde været indsendt oprindeligt.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

for registrerbare immaterielle aktiver, hvor både eksistensen og ejerskabet lettere kan identificeres.

DI bemærker, at fristen for indsendelse af dokumentation for substansen bør tilpasses øvrige frister i skattelovgivningen. Som nævnt i bemærkningerne kan uddrag af den relevante transfer pricing-dokumentation anvendes som dokumentation, og da transfer pricing-dokumentationen først skal indsendes 60 dage efter fristen for indsendelsen af oplysningsskemaet (selvangivelsen), bør der gælde en tilsvarende frist for indsendelse af dokumentationen for substans.

I forlængelse heraf bemærker DI, at en praktisk proces for tilvalg af substansundtagelsen kunne være, at virksomheden ved indsendelsen af oplysningsskemaet tilvælger undtagelsen og oplyser, hvilke selskaber/lande substansundtagelsen skal gælde. Hvis der udarbejdes land for land-rapportering og/eller transfer pricing-masterfile omfattende de relevante selskaber/lande, så bør der ikke i forbindelse med indgivelsen af oplysningsskema stilles yderligere krav om dokumentation. Gennemfører Skatteforvaltningen en kontrol vedrørende revision vedrørende anvendelsen af substansundtagelsen, kan der efter behov indkaldes yderligere materiale.

## Kommentarer

Ændringsforslaget er justeret, således at fristen for indsendelse af oplysningerne svarer til fristen for indgivelsen af transfer pricing-dokumentationen. Den relevante transfer pricing-dokumentation vil således kunne anvendes som dokumentation for substansen, uden at det nødvendiggør en fremrykning af det tidspunkt, hvor denne dokumentation skal indsendes.

I ændringsforslaget er der foreslået en bemyndigelsesbestemmelse, således at Skatteforvaltningen kan fastsætte de nærmere regler for, hvilken dokumentation der skal indsendes. Som anført i bemærkningerne til ændringsforslaget, vil det i den forbindelse blive tilstræbt at give virksomhederne mulighed for at genbruge så meget eksisterende dokumentation som muligt for at begrænse de forøgede administrative byrder, som den nye oplysningspligt isoleret set ellers kunne indebære.

Der er i sagens natur endnu ikke fastlagt præcise regler om, hvilken dokumentation der vil skulle tilvejebringes, men ligesom det er tilfældet efter transfer pricing reglerne vil det blive søgt beskrevet efter så objektive kriterier som

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>DI bemærker, at det efter udkastet til ændringsforslag er en betingelse for anvendelse af substansundtagelsen, at det land, hvor datterselskabet er beliggende, har indgået en informationsudvekslingsaftale (TIEA) med Danmark. Der er imidlertid danske virksomheder, der har datterselskaber i udviklingslande uden en TIEA med Danmark (f.eks. Belarus, Cambodia, Laos, Myanmar og Nepal), og DI finder, at forslaget bør ændres, således at substansundtagelsen også kan finde anvendelse i disse tilfælde, og DI fremsætter et kon-</p>	<p>muligt, hvori dokumentationen skal bestå. Det bemærkes, at det er forventningen, at den nødvendige dokumentation i mange tilfælde vil være ganske begrænset, og at det ikke er hensigten med dokumentationspligten, at der skal kunne stilles krav om indlevering af oplysninger, som ikke er nødvendige for at godtgøre, at betingelserne for at anvende substans testen efter ændringsforslaget er opfyldt.</p> <p>Hvis der er udarbejdet land for land-rapportering og/eller transfer pricing-masterfile omfattende de relevante selskaber/lande, og dette materiale af moderselskabet vurderes at godtgøre, at betingelserne for anvendelse af substans testen er opfyldt, vil der således ikke være noget til hinder for et sådant ”genbrug” af dette materiale.</p> <p>Ændringsforslaget er justeret, således at der tages højde for, at der i de af DI beskrevne situationer ikke sker en utilsigtet CFC-beskatning af datterselskaber i udviklingslande.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>kret forslag til ændring af ændringsforslagets ordlyd på dette punkt.</p> <p>DI spørger til den situation, hvor et dansk moderselskab køber et udenlandsk selskab, der kun ejer immaterielle aktiver, og det danske selskab umiddelbart herefter ”trækker aktiverne hjem” til det danske moderselskab. DI anmoder om, at det bekræftes, at der i medfør af forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 8, 1. pkt. (L 89, § 1, nr. 7), ikke udløses en CFC-beskatning i en sådan situation, og at det således generelt er muligt at flytte de immaterielle aktiver til et substans-selskab, uden at der udløses CFC-beskatning ved overdragelsen. DI anmoder også om, at det bekræftes, at den løbende ”anden indkomst” fra de immaterielle aktiver som følge af den partielle substanstest herefter ikke vil skulle medregnes til CFC-indkomsten, heller ikke hvis det køvende selskab beskattes med en lavere selskabsskattesats end den danske.</p> <p>DI foreslår, at en indtræden i CFC-beskatning, som skyldes, at et dansk selskab køber et udenlandsk selskab, som ikke opfylder den udvidede substanstest i udkastet til ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., sker med indgangsværdier, som kan afskrives ved opgørelsen af CFC-indkomsten og altså ikke kun med indgangsværdier, som kan modregnes</p>	<p>DI's forståelse kan bekræftes.</p> <p>Det er vurderingen, at der ikke er grundlag for en sådan justering af ændringsforslaget. Det bemærkes, at en ændring som foreslået ville indebære, at danske selskaber kunne opkøbe selskaber i lavskattelands uden anden aktivitet end ejerskab af immaterielle aktiver, hvorefter det løbende fremtidige afkast af aktiverne i vidt omfang ville kunne oppebæres til lav skat og uden CFC-beskatning.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>ved en eventuel afståelse af aktivet, jf. forslaget til selskabsskatteovens § 32, stk. 8, 1. pkt.</p> <p>DI anser det for uhensigtsmæssigt, at et omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 vedrørende anvendelse eller ej af substansundtagelsen kan blive afskåret i tilfælde, hvor moderselskabet ikke har været opmærksom på, at der kunne ske CFC-beskatning af datterselskabet.</p> <p>I forlængelse heraf anmoder DI om, at det bekræftes, at et moderselskab vil have adgang til omvalg i situationer, hvor moderselskabet har valgt ikke at anvende substansundtagelsen for et datterselskab ud fra en forudsætning om, at datterselskabet ikke ejer immaterielle aktiver, men hvor Skattestyrelsen efterfølgende træffer afgørelse om, at datterselskabet skal anses for at eje immaterielle aktiver og på den</p>	<p>Det er vurderingen, at en sådan mulighed ville stride grundlæggende mod de hensyn, der søges varetaget ved regelsættet.</p> <p>Det vurderes at være en helt afgørende forudsætning for, at Skatteforvaltningen kan foretage en effektiv og målrettet kontrol af anvendelsen af substans testen, at danske moderselskaber på tidspunktet for afgivelsen af oplysningskemaet udtrykkeligt tilkendegiver, hvilke datterselskaber testen skal anvendes på.</p> <p>Såfremt det efterfølgende frit kunne besluttes at anvende substans testen i tilfælde af, at Skatteforvaltningen måtte anse betingelserne for CFC-beskatning af datterselskabet for opfyldt, ville der slet ikke være nogen konsekvens forbundet med moderselskabets valg. Der ville derfor ikke noget incitament for de danske moderselskaber til at tilvælge substans testen, snarere tværtimod.</p> <p>Som det fremgår af kommentarerne umiddelbart ovenfor, er det vurderingen, at det bør være udgangspunktet, at det valg, moderselskabet træffer, skal anses for bindende. I overensstemmelse med, hvad der normalt gælder for sådanne bindende valg ("selvangivelsesvalg"), er det derfor i høringsudkastet lagt til grund, at valget kun kan ændres efterfølgende,</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>baggrund har oppebåret ”anden indkomst fra immaterielle aktiver”. DI fremhæver, at spørgsmålet er, om der er adgang til omvalg i situationer, hvor Skattestyrelsen konstaterer et ejerskab til visse immaterielle aktiver i et datterselskab, men hvor det ikke kan demonstreres hvordan ejerskabet til disse immaterielle aktiver er overført til datterselskabet.</p> <p>Da der har hersket betydelig usikkerhed vedrørende den endelige form af de nye CFC-regler, foreslår DI, at ikrafttrædelsesdatoen af praktiske og retssikkerhedsmæssige hensyn udskydes til 1. januar 2022.</p>	<p>såfremt betingelserne efter skatteforvaltningslovens § 30 er opfyldt.</p> <p>I lyset af bl.a DIs bemærkninger er ændringsforslaget dog blevet justeret, således at moderselskabet også efterfølgende vil kunne omgøre sit valg om ikke at anvende substansundtagelsen for et datterselskab, hvis moderselskabet godtgør, at datterselskabet kun anses for et CFC-selskab som følge af medregning af indkomst fra immaterielle aktiver, som moderselskabet ikke inden oplysningsfristen var bekendt med, at datterselskabet ejede.</p> <p>I ændringsforslaget er der indarbejdet et forslag om, at lovens ikrafttrædelses- og virknings-tidspunkt udskydes til 1. juli 2021. Der vurderes ikke at være grundlag for en udskydelse herudover, ikke mindst når henses til, at fristen for implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav for medlemsstaternes CFC-regler allerede er væsentligt overskredet.</p>
<p>FSR – danske revisorer (FSR)</p>	<p>FSR bemærker, at ændringsforslaget indeholder både en EU-retlig substanstest og en test af datterselskabets aktiviteter.</p> <p>FSR støtter formålet om at modvirke misbrug, men er bekymret for, at den foreslåede model indfører regler, der er unødigt komplicerede og dermed skaber tvivl om rækkevidden af reglerne.</p>	<p>Med ændringsforslaget foreslås en tilgang, hvor danske moderselskaber på et relativt overordnet plan vil kunne vurdere, om deres datterselskaber er i risiko for at blive CFC-beskattet af anden indkomst fra immaterielle aktiver.</p> <p>Sammenlignet med det fremsatte lovforslag vil det for danske moderselskaber derfor i en lang række</p>

## Organisation

## Bemærkninger

Efter FSRs opfattelse vil ændringsforslaget medføre en høj kompleksitetsgrad, og FSR stiller sig uforstående for, at der med ændringsforslaget sker en udvidelse af den danske CFC-beskatning i forhold til det, som fulgte af det oprindelige forslag.

