



Fremsat den 6. november 2019 af skatteministeren (Morten Bødskov)

Forslag

til

Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love¹⁾

(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.)

§ 1

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016, som ændret bl.a. ved § 22 i lov nr. 1555 af 19. december 2017, § 1 i lov nr. 725 af 8. juni 2018, § 1 i lov nr. 1130 af 11. september 2018 og § 1 i lov nr. 1726 af 27. december 2018 og senest ved § 7 i lov nr. 324 af 30. marts 2019, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt., udgår », jf. dog stk. 6«.

2. § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., ophæves.

3. I § 2 indsættes efter stk. 1 som nye stykker:

»Stk. 2. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 3. Uanset stk. 2 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en

forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 4. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ville have medført fast driftssted for selskabet, foreningen m.v. efter stk. 2 og 3, hvis selskabet, foreningen m.v. selv havde udøvet virksomheden. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- 1) indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,
- 2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, eller
- 3) vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.

Stk. 5. Stk. 4 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

¹⁾ Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, EU-tidende 2016, nr. L193, side 1.

Stk. 6. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, litra a, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.«

Stk. 2-5 bliver herefter stk. 7-10.

4. I § 2, *stk. 5*, der bliver stk. 10, ændres »stk. 1-4« til: »stk. 1-9«.

5. § 2, *stk. 6 og 7*, ophæves.
Stk. 8 bliver herefter stk. 11.

6. I § 2, *stk. 8*, der bliver stk. 11, ændres »Stk. 1-4« til: »Stk. 1-9«.

7. I § 8 *stk. 2, 1. pkt.*, ændres »jf. dog § 31 A.« til: »jf. dog §§ 31 A og 31 E.«

8. I § 8, *stk. 2, 6. pkt.*, ændres »stk. 7, 1. pkt., og stk. 10« til: »stk. 7, 10 og 14«.

9. Efter § 31 D indsættes:

»§ § 31 E. Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog 4. pkt., medregne underskud i direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet. Endvidere kan medregne underskud i indirekte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som det indirekte ejede datterselskab. Det er en betingelse for medregning af underskud efter 1. og 2. pkt., at underskuddet er endeligt, jf. stk. 3. For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom finder skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning. Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

Stk. 2. Foreninger, fonde m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 5 a og 6, og fondsbeskatningsloven kan medregne underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet ved opgørelsen af den skatteplig-

tige indkomst, idet stk. 1, 3. og 6. pkt. tilsvarende finder anvendelse.

Stk. 3. Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal ske på grundlag af reglerne m.v. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Et underskud er endeligt, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v., jf. stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, 1. pkt., godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i det i 1. pkt. omhandlede land. Uanset 1. pkt. er et underskud ikke endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land, end det i 1. pkt. omhandlede land. Et underskud er heller ikke endeligt, i det omfang det i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår kunne være anvendt eller ville kunne anvendes, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det i 1. pkt. omhandlede land havde været identiske med de danske regler herom.

Stk. 4. Selskaber, foreninger og fonde m.v., der medregner underskud efter stk. 1 og 2, skal indsende oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at betingelserne i stk. 1-3 er opfyldt.

Stk. 5. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om de oplysninger, der skal indsendes efter stk. 4.«

10. § 32, *stk. 1 og 2*, affattes således:

»Er et selskab eller en forening m.v. som nævnt i § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, et moderselskab for et selvstændigt skattesubjekt (datterselskabet), jf. stk. 6, skal moderselskabet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne det beløb, der er angivet i stk. 7-10, når beløbet er positivt. Beskatning efter 1. pkt. sker kun, når følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Datterselskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og 5, i indkomståret udgør mere end 1/3 af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber under datterselskabets bestemmende indflydelse, hvis selskaberne er skattemæssigt hjemmehørende i samme land som datterselskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter datterselskabets direkte eller indirekte ejerandele. Nedbringer moderselskabet direkte eller indirekte sin ejerandel i datterselskabet, medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver til handelsværdien på samme tidspunkt, dog højst et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel. Stk. 10, 3.-8. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Skattepligtige tilskud medregnes ikke ved opgørelsen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst.
- 2) Koncernen ikke har valgt international sambeskatning efter § 31 A.
- 3) Moderselskabets aktier i datterselskabet ikke er aktier eller investeringsbeviser m.v. i investeringsselskaber efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

- 4) Moderselskabets aktier i datterselskabet ikke ejes gennem et investeringselskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, og moderselskabet eller den direkte ejer af investeringsbeviserne m.v. beskattes efter aktieavancebeskatningslovens § 19 A.
- 5) Moderselskabets aktier i datterselskabet ikke ejes gennem en juridisk person, der beskattes efter reglerne i § 13 F.
- 6) Moderselskabets aktier i datterselskabet ikke ejes gennem et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab omfattet af § 307 i lov om finansiel virksomhed, der beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven.

Stk. 2. Er datterselskabet et finansielt selskab, finder stk. 1 alene anvendelse, hvis mere end 1/3 af CFC-indkomsten, jf. stk. 5, hidrører fra transaktioner med moderselskabet eller dets tilknyttede personer, jf. stk. 6. Ved finansielt selskab forstås enheder som nævnt i artikel 2, nr. 5, i direktiv 2016/1164/EU om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markedes funktion.«

11. I § 32, stk. 3, 1. pkt., udgår »og aktiverne«.

12. I § 32, stk. 3, 2. pkt., ændres »4-13« til: »4-18«.

13. I § 32, stk. 3, 2. pkt., indsættes efter »hvor i datterselskabet er«: »skattemæssigt«.

14. § 32, stk. 5-7, affattes således:

»Stk. 5. CFC-indkomsten opgøres som summen af følgende indtægter og udgifter:

