

  
**Skatteministeriet**

27. januar 2020  
J.nr. 2019 - 6665

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 48 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti m.v.).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 38 af 16. januar 2020.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



## Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere præsentationerne fra høringen den 15. januar 2020, jf. L 48 - bilag 14.

## Svar

Indledningsvist bemærkes, at oplæggene under den tekniske høring den 15. januar 2020 var opdelt i 3 hovedemner, men at oplægsholderne i et vist omfang kommenterede CFC-reglerne i L 48 på tværs af disse emner, hvilket præsentationerne også illustrerer. I det følgende kommenteres hovedbudskaberne i præsentationerne med udgangspunkt i de 2 centrale emner, der blev rejst.

### *Medtagelsen af ”anden indkomst” fra immaterielle aktiver som CFC-indkomst*

Oplægsholderne fra Danfoss, Novo Nordisk og Ørsted samt fra Dansk Industri gav sammenhængende udtryk for den opfattelse, at det vil volde overordentligt store problemer i praksis at identificere, om, og i givet fald i hvilket omfang, der i udenlandske datterselskaber oppebæres ”anden indkomst” fra immaterielle aktiver.

Det vil ifølge oplægsholderne i særdeleshed være et problem i opkøbssituationer, hvor den i L 48 indeholdte særlige undtagelse er vanskelig at anvende i praksis. I den forbindelse fremhævede oplægsholderne bl.a., at det kan være umuligt i en opkøbsproces at få afdækket, om mere end 50 pct. af værdien af aktiverne i det pågældende selskab består i immaterielle aktiver, der er købt fra udlandet eller oparbejdet af koncernforbundne selskaber i udlandet.

Hvis denne grænse overskrides, vil ”anden indkomst” fra aktiverne blive CFC-indkomst, og oplægsholderne gav udtryk for den opfattelse, at usikkerheden herom derfor nødvendigvis vil skulle indregnes i budprisen, hvilket på afgørende vis vil svække danske koncerners konkurrencemæssige stilling i forhold til øvrige potentielle budgivere.

Derudover vil det ifølge oplægsholderne være forbundet med betydelige skattemæssige risici at foretage omstruktureringer, fx hvor immaterielle aktiver i koncernselskaber fra flere forskellige lande samles i et enkelt koncernselskab og derfor flyttes over grænserne.

Sammenfattende mente oplægsholderne derfor, at medtagelsen af ”anden indkomst” vil have meget væsentlige administrative og økonomiske konsekvenser for danske multinationale koncerner.

### *Kommentarer*

Det bemærkes overordnet, at den rejste kritik gentager den kritik, der blev fremført i høringssvarene fra de pågældende virksomheder og fra Dansk Industri. For en detaljeret redegørelse for de kommentarer, som kritikken giver anledning til, kan der derfor henvises til kommentarerne i høringsskemaet.

Dernæst bemærkes, at det er korrekt, at begrebet ”anden indkomst” ikke entydigt kan defineres, men at det er et krav efter skatteundgåelsesdirektivet, at CFC-regler, der som de

danske er baseret på beskatning af bestemte indkomstkategorier (direktivets model a), skal medtage ”anden indkomst” af immaterielle aktiver som CFC-indkomst.

De problemstillinger, der rejser sig i relation til fastlæggelsen af ”anden indkomst”, har desuden betydelig lighed med transfer pricing-problemstillinger, som de berørte danske multinationale koncerner i forvejen konfronteres med, når selskaber over landegrænserne fx varetager (og skal prissætte) koncerninterne forsknings- og udviklingsopgaver eller overdrager immaterielle aktiver. Der er derfor også i bemærkningerne og i høringsskemaet henvist til, at der kan findes vejledning i de retningslinjer, der gælder herom (OECD’s Transfer Pricing Guidelines), og det er samtidig nærmere angivet, hvilke dele af disse retningslinjer der navnlig kan søges inspiration i.