Det er FSRs opfattelse, at den foreslåede substans-test nødvendiggør et indgående kendskab til koncernens forretningsmæssige aktiviteter. Sådant et kendskab vil efter FSRs opfattelse kun være viden for få mennesker. FSR finder det bekymrende, hvis der gennemføres en lovændring, hvor konsekvenserne af ændringerne kun kan afklares af specialister.

FSR finder det desuden problematisk, at der i bemærkningerne henvises til, at det er det EU-retlige misbrugsbegreb, der skal være afgørende for, hvornår datterselskabet i henhold til EU-retten har tilstrækkelig substans. Samtidig erkendes det i bemærkningerne, at rækkevidden af det EU-retlige misbrugsbegreb ikke kendes.

FSR finder det dermed retssikkerhedsmæssigt problematisk, hvis der indføres en partiel substans-test, som ikke findes andre steder end i Danmark, og som knyttes op på det EU-retlige misbrugsbegreb,

## Kommentarer

tilfælde ikke længere være nødvendigt at udføre komplekse beregninger ved opgørelsen af anden indkomst for immaterielle aktiver for at vurdere, hvorvidt indkomstbetingelsen i CFC-reglerne er opfyldt.

Ændringsforslaget vurderes derfor tværtimod at reducere kompleksiteten af CFC-reglerne i forhold til det oprindeligt fremsatte lovforslag.

Det er vurderingen, at vurderingen af, om betingelserne for anvendelsen af substansundtagelsen er opfyldt, i praksis ikke vil kræve særligt specialiserede ressourcer. Et dansk moderselskab må formodes at have et tilstrækkeligt indblik i sin koncernstruktur og forretning til at kunne vurdere, om en given struktur udgør misbrug.

Den foreslåede partielle substans-test er baseret på den tilsvarende bestemmelse i skatteundgåelsesdirektivet, som er implementeret i mange andre EU-lande. Det EU-retlige misbrugsbegreb i relation til substans-testen er derfor ikke særegent for Danmark, og det har været et væsentligt ønske fra erhvervslivet, at netop en substans-test skulle være afgørende for anvendelsen af CFC-reglerne.

Den eneste forskel mellem den foreslåede danske implementering og andre landes tilsvarende regelsæt er, at substans-testen i ændringsfor-



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>som man ikke kender rækkevidden af.</p> <p>FSR spørger, hvad der er gjort af overvejelser ift. afvejningen af retssikkerhed contra korrekt beskatning, og FSR beder om, at det oplyses, hvilke overvejelser der er gjort i forhold til at vælge så komplekse regler som dem, der følger af ændringsforslaget.</p> <p>FSR henviser til, at det i det fremsatte lovforslag L 89 blev angivet, at CFC-reglerne skal tjene som et værn mod udflytning af mobile indkomster, hvorfor det ikke var nødvendigt at CFC-beskatte royalties og anden indkomst vedrørende immaterielle aktiver, der ikke var blevet flyttet.</p> <p>FSR påpeger, at det ifølge bemærkningerne til det fremsatte lovforslag er vurderingen, at der i disse situationer ikke foreligger misbrug. Det gælder, uanset om betalingerne, der er modtaget på det immaterielle aktiv, er blevet modtaget fra en koncernforbundet part eller fra en ikkekoncernforbundet part.</p>	<p>slaget alene vedrører den nye indkomsttype ”anden indkomst fra immaterielle aktiver”, der som følge af direktivet skal anses for indkomst, der skal medregnes som CFC-indkomst.</p> <p>Dette ses dog ikke at komplicere eller på nogen måde ændre den måde, som misbrugsbegrebet skal anvendes på.</p> <p>Det er vurderingen, at ændringsforslaget samlet set væsentligt reducerer kompleksiteten i de foreslåede CFC-regler, hvilket må anses for at være et af de klare positive aspekter ved den foreslåede tilgang.</p> <p>I ændringsforslaget foreslås en alternativ tilgang til, hvordan indkomst fra immaterielle aktiver skal medregnes til CFC-indkomsten, sammenlignet med den tilgang, der blev foreslået i det fremsatte lovforslag.</p> <p>Ændringsforslaget indeholder en anden metode til at medregne indkomsten fra immaterielle aktiver, hvor det ikke længere er et centralt kriterium, om immaterielle aktiver er blevet flyttet til et andet land.</p> <p>Den bestemmelse, som FSR henviser til, er ikke en del af den foreslåede substanstest, og FSRs bemærkninger synes således at være baseret på en misforståelse af ændringsforslaget.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at ændringsforslaget indeholder, som en del af substanstesten, et ”væsentligheds”-kriterium.</p> <p>FSR spørger, om det er korrekt forstået, at der kan ske CFC-beskatning efter den foreslåede bestemmelse til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, selv om man ved vurderingen efter væsentlighedskriteriet i substanstesten kommer frem til, at det immaterielle aktiv ikke er flyttet – det vil sige i en situation, hvor der ikke foreligger misbrug.</p>	<p>Metodikken i ændringsforslaget er, at den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, svarer til den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6. Der kan derfor henvises til gældende ret med hensyn til, hvad der er omfattet heraf, idet der dog foreslås en mindre justering af 2. pkt., som af FSR beskrives som et ”væsentligheds”-kriterium. Der henvises om denne justering til de uddybende bemærkninger nedenfor.</p> <p>Af litra a, 1. pkt., følger det, at betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver, skal medregnes til CFC-indkomsten, uanset om datterselskabet har substans eller ej. Dette svarer til reglerne i gældende ret.</p> <p>Ligesom i gældende ret foreslås der en undtagelse hertil, der alene vedrører betalinger fra ikke-koncernforbundne parter, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver for immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Hverken efter gældende ret eller efter ændringsforslaget omfatter denne undtagelse fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver.</p> <p>Som følge af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til CFC-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at en betaling for anvendelsen af et immaterielt aktiv fra et koncernforbundet selskab skal fastlægges efter armslængdeprincippet.</p> <p>FSR spørger, om det er opfattelsen, at denne prissætning ikke er tilstrækkelig til at reflektere den værdiskabelse, som det selskab, der ejer det immaterielle aktiver, tilfører koncernen.</p> <p>FSR beder om en redegørelse for, hvorfor det er nødvendigt</p>	<p>regler, foreslås det, at anden indkomst fra immaterielle aktiver fremover også skal medregnes til CFC-indkomsten. Denne udvidelse foreslås indført særskilt i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, og det er kun denne udvidelse, der foreslås knyttet til en substanstest.</p> <p>Ændringsforslaget indebærer altså samlet set en videreførelse af gældende ret i relation til den indkomst fra immaterielle aktiver, som allerede i dag er omfattet af CFC-reglerne. Den foreslåede udvidelse af indkomstdefinitionen er afgrænset særskilt, og udvidelsen er samtidig implementeret således, at den ikke vil indebære en øget CFC-beskatning, hvis betingelserne for anvendelse af substansundtagelsen er opfyldt.</p> <p>Det er ikke opfattelsen, at armslængdeprincippet ikke tilstrækkeligt reflekterer koncernforbundne selskabers bidrag til immaterielle aktiver.</p> <p>Formålet med den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, er uændret at videreføre gældende ret, og der vurderes ikke at være grundlag for at anlægge en anden tilgang.</p> <p>Det har været et væsentligt ønske fra dansk erhvervsliv, at der indføres en substanstest, som skatteundgåelsesdirektivets regler udtrykkeligt giver mulighed for, og</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>at udvide den danske CFC-beskatning med tilføjjelsen af det EU-retlige misbrugsprincip.</p> <p>FSR påpeger, at ændringsforslaget indeholder en væsentlig administrativ byrde for danske moderselskaber, der har danske datterselskaber med CFC-indkomst.</p> <p>FSR bemærker, at de danske CFC-regler indebærer, at danske datterselskaber principielt også skal CFC-beskattes, men at beskatningen typisk er neutral i disse tilfælde.</p> <p>FSR påpeger, at ændringsforslaget dog medfører, at danske moderselskaber i forbindelse med indgivelsen af oplysningsskemaet skal angive, om de ønsker at anvende den foreslåede substanstest – for både udenlandske og danske datterselskaber.</p> <p>FSR bemærker, at selvangivelsesvalget ifølge bemærkningerne først kan ændres i efterfølgende indkomstår. Det er FSRs opfattelse, at valget vedrørende substanstest påvirker danske moderselskaber med en høj administrativ byrde, som oftest ikke vil føre til merbeskatning.</p>	<p>som i overensstemmelse med direktivets bestemmelser er baseret på det EU-retlige misbrugsbegreb. Efter den foreslåede danske implementering skal substansundtagelsen dog kun vedrøre anden indkomst fra immaterielle aktiver, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b.</p> <p>Det følger af ændringsforslaget, at der alene skal indsendes de nødvendige oplysninger for at godtgøre, at undtagelsesbestemmelsen finder anvendelse.</p> <p>Det må lægges til grund, at dette i praksis vil omfatte et begrænset omfang af dokumentation, og særligt i relation til danske datterselskaber, hvor Skatteforvaltningen ventes i høj grad allerede at modtage den nødvendige dokumentation i anden sammenhæng.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Det er efter FSRs opfattelse ikke hensigtsmæssigt, og FSR opfordrer derfor til at ændre bestemmelsen.</p> <p>FSR bemærker, at det af bemærkninger til ændringsforslaget fremgår, at det ønskes at videreføre den definition af ”immaterielle aktiver”, som anvendes i den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3.</p> <p>FSR påpeger, at både den gældende og den foreslåede bestemmelse er bredere end den, som efter danske regler afgør, om der skal pålægges dansk kildeskat på royaltybetalinger, der betales fra Danmark til udenlandske modtagere.</p> <p>FSR spørger, hvorfor det foreslås at videreføre en bestemmelse, hvor CFC-beskatning af indkomst fra immaterielle aktiver er bredere sammenlignet med, hvad der gælder efter kildeskattereglerne.</p> <p>FSR bemærker, at den foreslåede bestemmelse til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt. omfatter ”Betaling af enhver art”, der modtages som vederlag ”for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver”, mens bestemmelsens litra b omfatter ”Al anden indkomst”.</p> <p>FSR påpeger, at formuleringen i det fremsatte lovforslags forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5,</p>	<p>Der vurderes ikke at være noget grundlag for at indsnævre definitionen af, hvad der anses for indkomst fra immaterielle aktiver, i forhold til hvad der allerede følger af de gældende CFC-regler.</p> <p>Af ændringsforslaget fremgår det, at det med ændringsforslaget foreslås at videreføre definitionen fra gældende ret.</p> <p>Det er således ikke den foreslåede definition i det fremsatte lovforslag, som ønskes videreført.</p> <p>Der er altså fuld overensstemmelse mellem den gældende definition i selskabsskattelovens § 32, stk. 5,</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>nr. 3, er ”Skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver”.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvordan de foreslåede ændringer hænger sammen med, at man ønsker at videreføre definitionen af indkomst fra immaterielle aktiver, og spørger, hvilke indkomstarter der kan indeholdes i den nye formulering i litra a), som ikke kan rummes i den gældende bestemmelse.</p> <p>FSR henviser til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt., om forståelsen af ”vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende”.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at der hermed menes vederlag for 1) en licensaftale mellem licensgiveren, der er den, som har skabt det immaterielle aktiv, og licenstageren, der er den, som vil gøre brug af det immaterielle aktiv, og 2) en licensaftale mellem en licenstag, der tidligere har erhvervet licensen fra den, som skabte det immaterielle aktiv, og en ny licenstag.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at ændringsforslaget ikke ændrer på, at teknisk assistance ikke medregnes til knowhow, og at betaling for teknisk assistance derfor ikke kan blive kvalificeret som CFC-indkomst.</p>	<p>nr. 6, 1. pkt., og den foreslåede definition i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt.</p> <p>Den foreslåede bestemmelse er en videreførelse af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, og definitionen skal afgrænses i overensstemmelse hermed.</p> <p>Den danske afgrænsning af, hvad der i relation til CFC-reglerne anses for royalties af immaterielle aktiver følger generelt artikel 12, stk. 2, i OECDs modeloverenskomst.</p> <p>Det vil derfor bl.a. omfatte de af FSR skitserede situationer.</p> <p>Ændringsforslaget ændrer ikke på, hvad der kvalificeres som royalties for brug af immaterielle aktiver.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at det af den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt., fremgår, at fortjeneste og tab på immaterielle aktiver ved afståelse af immaterielle aktiver skal medregnes til CFC-indkomsten.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, om afståelse omfatter såvel afståelse af ejendomsret som afståelse af udnyttelsesretten.</p> <p>FSR henviser til, at det af det fremsatte lovforslags bemærkninger fremgår, at: ”Anden indkomst vil også omfatte fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver, som også er omfattet af den gældende definition af CFC-indkomsten.”</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvorfor man finder det relevant at ændre bestemmelsen.</p> <p>FSR henviser til, at efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 2. pkt., finder 1. pkt. ikke anvendelse, når 1) ”væsentligheds”-kriteriet er opfyldt, dvs. det immaterielle aktiv anses for foranlediget af</p>	<p>Fortjeneste og tab på immaterielle aktiver ved afståelse af immaterielle aktiver skal medregnes til CFC-indkomsten efter samme kriterier som efter gældende ret.</p> <p>Ved afståelse af immaterielle aktiver forstås afståelse af ejerretigheder til de pågældende aktiver. Det vil sige, at afståelse af en brugs- eller udnyttelsesret sædvanligvis ikke vil skulle anses for at være afståelse af immaterielle aktiver.</p> <p>Det bemærkes, at det vil bero på en konkret vurdering, om der er overdraget ejerretigheder over et immaterielt aktiv, eller om der alene er tale om en brugsret.</p> <p>Med ændringsforslaget foreslås det at videreføre definitionen af indkomst fra immaterielle aktiver fra gældende ret, mens den direktivbestemte udvidelse af indkomstbegrebet indføres særskilt i den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b.</p> <p>Som det fremgår af ændringsforslagets bemærkninger, svarer den foreslåede bestemmelse til den gældende bestemmelse i selskabsskatteovens § 32, stk. 5, nr. 6, 1. pkt., med den tilføjelse, at der i den foreslåede bestemmelse er indsat et væsentlighedskriterium.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, og 2) der ikke er modtaget betalinger for koncernforbundne selskaber, jf. SEL § 31 C.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvorledes ”væsentlighedskriteriet” skal forstås.</p> <p>FSR spørger, hvornår forsknings- og udviklingsvirksomhed er væsentlig, og spørger uddybende, om det f.eks. er, når datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed udgør mere end 50 pct. i forhold til den samlede forsknings- og udviklingsvirksomhed i relation til et immaterielt aktiv.</p> <p>FSR henviser til en situation, hvor det foreslåede ”væsentligheds”-kriterium resulterer i, at datterselskabet viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, og det immaterielle aktiv derfor ikke kan betragtes som ”flyttet”.</p> <p>FSR spørger, hvorfor der i dette tilfælde er behov for at beskatte det immaterielle aktiv, hvis det udenlandske datterselskab har modtaget royaltybetalinger på aktivet fra koncernforbundne parter.</p>	<p>Tilføjjelsen af dette kriterium skyldes, at der i den juridiske litteratur har været rejst tvivl om fortolkningen af den gældende bestemmelse.</p> <p>Med den foreslåede ordlyd gøres det klart, at der ikke stilles krav om, at det immaterielle aktiv skal være oparbejdet udelukkende ved datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.</p> <p>Da afholdte omkostninger ikke nødvendigvis afspejler den relative værdiskabelse af forsknings- og udviklingsydelse, vurderes det ikke hensigtsmæssigt at fastsætte et præcist procentmæssigt kriterium baseret på afholdte omkostninger.</p> <p>Hensigten med justeringen er imidlertid at præcisere, at tilkøbte forsknings- og udviklingsydelser af en mere underordnet karakter ikke vil indebære, at royalties skal medregnes som CFC-indkomst.</p> <p>Med ændringsforslaget vil der ikke på samme måde primært skulle sondres efter, om et immaterielt aktiv er flyttet fra et andet land eller ej.</p> <p>Med ændringsforslaget foreslås det at videreføre den gældende definition af indkomst fra immaterielle aktiver, således at denne del af CFC-reglerne bibeholdes uændret.</p> <p>FSRs forslag indebærer en lempe af de allerede gældende reg-</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at koncernforbundne parter skal agere som uafhængige parter, og betalingen for brug af andre koncernforbundne parters immaterielle aktiver skal ske på lige fod med, hvad uafhængige parter gør.</p> <p>FSR spørger, hvorfor koncernforbundne selskaber efter de foreslåede CFC-regler skal stilles ringere end uafhængige parter.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at ”al anden indkomst fra immaterielle aktiver”, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, litra b, foruden royaltybetalingen tillige kan omfatte betalinger, som udgør salgssummer for immaterielle aktiver.</p> <p>FSR beder i den forbindelse om, at det bekræftes, at fortjeneste og tab på immaterielle aktiver, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 1. pkt., som et datterselskab, der opfylder ”væsentligheds”-kriteriet i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 2. pkt., modtager, ikke skal anses for at være en CFC-indkomst, når salgssummen er modtaget fra ikke-koncernforbundne parter.</p> <p>Det er FSRs vurdering, at den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a,</p>	<p>ler, som ikke vil være i overensstemmelse med ændringsforslagets formål.