Derudover bemærkes, at der kun vil ske beskatning efter de foreslåede CFC-regler, såfremt CFC-indkomsten udgør mere end 1/3 af den samlede indkomst i datterselskabet. Ved opgørelsen af indkomsten fra immaterielle aktiver er der endvidere ret til at fratække/afskrive på alle omkostninger forbundet med erhvervelsen af de pågældende aktiver. Det er derfor forventningen, at der i almindelige driftsvirksomheder normalt ikke vil være væsentlig tvivl om, at betingelserne for CFC-beskatning ikke er opfyldt.

Skulle betingelserne for CFC-beskatning af et eller flere datterselskaber være opfyldt, er der i øvrigt ved L 48 foreslået den lempelse i forhold til de gældende regler, at det kan vælges, at udelukkende CFC-indkomsten i koncernens datterselskaber beskattes i moderselskabet, som naturligvis også vil have fradrag (creditlempelse) for skatter betalt i datterselskabernes hjemland.

Særligt om opkøbssituationer bemærkes, at der er foreslået indført en særlig undtagelsesbestemmelse herom, og at denne undtagelsesbestemmelse vil indebære, at opkøbte datterselskaber kun vil være omfattet af reglerne om CFC-beskatning af indkomst af immaterielle aktiver i det opkøbte selskab, hvis mere end 50 pct. af værdien af det opkøbte selskabs samlede aktiver kan henføres til immaterielle aktiver, der er flyttet til det opkøbte selskab fra et andet land.

Grænsen for den foreslåede undtagelsesregel er fastsat under hensyn til at undgå, at danske koncerner kan opkøbe selskaber, hvis aktiver i overvejende grad udgøres af immaterielle aktiver, der er flyttet til det pågældende selskab fra udlandet, dvs. tilfælde hvor der umiddelbart er klare indikationer for, at mobile aktiver er flyttet til det pågældende selskab af skattemæssige grunde. Det vurderes ikke rimeligt, hvis en dansk, opkøbende koncern i sådanne tilfælde kan påberåbe sig en undtagelse fra de almindeligt gældende CFC-regler.

Det skal understreges, at der, hvis grænsen er overskredet, fortsat kun vil ske CFC-beskatning af indkomst i det opkøbte selskab, når de almindelige betingelser herfor er opfyldt.

Den under høringen rejste kritik giver på den baggrund ikke anledning til en ændret vurdering af de administrative og økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

### *Substanstest og evt. EU-retligt krav herom*

Oplægsholderne fra Danfoss, Novo Nordisk, Ørsted og Dansk Industri samt professor Peter Koerver Schmidt, CBS, gav udtryk for, at der bør indføres en substanstest.

Oplægsholderne fremførte til støtte herfor bl.a., at der kan rejses tvivl om, hvorvidt de foreslåede regler er i overensstemmelse med EU-retten. Desuden anvender alle andre medlemsstater, der har CFC-regler med CFC-beskatning af bestemte kategorier af indkomst (skatteundgåelsesdirektivets model a), en substanstest, ligesom de danske CFC-regler for fysiske personer er baseret på en substanstest.

Oplægsholderne anførte videre, at der på baggrund af udviklingen i EU-Domstolens praksis formentlig er mulighed for at kræve mere ”substans” i et udenlandsk datterselskab end forudsat i fx kommentarerne i bl.a. høringsskemaet.

Derfor var det deres vurdering, at der ikke er grundlag for at forvente, at indførelse af en substanstest vil medføre et væsentligt mindreprovenu.

### *Kommentarer*

I relation til spørgsmålet om de foreslåede reglers overensstemmelse med EU-retten bemærkes, at 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.

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.

Den anførte fortolkning af skatteundgåelsesdirektivets bestemmelser blev under den tekniske høring udtrykkeligt bekræftet af oplægsholderne fra Kommissionen. Det bemærkes for en ordens skyld, at oplægsholderne fra Kommissionen generelt understregede, at deres udtalelser ikke kunne tages til indtægt for en autoritativ stillingtagen fra Kommissionens side.

For så vidt angår spørgsmålet, om de danske CFC-regler kan anses for stridende mod den frie etableringsret, bemærkes, at det er en grundlæggende betingelse for, at nationale regler om direkte beskatning kan anses for at indebære restriktioner i den frie bevægelighed, at de pågældende regler indebærer en forskelsbehandling mellem rent interne og grænseoverskridende tilfælde. Da dette ikke er tilfældet for de danske CFC-reglers vedkommende, vurderes det fortsat, at der ikke er grundlag for at anses regelsættet for EU-retsstridigt.