</p> <p>FSRs forståelse kan ikke bekræftes.</p> <p>Royalties og fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver omfattes af det foreslåede litra a. Ligesom efter gældende ret vil beskatning heraf ikke være knyttet til en substanstest.</p> <p>Litra b afgrænses negativt over for litra a. Det er derfor ikke korrekt, at royalties og salgssummer er omfattet af litra b, idet litra b omfatter al anden indkomst fra immaterielle aktiver, dvs. indkomst, som ikke er omfattet af litra a.</p> <p>Fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver er i intet tilfælde knyttet op på et væsentlighedskriterium eller en substanstest. Den foreslåede bestemmelse i litra a, 2. pkt., hvoraf væsentlighedskriteriet fremgår, omfatter kun royalties og ikke salgssummer.</p> <p>Som redegjort for umiddelbart ovenfor, så omfatter den pågæl-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>2. pkt., kan foranledige en opfattelse, hvorefter det alene er betalinger for brugsretter, der kan undtages fra CFC-indkomst.</p> <p>FSR vil på den baggrund foreslå, at det tydeliggøres i bemærkningerne, at betalinger for ejendomsretten også kan blive omfattet af undtagelsen i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 2. pkt.</p> <p>FSR bemærker, at undtagelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 2. pkt., ikke finder anvendelse for betalinger vedrørende et immaterielt aktiv fra en koncernforbundet part.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, om fortjeneste og tab på immaterielle aktiver, hvorpå der er modtaget betalinger fra en koncernforbundet part, altid skal medregnes til CFC-indkomsten, selv om det immaterielle aktiv opfylder ”væsentligheds”-kriteriet, og derfor må anses for foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.</p> <p>I bekræftende fald beder FSR om, at det oplyses, hvorfor det findes nødvendigt at gennemføre en beskatning af værdier, som intet har med Danmark at gøre.</p> <p>Det er FSRs opfattelse, at fortjeneste og tab på immaterielle aktiver, der må anses for foranlediget af datterselskabets egen forsknings-</p>	<p>dende bestemmelse ikke fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Dette er heller ikke tilfældet for den tilsvarende bestemmelse i gældende ret.</p> <p>Den foreslåede undtagelse svarer til den tilsvarende regel i gældende ret og omfatter kun royalties, der betales af ikke-koncernforbundne parter.</p> <p>Der henvises i øvrigt til kommentarerne ovenfor.</p> <p>Der henvises til kommentarerne ovenfor.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>og udviklingsvirksomhed, ifølge det foreslåede ”væsentligheds”-kriterium, generelt bør være undtaget fra dansk CFC-beskatning, uanset om der tidligere er modtaget betalinger vedrørende aktivet fra en koncernforbundet eller en ikke-koncernforbundet part.</p> <p>FSR spørger, om ikke der er enighed om denne betragtning.</p> <p>FSR henviser til bemærkningerne til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, 2. pkt., hvori det angives, at formålet er, at det klart skal fremgå, at det ikke er et krav, at alle funktioner vedrørende oparbejdelsen af de immaterielle aktiver skal være udført af datterselskabet selv, men at nogle af de relevante aktiviteter kan have fundet sted i andre selskaber, herunder koncernforbundne selskaber. Ved bedømmelsen af, om datterselskabet i det væsentligste selv har oparbejdet de immaterielle aktiver, regnes aktiviteter, som datterselskabet har købt hos andre koncernselskaber (kontraktforskning), ikke med til datterselskabets egne forsknings- og udviklingsaktiviteter.</p> <p>FSR henviser endvidere til forarbejderne til bestemmelsen i ligningslovens § 8 B om 130 pct. fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger.</p> <p>FSR bemærker, at der i henhold til ligningslovens § 8 B ikke er tvivl om, at et dansk selskab oparbejder et immaterielt aktiv, selv om det</p>	<p>Den henvises til kommentarerne ovenfor i relation til, hvorfor det foreslås at videreføre gældende ret på dette punkt.</p> <p>Det bemærkes til FSRs sammenligning med ligningslovens § 8 B, at der er tale om to vidt forskellige regelsæt med vidt forskellige formål.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>danske selskab køber sig til udviklingsarbejdet hos eksterne eller hos koncernforbundne selskaber.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvorfor det samme ikke kan anerkendes i forhold til CFC-indkomster, når et udenlandsk datterselskab anvender den samme ”arbejdsgang”.</p> <p>FSR henviser til, at det af ændringsforslagets bemærkninger fremgår, at ”ved vurderingen af, om de immaterielle aktiver i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsaktivitet, er det den relative værdiskabelse og ikke de afholdte omkostninger hertil, der er afgørende. Vurderingen foretages ud fra den samlede værdiskabelse fra starten af udviklingen af de immaterielle aktiver og frem til vurderingstidspunktet.</p> <p>Efter FSRs forståelse fordrer den foreslåede regel en vurdering af den ”relative værdiskabelse”. FSR bemærker, at en sådan vurdering kræver en betydelig indsigt i såvel udviklingsarbejdet som udviklingspotentialet inden for det nøjagtige felt, som der i det konkrete tilfælde må være tale om, herunder en vis indsigt i det specifikke forretningsområde.</p> <p>Efter FSRs opfattelse kræver denne vurdering en konkret faglig baggrund, dvs. en faglighed, der ikke almindeligvis ligger inden for det skattefaglige kompetencefelt.</p>	<p>Som redegjort for ovenfor, må det lægges til grund, at tilkøbte udviklingsydelse mv. skal have en mere underordnet karakter ved oparbejdelsen af det immaterielle aktiv.</p> <p>I praksis må det ventes, at det på et relativt overordnet plan kan konkluderes, om de immaterielle aktiver i det væsentligste er oparbejdet af datterselskabet selv, herunder ved en vurdering af, om fx kontraktforskning eller lignende har været af underordnet karakter.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR beder om, at det uddybes, hvordan den ”relative værdiskabelse” skal vurderes, og hvorledes dette forhold skal dokumenteres, samt hvordan Skatteforvaltningen vil forholde sig til dette i en eventuel efterkontrolsag.</p> <p>FSR bemærker, at det angives, at vurderingen skal foretages ud fra den samlede værdiskabelse fra starten af udviklingen af de immaterielle aktiver og frem til vurderingstidspunktet.</p> <p>FSR spørger, om det også skal være tilfældet, når datterselskabet er tilkøbt af den danske koncern.</p> <p>FSR spørger, hvordan en koncern skal forholde sig, hvor et dansk moderselskab fx for 10 år siden købte et udenlandsk datterselskab, der på købstidspunktet ejede et immaterielt aktiv, der hovedsageligt var skabt via forskning udført af selskaber, som det udenlandske datterselskab var koncernforbundet med, inden det blev købt af det danske moderselskab.</p> <p>Det er FSRs opfattelse, at når den samlede værdiskabelse skal vurderes, vil den kontraktforskning, der er foregået, inden datterselskabet blev erhvervet af det danske moderselskab, skulle indgå i vurderingen af, om ”væsentligheds”-kriteriet er opfyldt.</p>	<p>Der skal henses til, hvordan det immaterielle aktiver er blevet til under datterselskabets ejerskab, også i perioden forud for opkøbet af datterselskabet.</p> <p>Det bemærkes indledningsvis, at den foreslåede undtagelse kun vedrører royalties og ikke anden indkomst fra immaterielle aktiver. Der er i øvrigt tale om en regel, der allerede findes i gældende ret, og som alene videreføres med en mindre justering, der som nævnt har til hensigt at præcisere, at til-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Det kan efter FSRs opfattelse resultere i, at den relative værdiskabelse af det immaterielle aktiv hovedsageligt skete, før datterselskabet blev overtaget af det danske moderselskab.</p> <p>FSR bemærker, at hvis den efterfølgende værdiskabelse er sket ved kontraktforskning kan væsentligheds"-kriteriet ikke opfyldes med den følge, at indkomst fra det immaterielle aktiv skal medregnes til CFC-indkomsten, selv om datterselskabet selv har varetaget videreudviklingen af det immaterielle aktiv efter datterselskabet blev en del af den danske koncern.</p> <p>FSR beder om, at denne fortolkning bekræftes.</p> <p>FSR bemærker, at der er behov for klare retningslinjer for, hvilke indkomster der skal henføres til litra a), hvor "væsentligheds"-kriteriet er afgørende eller til litra b) hvor det er en partiel substanstest, der er afgørende.</p> <p>FSR beder om, at det konkretiseres, hvordan indkomster opdeles mellem litra a) og litra b).</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at den foreslåede definition af immaterielle aktiver i selskabsskattelovens § 32, stk. 3, nr. 5, ikke medfører ændringer i forhold til, hvorvidt goodwill omfattet af afskrivningsloven henregnes til immaterielle aktiver.</p>	<p>købte forsknings- og udviklingsydelse af en mere underordnet karakter ikke vil indebære, at royalties skal medregnes som CFC-indkomst.</p> <p>Det kan bekræftes, at værdiskabelsen under hele det immaterielle aktivs levetid skal tages med i vurderingen, og at det ikke gør nogen forskel, om værdiskabelsen er sket før eller efter, at datterselskabet blev opkøbt af et dansk moderselskab.</p> <p>Afgrænsningen af litra a) følger definitionen i de gældende CFC-regler. For en beskrivelse af, hvordan anden indkomst omfattet af litra b) skal opgøres, henvises der til lovforslagets specielle bemærkninger til § 1, nr. 6, hvor dette er udtrykkeligt og omfangsrigt beskrevet.</p> <p>Det kan bekræftes, at goodwill ikke anses for at immaterielt aktiv omfattet af CFC-reglerne.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR henviser til, at det i det fremsatte lovforslag L 89 angives, at: ”Til immaterielle aktiver henregnes dog ikke goodwill, som omfattes af afskrivningslovens § 40, stk. 1, hvilket bl.a. er bekræftet i et bindende svar fra Skatterådet i SKM 2014.830.SR.”</p> <p>FSR beder endvidere om, at det bekræftes, at goodwill eller betalinger i forbindelse med forpagtning, hvori goodwill indgår, ikke vil blive omfattet af CFC-indkomsten.</p> <p>FSR henviser til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b.</p> <p>FSR bemærker, at anden indkomst fra immaterielle aktiver efter denne bestemmelse ikke medregnes som CFC-indkomst, hvis datterselskabet viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver, hvilket ifølge lovtæksten beror på en vurdering af ”de relevante faktiske forhold og omstændigheder”, der gør sig gældende.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvorfor man opdeler faktiske forhold i ”relevante” og ”ikke-relevante”.</p> <p>FSR spørger, hvorfor det ikke kun er relevante faktiske forhold, der almindeligvis medtages i vurderingen.</p>	<p>Det kan endvidere bekræftes, at betalinger for goodwill i forbindelse med en forpagtning heller ikke vil udgøre CFC-indkomst.</p> <p>I overensstemmelse med ændringsforslagets formål indføres den EU-retlige substanstest i relation til anden indkomst fra immaterielle aktiver. Substanstesten er direkte afskrevet fra skatteundgåelsesdirektivets bestemmelse derom. Det har ikke været ønsket at ændre heri.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR henviser til, at det angives i bemærkningerne, at den partielle substanstest skal fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb, men at der ikke foreligger klare retningslinjer for, hvad det indebærer, idet EU-domstolen i sin praksis alene har forholdt sig til de overordnede principper. I sidste ende bliver det ifølge bemærkningerne i ændringsforslaget de danske domstole, som kommer til at fastlægge, hvornår der foreligger misbrug efter det EU-retlige misbrugsbegreb.</p> <p>FSR bemærker, at der i ændringsforslagets bemærkninger er givet hjælp til denne fortolkning ved angivelse af række relevante forhold.</p> <p>FST henviser til, at det af bemærkningerne fremgår, at såfremt ejeren af et immaterielt aktiv selv varetager væsentlige funktioner forbundet med udviklingen af de immaterielle aktiver, vil der i almindelighed ikke være tvivl om, at den partielle substanstest er opfyldt.</p> <p>FSR bemærker, at der herved tages et vist forbehold for, at der i disse situationer kan være tilfælde, hvor den partielle substanstest alligevel ikke kan opfyldes.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvilke forhold, der i disse situationer kan føre til, at den partielle substanstest ikke anses for opfyldt.</p>	<p>Den foreslåede partielle substanstest vil skulle fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb, og det vil således skulle være afgørende, hvornår datterselskabet efter EU-retten må anses for at have tilstrækkelig substans.</p> <p>Det vil i hvert enkelt tilfælde bero på en konkret vurdering af alle de faktisk forhold og omstændigheder, om et datterselskab reelt driver en væsentlig økonomisk aktivitet i relation til de immaterielle aktiver, og om denne aktivitet understøttes af tilstrækkeligt personale, udstyr, aktiver og lokaler. Der er i bemærkningerne angivet en række faktorer, der kan tages i betragtning ved denne samlede vurdering, og det vurderes ikke muligt at uddybe denne beskrivelse på en måde, der er egnet til at bibringe større klarhed over vurderingen i enkelttilfælde. Den konkrete vurdering af substansen i datterselskabet, som ændringsforslaget lægger op til, er i øvrigt en direkte konsekvens af, at ændringsforslaget på dette punkt delvist imødekommer det ønske om indførelsen af en substanstest, som erhvervslivet har tilkendegivet.</p> <p>Det vurderes, at det ikke helt kan udelukkes, at der i sjældne tilfælde kan være forhold, der fører til, at den partielle substanstest ikke er opfyldt, selv om ejeren af det immaterielle aktiv selv varetager væsentlige funktioner forbundet med</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR henviser til situationen, hvor det immaterielle aktiv ikke er oparbejdet af ejeren selv, og hvor der i bemærkningerne er opført en række forhold, der kan indikere, hvorvidt ejerskabet har substans eller ej.</p> <p>Et relevant forhold kan ifølge bemærkningerne være, at et højt nettoafkast hos ejeren af de immaterielle aktiver uden tilsvarende værdiskabende funktioner fra ejeren til den aktivitet, hvori de immaterielle aktiver anvendes, isoleret set kan være en indikation på, at ejerskabet ikke har økonomisk substans.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvorledes det skal vurderes i følgende eksempel:</p> <p>Et datterselskab af et dansk moderselskab ejer immaterielle aktiver, som datterselskabet tidligere har erhvervet. Datterselskabet har indgået aftale med en ekstern part (kontraktproducent) om at producere produkter, som den eksterne part sælger til datterselskabet, der så videresælger disse til eksterne kunder.</p> <p>Under forudsætning af, at der er tale om ”anden indkomst”, spørger FSR, hvorledes nettoafkastet skal måles, og hos hvem skal det henføres til i det beskrevne eksempel.</p>	<p>udviklingen af det immaterielle aktiv.</p> <p>Indledningsvis bemærkes det, at det i hvert enkelt tilfælde vil bero på en konkret vurdering af alle de faktisk forhold og omstændigheder, om et datterselskab reelt driver en væsentlig økonomisk aktivitet i relation til de immaterielle aktiver, og om denne aktivitet understøttes af tilstrækkeligt personale, udstyr, aktiver og lokaler.</p> <p>Som det fremgår af bemærkningerne til ændringsforslaget, er et højt nettoafkast hos ejeren alene en af flere forhold, som vil kunne medtages ved den konkrete vurdering, og ingen af de anførte forhold vil derfor i sig selv entydigt kunne afgøre, om ejerskabet har substans.</p> <p>Den foreslåede definition af indkomst af immaterielle aktiver vil indebære, at CFC-indkomsten bl.a. vil omfatte indkomst fra immaterielle aktiver, der realiseres ved afståelse af varer og/eller tjenesteydelser, når salgssummen inkluderer et afkast på de immaterielle aktiver. Dette synes at kunne være tilfældet i det anførte eksempel. Det bemærkes, at der på baggrund af FSRs beskrivelse umiddelbart synes at være tale om en situation omfattet af ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., der indeholder en undtagelse til den partielle sub-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at et yderligere forhold, der nævnes i bemærkningerne, er ejerens kontrol over risikoen ved det konkrete ejerskab.</p> <p>FSR beder om, at det uddybes, hvilke kontrolfunktioner, der henvises til. FSR bemærker hertil, at det angives, at formel godkendelse af beslutninger, der er truffet andre steder i koncernen, ikke anses for kontrol af risiko.</p> <p>FSR påpeger, at det er almindeligt kendt, at overordnede strategiske</p>	<p>stanstest, idet datterselskabet tilsyneladende hverken udfører eller har udført andre væsentlige funktioner vedrørende de immaterielle aktiver end varetagelsen af ejerskabs- og salgsfunktioner.</p> <p>Som det fremgår af de specielle bemærkninger til det fremsatte lovforslags § 1, nr. 6, opgøres anden indkomst fra immaterielle aktiver som en nettoindkomst. Dette indebærer, at der i salgsprisen på f.eks. varer og tjenesteydelser kan fradrages omkostninger, der direkte og indirekte kan henføres til sådan anden indkomst.</p> <p>Opfyldes betingelserne for at blive omfattet af CFC-reglerne, vil dette nettoafkast skulle medregnes til CFC-indkomsten. Der kan uddybende henvises til bemærkningerne til det oprindeligt fremsatte lovforslag, idet ændringsforslaget ikke ændrer på, hvordan anden indkomst i givet fald skal opgøres.</p> <p>Det forhold, at visse overordnede strategiske forretningsmæssige beslutninger træffes i et koncernmødeselskab, er ikke nødvendigvis udtryk for, at et datterselskab ikke selv varetager kontrolfunktioner i relation til et konkret ejerskab af immaterielle aktiver.</p> <p>I relation til om datterselskabet varetager sådanne kontrolfunktioner bemærkes, at der efter transfer pricing-principper stilles tilsvarende krav om kontrol i relation til et</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>forretningsmæssige beslutninger typisk træffes i koncernmoderselskabet, hvorefter der sker en implementering af disse beslutninger i de underliggende datterselskaber.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvilke kriterier, der gør det muligt at skelne mellem implementering af beslutninger fra koncernmoderselskabet, der henholdsvis vil medføre alternativt ikke medføre, at datterselskabet anses for at have kontrol ved det konkrete ejerskab til immaterielle aktiver.</p> <p>FSR henviser til, at det af bemærkningerne til ændringsforslaget fremgår, at ejerens egne værdiskabende aktiviteter kan være relevante ved vurderingen af substans.</p> <p>FSR påpeger, at dette forhold er nævnt i bemærkningerne under den overordnede situation, hvor ejeren ikke har oparbejdet de immaterielle aktiver selv.</p> <p>FSR bemærker, at de forhold, der nævnes som eksempler i bemærkningerne, overlapper med den situation, hvor ejeren selv varetager væsentlige funktioner forbundet med udviklingen, og der således ifølge bemærkningerne almindeligvis vil være tilstrækkelig substans i relation til ejerskabet af de immaterielle aktiver.</p> <p>FSR beder om, at dette bekræftes.</p> <p>I benægtende fald beder FSR om, at forskellen mellem to situationer</p>	<p>ejerskab. Det forhold, at datterselskabet i henhold til OECD's Transfer Pricing Guidelines faktisk varetager kontrolfunktionerne, vil indikere, at datterselskabet også i denne sammenhæng skal anses for at varetage sådanne funktioner.</p> <p>Eksemplerne i bemærkningerne angår bl.a. den situation, hvor et datterselskab har tilkøbt immaterielle aktiver, som datterselskabet f.eks. foretager videreudvikling af, enten selvstændigt eller tilknytning til andre eksisterende immaterielle aktiver.</p> <p>Denne situation er således ikke identisk med den situation, hvor datterselskabet har udviklet et immaterielt aktiv "fra bunden".</p> <p>Såfremt et datterselskab har tilkøbt immaterielle aktiver, vil det forhold, at datterselskabet efter tilkøbet har substantiel aktivitet vedrørende det immaterielle aktiv, være en indikation for, at ejerskabet har substans.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>udddybes, hvor af den ene er, hvor ejeren selv har udført de værdiskabende aktiviteter, og hvor der ifølge bemærkninger derfor består substans og den anden situation, hvor ejeren selv har udført de værdiskabende aktiviteter, men det for at dokumentere substans fortsat er nødvendigt at fremlægge forhold omkring antal ansatte og lønudgifter m.v.</p> <p>FSR bemærker, at det anføres i bemærkningerne, at varemærker og brand i almindelighed vil være mere værd sammen med de nært tilknyttede patenter og knowhow, end rettighederne er hver for sig.</p> <p>FSR beder om, at det uddybes, hvilket grundlag dette vurderes på.</p> <p>FSR henviser til, at det i relation til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., nævnes, at selvom substanstesten opfyldes, da vil ”anden indkomst fra immaterielle aktiver” ikke blive undtaget fra CFC-indkomsten, hvis datterselskabet har udskilt visse væsentlige funktioner.</p> <p>FSR bemærker, at CFC-reglerne også gælder for danske datterselskaber, og den foreslåede regel vil derfor skulle tages i betragtning, når det skal vurderes, om danske datterselskaber udløser dansk CFC-beskatning af danske moderselskaber eller danske moderfonde. CFC-beskatning vil i disse tilfælde</p>	<p>Det anførte er en generel betragtning og baseres på grundlæggende økonomiske betragtninger. Det er således opfattelsen, at visse erhvervmæssige aktiver kan have forretningsmæssige synergieffekter, hvorved aktiverne vil være mere værd sammen end hver for sig.</p> <p>Den foreslåede regel i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt. indebærer en forhåndsudelukkelse fra muligheden for at anvende substanstesten i visse situationer.</p> <p>Det kan bekræftes, at denne regel tilsvarende finder anvendelse for danske datterselskaber, da de danske CFC-regler er bygget op omkring en model, hvor CFC-reglerne finder anvendelse, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende.</p> <p>Det bemærkes dog, at den foreslåede regel indebærer en land-forland vurdering, hvilket vil sige, at reglen kun finder anvendelse, hvis</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>måske ikke føre til en merskat for det danske moderselskab/moderfond, men de komplicerede regler vil betyde en meromkostning for danske moderselskaber/moderfonde på grund af de væsentlige administrative byrder, som reglerne medfører.</p> <p>Det er FSRs opfattelse, at den foreslåede regel medfører, at danske datterselskaber i højere grad omfattes af CFC-beskatning.</p> <p>FSR beder om, at det be- eller afkræftes, hvorvidt det foreslåede vil betyde, at et dansk moderselskab/moderfond for et dansk hjemmehørende datterselskab, nu skal opgøre CFC-indkomst for det danske datterselskab, fordi øvrige væsentlige funktioner i datterselskabet vedrørende aktiverne hovedsagelig foregår i udlandet (eksempelvis produktion).</p> <p>FSR henviser til, at det i bemærkningerne angives, at den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., også gælder i forhold til knowhow.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at knowhow alene kan anses for udskilt, hvis der foreligger en aftale om, at den, som udskiller knowhow, samtidig afstår fra selv at anvende den pågældende knowhow.</p>	<p>væsentlige funktioner kun i et ubetydeligt omfang er udført eller udføres i samme land – i dette tilfælde Danmark.</p> <p>Det er den klare forventning, at danske koncerner, hvor ejerskabet til immaterielle aktiver er placeret i Danmark, også faktisk udfører eller har udført væsentlige funktioner i relation til disse aktiver her i landet.</p> <p>Den af FSR anførte problemstilling vurderes derfor af underordnet betydning, idet den må forventes at være yderst sjældent forekommende.</p> <p>Det fremgår af bemærkningerne til ændringsforslaget, at reglen i praksis formentlig vil være særlig relevant i relation til immaterielle aktiver, der lader sig afgrænse og udskille, typisk registrerbare immaterielle aktiver såsom patenter. Dvs. tilfælde hvor det er muligt at adskille det juridiske og økonomiske ejerskab fra de funktioner, der vedrører dels udviklingen af aktivet dels den kommercielle udnyttelse heraf.</p> <p>Modsætningsvis er det ikke forventningen, at knowhow sædvan-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR henviser til, at det følger af ændringsforslagets bemærkninger til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., at ”Den generelle omgængelsesklausul i ligningslovens § 3 vil således fortsat finde anvendelse.”</p> <p>FSR spørger, om det er korrekt forstået, at inden der foretages en bedømmelse af, om datterselskabet har udskilt væsentlige aktiviteter, da kan Skatteforvaltningen med henvisning til ligningslovens § 3, tilsidesætte den fordeling af aktiviteter, der faktisk foreligger, og i stedet fastlægge en fordeling af aktiviteter, der vil medføre, at væsentlige aktiviteter anses udskilt med den følge, at den partielle substanstest ikke kan benyttes.</p> <p>I bekræftende fald er det FSRs opfattelse, at det en problematisk</p>	<p>ligvis vil blive omfattet, da know-how vanskeligt kan afgrænses og udskilles, og da udnyttelsen og brugen af knowhow i almindelighed kun kan ske i forbindelse med væsentlige funktioner.</p> <p>Det vil bero på en konkret vurdering, om der er overdraget ejerretigheder over knowhow, og det vurderes ikke at kunne bekræftes, at overdragelse af ejerskabet til knowhow altid forudsætter, at overdrageren har afstået fra selv at anvende den pågældende knowhow. Det bemærkes, at ejerskabet til den pågældende knowhow principielt kan være fælles.</p> <p>FSRs forståelse kan ikke umiddelbart bekræftes.</p> <p>Skatteforvaltningen vil som det klare udgangspunkt lægge skatteyderens oplyste forhold til grund.</p> <p>Henvisningen i bemærkningerne er alene et udtryk for, at skatteyderen ikke kunstigt kan organisere sig således, at der sker en omgængelse af betingelserne for, at den partielle substanstest vil kunne finde anvendelse. Den generelle omgængelsesklausul er indført med henblik på implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav og finder anvendelse for hele selskabsskattelovgivning, men har ikke nogen særskilt eller yderligere relevans i relation til CFC-reglerne.</p> <p>Såfremt Skatteforvaltningen måtte ønske at anvende den generelle</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>retstilstand, da begge regler både ligningslovens § 3 og den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte-lovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b,3. pkt., indeholder et betydeligt subjektivt element, der i sidste ende overlades til Skatteforvaltningen.</p> <p>FSR beder om, at der kommenteres herpå.</p> <p>I forlængelse af ovenstående henviser FSR til ændringsforslagets bemærkninger, hvoraf det fremgår:</p> <p>”Den foreslåede undtagelse til den partielle substanstest vil indebære, at det på forhånd vil være fastlagt, hvordan virksomhederne og Skatteforvaltningen i relation til anvendelsen af CFC-reglerne vil skulle bedømme en række tilfælde, hvor der i forvejen må anses for at kunne være særlig anledning til at nære tvivl om, hvorvidt ejerskabet til immaterielle aktiver afspejler en reel økonomisk aktivitet.”</p> <p>FSR beder om, at ovenstående bemærkninger uddybes, da der forekommer uvished om, hvilke udvalgte tilfælde, der henvises til, og hvordan de udvalgte tilfælde på forhånd skal bedømmes</p> <p>FSR bemærker, at den partielle substanstest kun vil kunne finde anvendelse, hvis datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende i en</p>	<p>omgåelsesklausul, skal Skatteforvaltningen løfte bevisbyrden for, at der er tale om et kunstigt arrangement, der har som hovedformål eller som et af hovedformålene at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med den pågældende lovgivning, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.</p> <p>Bemærkningerne, der henvises til, angår den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte-lovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt.</p> <p>De omhandlede tilfælde er således de tilfælde, hvor datterselskabet varetager ejerskabet og eventuelt salgs- og distributionsfunktioner i relation til sine immaterielle aktiver, mens de øvrige væsentlige funktioner vedrørende aktiverne kun i ubetydeligt omfang er udført eller udføres i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.</p> <p>Den pågældende regel vil naturligvis ikke være relevant i relation til danske datterselskaber, da Skatteforvaltningen i forvejen er i besiddelse af den information, som ud-</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>stat, hvor den kompetente skattemyndighed udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder.</p> <p>FSR spørger, hvordan denne betingelse skal forstås i relation til en eventuel CFC-beskatning af et dansk datterselskab.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at alle danske moderselskaber inden fristen for indsendelse af oplysningsskemaet skal forholde sig til, hvorvidt de for hvert enkelt datterselskab – dansk eller udenlandsk – skal foretage et tilvalg af den partielle substanstest.</p> <p>FSR bemærker, at det i bekræftende fald vil betyde, at et tilvalg af den partielle substanstest betyder, at der skal indsendes oplysninger til Told- og Skatteforvaltningen, der godtgør, at datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver er omfattet af substanstesten.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at såfremt der ikke inden fristen for indsendelse af oplysningsskemaet indgives meddelelse om, at den partielle substanstest ønskes anvendt vedrørende et dansk datterselskab, der tillige ejer immaterielle aktiver, da vil en del af datterselskabets omsætning blive anset for ”anden indkomst”, der vil udløse CFC-skattepligt for dets danske moderselskab.</p>	<p>veksles mellem kompetente skattemyndigheder efter de forskellige informationsudvekslingsaftaler.</p> <p>Det kan bekræftes. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til bemærkningerne til DI vedrørende fristen for indsendelse af oplysninger til Skatteforvaltningen.</p> <p>Det kan bekræftes, at oplysningspligten om tilvalg af den partielle substanstest også omfatter danske datterselskaber. Det er selvfølgelig langt fra således, at der udløses CFC-skattepligt af datterselskaber i alle tilfælde, hvor den partielle substanstest ikke er valgt, da alle de almindelige betingelser for CFC-beskatning, herunder navnlig indkomstbetingelsen, fortsat skal være opfyldt.</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR bemærker, at det efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 5. pkt., følger, at oplysninger vedrørende datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver, skal indsendes til Told- og Skatteforvaltningen inden oplysningsfristen.</p> <p>FSR påpeger, at det er en nyskabelse, at skatteyder forud for oplysningsfristen skal indsende oplysninger, som baggrund for et valg på oplysningsskemaet.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvorfor det er relevant.</p> <p>FSR beder om, at det bekræftes, at såfremt Skatteforvaltningen ikke finder de oplysninger, der indsendes inden oplysningsfristen, for tilstrækkelige, vil moderselskabet have mulighed for efterfølgende at indsende yderligere oplysninger, der dokumenterer opfyldelsen af den partielle substanstest, uden at blive mødt af et argument fra Skatteforvaltningens side om, at dette ikke er muligt efter udløbet af oplysningsfristen.</p> <p>FSR henviser til, at det i bemærkningerne er nævnt, at hvis et moderselskab ikke angiver et tilvalg af den partielle substanstest, og Skatteforvaltningen efterfølgende foretager en ændring af skatteansættelsen, hvorved det fastslås, at der skal ske CFC-beskatning, vil dette</p>	<p>Det anførte må bero på en misforståelse, da ændringsforslagets fristregel indebærer, at oplysningerne kan indsendes inden for samme frist som oplysningsskemaet. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til bemærkningerne til DI vedrørende fristen for indsendelse af oplysninger til Skatteforvaltningen.</p> <p>Det kan bekræftes. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til bemærkningerne til DI vedrørende fristen for indsendelse af oplysninger til Skatteforvaltningen.</p> <p>Der henvises til kommentarerne til bemærkningerne fra DI.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