Det bemærkes, at oplægsholderne fra Kommissionen gav udtryk for en tilsvarende fortolkning. De bemærkede således, at der med hensyn til CFC-regler, der som de danske behandler nationale og udenlandske datterselskaber ens, kun vil kunne være tale om en restriktion i etableringsfriheden, såfremt det godtgøres, at de indebærer en indirekte (skjult) forskelsbehandling. Endvidere bemærkede oplægsholderne, at Kommissionen aldrig havde modtaget konkrete klager vedrørende de danske regler, og at Kommissionen ikke havde grundlag for at mene, at der forelå en indirekte forskelsbehandling af danske og udenlandske datterselskaber, som kunne begrunde åbning af en sag herom på Kommissionens eget initiativ.

Det er på den baggrund fortsat vurderingen, at der ikke er noget grundlag for at anse de danske CFC-regler for EU-retsstridige.

Hvad angår spørgsmålet, om skatteundgåelsesdirektivets substanstest bør indføres i de danske CFC-regler, er det vurderingen, at en substanstest vil medføre en væsentlig svækkelse af de gældende værnsregler, der skal sikre mod udflytning af mobile aktiver og udhuling af selskabsskattebasen. Det er endvidere vurderingen, at det årlige mindreprovenu forbundet hermed potentielt vil kunne være i milliardklassen. Der henvises om de provenumæssige konsekvenser i øvrigt til redegørelsen herfor i svaret på spm. 21.

Til det af oplægsholderne fremførte synspunkt om, at der som følge af udviklingen i EU-Domstolens praksis formentlig vil være mulighed for at stille større krav til "substansen" i et udenlandsk datterselskab end fastslået ved EU-Domstolens dom af 12. september 2006 i sag C-196/04, Cadbury Schweppes, henvises til svaret på spm. 16. Som det fremgår heraf, har EU-Domstolen også i nyere praksis fastholdt, at lignende nationale værnsregler, der indebærer en forskelsbehandling baseret på, hvor den skattepligtige er hjemmehørende, kun kan anses for at være i overensstemmelse med EU-retten, såfremt værnsreglerne udelukkende finder anvendelse på "kunstige arrangementer".

Det vurderes derfor, at det ikke kan forventes, at EU-Domstolen ved en fornyet prøvelse af problemstillingen væsentligt vil ændre de krav til indholdet af en substanstest, som EU-Domstolen opstillede i Cadbury Schweppes-dommen.

Det bemærkes, at det er korrekt, at alle andre medlemsstater, der har CFC-regler med CFC-beskatning af bestemte kategorier af indkomst (skatteundgåelsesdirektivets model a), anvender en substanstest. Der er imidlertid ingen af disse lande, der som Danmark allerede før skatteundgåelsesdirektivets implementering har haft CFC-regler, der er baseret på et tilsvarende højt beskyttelsesniveau, hvor CFC-reglerne anvendes ens på alle datterselskaber og derfor ikke kun på datterselskaber EU/EØS, når de er uden substans.

Tværtimod har alle disse lande inden implementeringen af direktivet enten slet ikke haft CFC-regler eller i forvejen anvendt en substanstest. Deres udgangspunkt i relation til implementeringen af direktivet har derfor været helt anderledes, idet en indførelse eller opretholdelse af CFC-regler med en substanstest for disse lande selvsagt ikke vil medføre et mindreprovenu.

Det bemærkes endelig, at det ligeledes er korrekt, at de danske CFC-regler for fysiske personer (ligningslovens § 16 H) opererer med en substanstest. Disse regler blev indført samtidig med indførelsen af den nugældende danske model for CFC-reglerne for selskaber, men en substanstest blev dengang vurderet acceptabel i relation til reglerne for fysiske personer, fordi CFC-reglerne for fysiske personer blev anset for at have forholdsvist begrænset provenumæssig betydning.

Samlet er det således fortsat vurderingen, at der ikke er grundlag for at indføre en substanstest i de danske CFC-regler.