ikke kunne begrunde et omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30.

FSR spørger, om det vil betyde, at såfremt der for et dansk datterselskab ikke ved indsendelse af oplysningsskemaet er truffet et valg om at anvende den partielle substans-test, da vil ”anden indkomst” ikke efterfølgende kunne undtages fra CFC-beskatning.

FSR beder om, at det oplyses, om den ansættelsesændring, der efter skatteforvaltningslovens § 30 er nødvendig, for at der kan foretages et selvangivelsesomvalg, skal vedrøre moderselskabet eller datterselskabet (når begge er danske selskaber).

FSR henviser til, at det fremgår af bemærkningerne til ændringsforslaget, at ”CFC-beskatningen af datterselskabet derfor ikke er en følge af ansættelsen i skatteforvaltningslovens § 30's forstand”.

FSR påpeger, at det ikke er datterselskabet, der skal CFC-beskattes, men derimod moderselskabet.

FSR henviser til, at hvis det konstateres, at moderselskabet skal CFC-beskattes i forbindelse med en ansættelse af datterselskabet, vil denne konstatering samti-

## Kommentarer

Som det fremgår af bestemmelsens ordlyd, er det udelukkende et krav, at Skatteforvaltningen har foretaget en ansættelsesændring, der har betydning for valget, og det er derfor principielt ikke afgørende, om ændringen i det beskrevne eksempel vedrører moder- eller datterselskabet. Om adgangen til eventuelt omvalg henvises i øvrigt til kommentarerne til bemærkningerne fra DI.

Den passus, som FSR henviser til, vedrører den situation, hvor Skatteforvaltningen gennemfører en ansættelsesændring og beskatter moderselskabet af et datterselskabs CFC-indkomst, og hvor denne CFC-beskatning blot er en konsekvens af moderselskabets fravalg af den partielle substans-test. Det er vurderingen, at det i bemærkningerne anførte er i fuld overensstemmelse med retspraksis om skatteforvaltningens § 30, herunder navnlig den i bemærkningerne omtalte højesteretsdom. Om ad-

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>dig indebære, at der hos moderselskabet skal ske en forhøjelse af indkomsten.</p> <p>I de situationer, hvor Skatteforvaltningen kommer frem til, at der skal CFC-beskatning, er det FSRs opfattelse, at der vil være sket den ”ansættelsesændring”, der efter skatteforvaltningslovens § 30 er nødvendig, for at der kan ske et selvangivelsesomvalg.</p> <p>FSR beder om, at det oplyses, hvorfor et fravalg af substanstest ikke kan ændres ved et selvangivelsesomvalg jf. skatteforvaltningslovens § 30, hvis Skatteforvaltningen konstaterer, at der skal ske CFC-beskatning.</p> <p>FSR bemærker, at der ikke er ændringer til ikrafttrædelsesbestemmelsen, selv om der med ændringsforslaget sker væsentlige ændringer til det fremsatte lovforslag. FSR opfordrer til, at ikrafttrædelsesbestemmelsen ændres, så selskaberne får tilstrækkelig tid til at udarbejde den dokumentation, som der kræves ved et tilvalg af den partielle substanstest.</p>	<p>gangen til eventuelt omvalg henvises i øvrigt til kommentarerne til bemærkningerne fra DI.</p> <p>Der henvises til kommentarerne umiddelbart ovenfor.</p> <p>I ændringsforslaget er der indarbejdet et forslag om, at lovens ikrafttrædelses- og virkningstidspunkt udskydes til 1. juli 2021</p>
<p><i>KPMG Law Advokatfirma (KPMG Law)</i></p>	<p>KPMG Law finder det overordnet set positivt, at det foreslås at indføre en substanstest i CFC-reglerne for så vidt angår ”anden indkomst fra immaterielle aktiver”.</p>	<p>Det er den klare vurdering, at ændringsforslaget, set i forhold til L 89 som foreslået, vil indebære en væsentlig lempelse for danske koncerner, ikke mindst administrativt. Der vurderes ikke at være noget reelt grundlag for KPMG Laws</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>KPMG Law stiller sig dog tvivlende overfor, hvorvidt ændringsforslaget reelt indebærer en væsentlig lempelse, idet den samtidig foreslåede undtagelse til den partielle substanstest, jf. ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., udgør en betydelig indsnævring af anvendelsesområdet for den foreslåede EU-retlige substanstest.</p> <p>KPMG Law bemærker, at denne indsnævring givetvis vil medføre, at en lang række af de danske selskaber, der i henhold til bestemmelserne i det foreliggende L 89 vil skulle medregne anden indkomst fra immaterielle aktiver til CFC-indkomsten, fortsat vil skulle medregne denne indkomst.</p> <p>KPMG Law påpeger, at efter ændringsforslaget vil immaterielle aktiver, der er udviklet af datterselskabet selv, som udgangspunkt ikke give anledning til CFC-beskatning for så vidt angår anden indkomst fra immaterielle aktiver, idet undtagelsen fra substanstesten næppe vil finde anvendelse. Det samme gør sig gældende efter bestemmelserne i det oprindelige lovforslag, idet medregning af anden indkomst efter lovforslaget forudsætter, at aktiverne er erhvervet fra et andet land eller oparbejdet ved koncernens aktiviteter i et andet land (grænseoverskridende flytning).</p>	<p>bemærkninger om ændringsforslagets faktiske virkninger. Som det f.eks. fremgår af kommentarerne fra Danfoss, DE og DI, ses erhvervslivet i øvrigt heller ikke at dele KPMG Laws synspunkt.</p> <p>Der henvises til kommentarerne umiddelbart ovenfor.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>KPMG Law bemærker, at den særlige undtagelsesbestemmelse i vidt omfang vil ramme tilfælde svarende til dem, hvor datterselskabet tillige efter det foreliggende L 89 vil skulle medregne anden indkomst fra immaterielle aktiver til CFC-indkomsten. Der vil eksempelvis i udgangspunktet fortsat skulle ske medregning af anden indkomst fra immaterielle aktiver i de ofte forekommende tilfælde, hvor en koncern udfører aktiviteter vedrørende immaterielle aktiver, såsom forskning og udvikling, i flere lande – og i andre lande end der, hvor det respektive datterselskab, der har ejendomsretten til de pågældende immaterielle aktiver, er hjemmehørende. Dette gælder i øvrigt så vidt ses efter ændringsforslaget – i modsætning til det foreliggende L 89 – også i tilfælde, hvor udviklingsaktiviteterne er udført af koncerneksterne parter.</p> <p>KPMG Law bemærker, at den særlige undtagelsesbestemmelse til substansreglen antages at være udtryk for, at der ifølge ændringsforslaget er tale om omgåelse – eller at der i hvert fald er en klar formodning for omgåelse – i tilfælde, hvor ejendomsrettigheder til immaterielle aktiver er ”placeret” hos et (distributions-/salgs)datterselskab, der er hjemmehørende i et land, hvor der ikke eller kun i ubetydeligt omfang udføres eller har været udført ”væsentlige funktioner vedrørende aktiverne” i form</p>	<p>Udgangspunkt i ændringsforslaget er, at anden indkomst fra immaterielle aktiver ikke skal medregnes som CFC-indkomst, hvis datterselskabet efter EU-retten må anses for at have substans. Den af KPMG Law omtalte undtagelse har til formål at sikre, at substans-testen indføres på en robust og kontrollerbar måde.</p> <p>Som det fremgår af bemærkningerne til høringsudkastet til ændringsforslaget, er det vurderingen, at funktioner, der udelukkende består i varetagelse af ejerskabet og</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>af udviklingsaktiviteter og/eller produktion.</p> <p>KPMG Law bemærker, at der kan være mange og forskelligartede grunde til, at udviklingsaktiviteter f.eks. udføres i ét land, mens distributionsaktiviteter udføres i et andet land, ligesom den almindelige EU-retlige misbrugstest, jf. ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., såvel som transfer pricing-reglerne efter KPMG Laws opfattelse under alle omstændigheder udgør tilstrækkelige og effektive værn mod kunstige og skattemotiveret placering af immaterielle aktiver i eksempelvis koncernselskaber i lavskattelande.</p> <p>KPMG Law påpeger, at der med ændringsforslaget og den heri foreslåede særlige undtagelse til substansreglen opretholdes et meget strengt regelsæt, der går markant længere end reglerne i øvrige medlemslande – og efter KPMG Laws opfattelse længere end nødvendigt.</p>	<p>eventuelt salgs- og distributionsfunktioner, er mobile funktioner, der nemt lader sig flytte, og som dermed også tilsvarende nemt kan flyttes udelukkende af skattemæssige årsager. Placering af ejerskabet til, og dermed indtægterne fra, immaterielle aktiver i et datterselskab, der varetager sådanne funktioner, vurderes således ikke i sig selv at burde indebære, at anden indkomst fra de immaterielle aktiver ikke anses for CFC-indkomst.</p> <p>Det er ikke hensigten med ændringsforslaget grundlæggende at ændre den danske model for CFC-beskatning. Det bemærkes i øvrigt, at en generel substanstest vurderes at ville indebære meget betydelige provenumæssige konsekvenser.</p> <p>Der henvises til kommentarerne umiddelbart ovenfor.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>KPMG Law bemærker, at den foreslåede substanstest for så vidt angår anden indkomst fra immaterielle aktiver, så vidt ses at kodificere den almindelige EU-retlige substanstest, der bl.a. er en central komponent i etableringsretten.</p> <p>Efter KPMG Laws opfattelse kræver skatteundgåelsesdirektivets ”model A”, jf. direktivets artikel 7, stk. 2, litra a, imidlertid, at der i reglerne indarbejdes en substansundtagelse, der medfører, at reglerne generelt ikke anvendes, når datterselskabet ”viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder.”</p> <p>Substanstesten, der efter KPMG Laws opfattelse udgør en integreret og ufravigelig del af litra a)-modellen i skatteundgåelsesdirektivet, er baseret på den almindelige EU-ret – og den har netop til formål at sikre, at CFC-beskatningen respekterer de grundlæggende frihedsrettigheder.</p> <p>Det er KPMG Laws opfattelse ikke alene uforeneligt med direktivet, at substanstestens anvendelighed begrænses til anden indkomst fra immaterielle aktiver, men tillige</p>	<p>I det omfang substanstesten efter ændringsforslaget vil finde anvendelse, vil den skulle anvendes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb. Den vil efter ændringsforslaget dog kun finde anvendelse i visse tilfælde, og der er således ikke tale om, at ændringsforslaget har til hensigt generelt at ”inkorporere” det EU-retlige misbrugsbegreb i de danske CFC-regler.</p> <p>Det er ikke hensigten med ændringsforslaget grundlæggende at ændre den danske model for CFC-reglernes udformning, som vurderes at være i fuld overensstemmelse med EU-retten.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>at der foreslås en særlig dansk undtagelsesbestemmelse, jf. ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., der resulterer i en markant skærpelse af den almindelige EU-retlige vurdering i forslaget til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt.</p> <p>KPMG Law henviser i øvrigt til bl.a. Advokatsamfundets høringsvar af 9. oktober 2019 til L 48 (folketingssamlingen 2019/20), hvor den EU-retlige problemstilling også blev bragt op.</p> <p>KPMG Law henviser til betragtningerne i skatteundgåelsesdirektivet, hvoraf det fremgår, at direktivet forpligter Danmark til at anvende ”principbaserede” CFC-regler, mens de nærmere detaljer vedrørende gennemførelsen overlades til medlemsstaterne. Endvidere fremgår det, at EU-løsningen skal sikre, at OECDs Base Erosion and Profit Shifting-initiativer gennemføres på en sammenhængende og koordineret måde i EU, der er forenelig med et velfungerende indre marked.</p> <p>KPMG Law bemærker, at det følger af fast praksis fra EU-Domstolen, at EU-landene og altså herunder Danmark generelt må imødegå skattemisbrug, så længe der ikke dermed skabes unødige hindringer for udøvelse af de rettigheder, som erhvervsdrivende har efter EU-retten. Skatteydere skal derfor også</p>	<p>Som nævnt er det ikke hensigten med ændringsforslaget grundlæggende at ændre den danske model for CFC-reglernes udformning. De danske CFC-regler er kendetegnet ved, at de finder anvendelse på helt samme måde på alle datterselskaber, uanset om de er beliggende i Danmark eller udlandet.</p> <p>Når skatteundgåelsesdirektivet i relation til direktivets model a) stiller krav om en substanstest, hvorefter datterselskaber i EU/EØS kun omfattes, hvis de er uden ”substans”, omfatter dette krav – som det også fremgår af punkt 12 i direktivets præambel – udelukkende tilfælde, hvor CFC-reglerne kun finder anvendelse på udenlandske datterselskaber og således indebærer en forskelsbehandling mellem indenlandske og udenlandske selskaber. Der kan om denne vurdering i øvrigt henvises til SAU L 48</p>



Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>have adgang til at fremlægge beviser for, at der ikke er tale om misbrug.</p> <p>For så vidt angår CFC-regler, er der generelt krav om, at der ikke opstilles restriktioner over for sekundære etableringer i andre medlemsstater og EØS-stater, som beskæftiger sig med reelle forretningsaktiviteter, og reglerne begrænser sig til det, der er nødvendigt for at nå deres erklærede mål om at forhindre kunstig overskudsoverførsel, KPMG Law påpeger, at disse grundlæggende krav er gentaget i direktivet.</p> <p>KPMG Law mener ikke, at de gældende danske CFC-regler uden videre kan antages at være forenelige med EU-retten alene som følge af ændringen ved lov nr. 540 af 6. juni 2007, hvor regelsættet – foranlediget af Cadbury-dommen (C-196/04) – blev udvidet til at omfatte alle datterselskaber, herunder danske datterselskaber.</p> <p>KPMG Law bemærker, at det bl.a. følger af praksis fra EU-Domstolen, at forskellige situationer ikke må behandles ens, medmindre forskelsbehandlingen er objektivt begrundet. For så vidt angår en ren dansk koncern, opstår der ikke vanskeligheder vedrørende skatteunddragelse svarende til dem, som forsøges imødegået med CFC-reglerne. Anvendelsen af CFC-regler for så vidt angår danske datterselskaber tjener således ikke samme</p>	<p>– svaret på spm. 38 (folketingsåret 2019/20).</p> <p>Der henvises til kommentarerne umiddelbart ovenfor. Som det i øvrigt fremgår af SAU L 48 – svaret på spm. 38 (folketingsåret 2019/20), er der ikke noget, der tyder på, at Europa-Kommissionen er uenig i vurderingen af, at den danske model for CFC-reglernes udformning er i fuld overensstemmelse med EU-retten.</p>

## Organisation

## Bemærkninger

formål (om noget formål). De foreslåede regler vil desuden i nogle tilfælde faktisk forhindre danske virksomheder fra reelt at etablere sig i andre EU-lande.

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

Det er KPMG Laws opfattelse, at en generel, almindelig EU-retlig substanstest er en integreret og ufravigelig del af litra a)-modellen i skatteundgåelsesdirektivet. Substanstestens ufravigelighed følger af direktivets ordlyd, ligesom ufravigeligheden understøttes af formålet med substanstesten.

Efter KPMG Laws fortolkning er der således en pligt for Danmark til at anvende undtagelsesklausulen over for datterselskaber i EU, hvilket ifølge KPMG Law også følger af betragtning 12 i direktivets præambel.

## Kommentarer

Der henvises til kommentarerne ovenfor. Som det fremgår heraf, er det vurderingen, at punkt 12 i skatteundgåelsesdirektivets præambel klart understøtter, at direktivets krav om en substanstest i relation til direktivets model a) udelukkende gælder tilfælde, hvor CFC-reglerne kun finder anvendelse på udenlandske datterselskaber og således indebærer en forskelsbehandling mellem indenlandske og udenlandske selskaber.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>KPMG Law bemærker, at det forhold, at der er tale om minimumsharmonisering, ikke medfører, at der er grundlag for at begrænse substansreglens anvendelighed – hverken i relation til specifikke indkomsttyper eller materielt indhold.</p> <p>KPMG Law bemærker, at de grundlæggende regler om fri bevægelighed skal overholdes, når en medlemsstat i forbindelse med implementering af et minimumsdirektiv indfører regler, der er strengere end det forskrevne minimum.</p> <p>Praksis fra EU-Domstolen vedrørende etableringsretten er efter KPMG Laws opfattelse ganske klar, for så vidt angår etableringsretten i forhold til det EU-retlige misbrugsbegreb.</p> <p>KPMG Law bemærker endelig, at den foreslåede undtagelsesbestemmelse i ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., har karakter af en generel skærpelse, der er vanskeligt forenelig med det EU-retlige proportionalitetsprincip.</p>	<p>Som det fremgår af kommentarerne ovenfor, er det vurderingen, at de danske CFC-regler er i overensstemmelse med EU-retten.</p>
<p><i>Landbrug &amp; Fødevarer (L&amp;F)</i></p>	<p>L&amp;F ser generelt meget positivt på de foreslåede lempelser vedrørende indførsel af en partiel substanstest, men bemærker, at det processuelt er meget ærgerligt, at det har taget så lang tid, og tre lovforslag, nå frem til den løsning,</p>	<p>Der har under hele forløbet vedrørende implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til CFC-reglerne været en meget udstrakt dialog med både relevante brancheorganisationer og konkrete danske virksomheder,</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>som dansk erhvervsliv har efterspurgt. L&amp;F vil generelt gerne bakke op om, at relevante erhvervsorganisationer mv. bliver inddraget så tidligt som muligt i forbindelse med implementering og udarbejdelse af ny lovgivning med henblik på at finde fælles optimale løsninger. Det gælder ikke mindst, når der er tale om så komplekst og bebyrdende et område som nærværende.</p> <p>L&amp;F er bekymret for, at vurderingen af, om substansen er opfyldt, efter ændringsforslaget er baseret på subjektive kriterier. Med den foreslåede model bliver substansvurderingen alene en konkret vurdering ud fra svært målbare forhold som f.eks. ejerens egne værdiskabende aktiviteter i forhold til immaterielle aktiver og proportionalitet mellem aktiviteter i relation til de immaterielle aktiver sammenholdt med værdi og indtægter fra de immaterielle aktiver.</p> <p>L&amp;F mener, at det bør være tilstrækkeligt for opfyldelse af substansen, at datterselskabet i sig selv har substans, jf. Cadbury Schweppes-dommen, således at substansen ikke – som efter bemærkningerne til ændringsforslaget – vurderes i forhold til datterselskabets aktiviteter vedrørende de immaterielle aktiver.</p>	<p>der har ønsket at indgå i en sådan dialog.</p> <p>At der skal foretages en konkret vurdering af substansen i datterselskabet, som til dels vil være baseret på vurderinger, er en direkte konsekvens af, at ændringsforslaget på dette punkt delvist imødekommer det ønske om indførelsen af en substanstest, som erhvervslivet har tilkendegivet.</p> <p>Som det fremgår af bemærkningerne til høringsudkastet, skal substansen fortolkes og anvendes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb, som bl.a. er kommet til udtryk i Cadbury Schweppes-dommen. Det er vurderingen, at denne dom ikke kan forstås således, at der altid vil være substans i forhold til de immaterielle aktiver, der ejes af et givent selskab, blot selskabet ”som sådant” har substans. Det vurderes således at være i strid med det EU-</p>

## Organisation

## Bemærkninger

## Kommentarer

L&F kommenterer høringsudkastets forslag til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., hvorefter substansundtagelsen ikke vil finde anvendelse, hvis datterselskabet varetager ejerskabet og eventuelt salg- og distributionsfunktioner i relation til sine immaterielle aktiver, mens de øvrige væsentlige funktioner vedrørende aktiverne kun i ubetydeligt omfang er udført eller udføres i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Det fremgår af bemærkningerne, at det vil bero på en konkret vurdering, om varetagelsen af funktionerne udelukkende er af ”ubetydeligt omfang”, idet vurderingen skal foretages i forhold til det samlede omfang af de øvrige væsentlige funktioner vedrørende datterselskabets immaterielle aktiver. L&F finder det uhensigtsmæssigt, at en vurdering med så store økonomiske konsekvenser til følge for erhvervslivet ikke er mere objektivt defineret. L&F bemærker dog, at en CFC-beskatning altid vil forudsætte, at de øvrige betingelser herfor, herunder indkomstbetingelsen, er opfyldt.

retlige misbrugsbegreb, såfremt ejerskabet til immaterielle aktiver f.eks. af rene skattemæssige årsager kunstigt placeret i et datterselskab, der i øvrigt slet har nogle funktioner i forhold til disse aktiver.

Det er vurderingen, at det ikke er muligt at angive en mere præcis målestok for, hvornår varetagelsen af funktionerne må anses for at være af ubetydeligt omfang. Det er dog vurderingen, at dette kriterium i praksis ikke kan forventes at ville give anledning til nævneværdig tvivl.

Som L&F selv bemærker, vil kriteriet i øvrigt kun kunne blive udslagsgivende i tilfælde, hvor alle de øvrige, almindelige betingelser for CFC-beskatning er opfyldt, og der vil i så fald altid være mulighed for at anmode om et bindende svar med henblik på en forudgående afklaring af om et konkret datterselskab opfylder betingelserne for anvendelse af substans testen.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>L&amp;F finder det uhensigtsmæssigt og i strid med skatteforvaltningslovens § 30, at et valg i forbindelse med oplysningsskemaet i forhold til anvendelse af substanstesten obligatorisk medfører, at der ikke kan foretages omvalg. I overensstemmelse med forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 30 bør der som udgangspunkt altid være tilladelse til ændring af det tidligere truffe valg, hvis det skyldes myndighedernes korrektion eller ændring af skatteansættelsen ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev truffet.</p> <p>L&amp;F bemærker, at Skatteforvaltningen efter ændringsforslaget får mulighed for at fastsætte regler om dokumentationens indhold og form, når substanstesten vælges. L&amp;F værdsætter, at man prioriterer at lette administrationen for alle parter, og det bør til hver en tid tilstræbes, at dokumentationspligten ikke bliver uforholdsmæssig byrdefuld for erhvervslivet. Det gælder bl.a. også i forhold til lavpraktiske krav til fil-format mv.</p>	<p>L&amp;Fs bemærkninger synes at måtte bero på en misforståelse af bemærkningerne til høringsudkastet. Det fremgår udtrykkeligt af bemærkningerne hertil, at der altid vil kunne foretages et omvalg, når betingelserne for et sådant omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 er opfyldt. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til DI's hørings-svar vedrørende muligheden for et omvalg af en beslutning om ikke at anvende substansundtagelsen i forhold til et givent datterselskab.</p> <p>Det er i fuld overensstemmelse med de hensyn, der er søgt varetaget ved udformningen af ændringsforslaget, herunder den nævnte bemyndigelsesbestemmelse-</p>