- 1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter samt provisioner og lignende, der er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8, stk. 3, og de tilsvarende skattepligtige provisioner og lignende.
- 2) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven. Gevinst og tab på terminskontrakter m.v., som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, medregnes ikke, medmindre den skattepligtige udøver næring ved køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter eller driver næringsvirksomhed ved finansiering.
- 3) Skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver, jf. dog stk. 17. Immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer samt CO₂-kvoter og CO₂-kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A. Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver medregnes dog kun, når aktiverne er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende. Er immaterielle aktiver delvist omfattet af 3. pkt., med-

regnes en forholdsmæssig del af indkomsten fra de immaterielle aktiver. Den forholdsmæssige del opgøres som den del af den samlede indkomst fra de immaterielle aktiver, der kan henføres til værdien af de aktiver, der er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller værdien af de aktiviteter, der er udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

- 4) Skattepligtige udbytter.
- 5) Skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier m.v., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven.
- 6) Skattemæssige fradrag, der vedrører indkomst som nævnt i nr. 1-5.
- 7) Skattepligtige indkomster ved finansiel leasing, herunder fortjeneste og tab ved afståelse af aktiver, som har været anvendt til finansiel leasing.
- 8) Indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed samt anden finansiel virksomhed.
- 9) Indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra varer og tjenesteydelser, der købes fra og sælges til tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.

Stk. 6. Et selskab anses for at være moderselskab for datterselskabet, hvis det selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne eller direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet. Ved tilknyttede personer forstås et selvstændigt skattesubjekt, hvori moderselskabet har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere, eller hvorfra moderselskabet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet. Ved tilknyttede personer forstås desuden en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere i moderselskabet eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af moderselskabets overskud. Har en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte indflydelse i moderselskabet og et eller flere selvstændige skattesubjekter på 25 pct. eller mere, anses alle berørte enheder, herunder moderselskabet, for tilknyttede personer. Ved bedømmelsen af en fysisk persons ejerbesiddelser efter 3. og 4. pkt. medregnes direkte og indirekte indflydelse, som besiddes af den fysiske persons nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af den fysiske person eller dennes nærtstående, eller af fonde og truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerbesiddelser i en trust, hvori den fysiske person eller dennes nærtstående har indskudt aktiver uden at være stifter. Agerer moderselskabet sammen med en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et andet selvstændigt skattesubjekt, skal moderselskabet anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende selvstændige skattesubjekt.

Stk. 7. Et moderselskab skal ved indkomstopgørelsen medregne den del af datterselskabets indkomst opgjort efter danske regler, der svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, jf. stk. 6, 1. pkt., som moderselskabet har været i besiddelse af i indkomståret. Besiddes den samme indflydelse i et datterselskab direkte eller indirekte af flere moderselskaber, medregnes indflydelsen hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse. Besidder flere moderselskaber lige stor indflydelse, medregnes indflydelsen hos det øverste moderselskab. Der medregnes dog kun indkomst optjent af datterselskabet i den del af moderselskabets indkomstår, hvor moderselskabet anses for at være moderselskab for datterselskabet. Indkomsten medregnes i det indkomstår for moderselskabet, hvor datterselskabets indkomstår afsluttes.«

15. § 32, stk. 8, 1. pkt., affattes således:

»*Stk. 8.* Ved afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, der er erhvervet eller oparbejdet før moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, skal handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, anvendes i stedet for anskaffelsessummen, hvis moderselskabet er blevet moderselskab for datterselskabet som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person, jf. stk. 6.«

16. I § 32, stk. 8, 4. pkt., ændres »hvor koncernen fik kontrol over datterselskabet« til: »hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet«.

17. § 32, stk. 10, affattes således:

»*Stk. 10.* Nedbringer moderselskabet direkte eller indirekte sin ejerandel i datterselskabet, skal der ved moderselskabets opgørelse af indkomsten i datterselskabet medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5, til handelsværdien på samme tidspunkt, dog højst et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel. Har moderselskabet valgt, at der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15, medregnes alene den hertil svarende del af indkomsten efter 1. pkt. På samme måde medregnes skattemæssige hensættelser i datterselskabet. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse, hvis moderselskabet fortsat er moderselskab for datterselskabet. Der sker dog en forholdsmæssig beskatning, i det omfang moderselskabets ejerandel nedbringes. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse, hvis ejerandelene direkte eller indirekte overdrages til en nærtstående, som omfattes af ligningslovens § 16 H, eller til et sambeskattet selskab, jf. § 31. Den nærtstående henholdsvis det sambeskattede selskab indtræder i moderselskabets anskaffelsessumme og -tidspunkter efter stk. 8. Der sker dog en forholdsmæssig beskatning, i det omfang ejerandelen nedbringes.«

18. I § 32, stk. 13, 4. pkt., ændres »koncernen i hele perioden har bestemmende indflydelse i datterselskabet« til:

»moderselskabet i hele perioden har været moderselskab for datterselskabet«.

19. I § 32 indsættes som *stk. 14-18*:

»*Stk. 14.* Modtager moderselskabet skattepligtige udbytter fra datterselskabet, eller er moderselskabet skattepligtigt af aktieavance ved afståelse af ejerandele i datterselskabet, kan indkomst, der er medregnet i moderselskabets indkomstopgørelse efter denne bestemmelse, medregnes i det skattepligtige udbytte henholdsvis den skattepligtige aktieavance. Dette gælder dog ikke, i det omfang der er sket modregning eller udbetaling efter stk. 13. Har moderselskabet valgt, at der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15, kan modregning efter 1. pkt. alene ske i den hertil svarende del af det skattepligtige udbytte henholdsvis den skattepligtige aktieavance.

Stk. 15. Moderselskabet kan vælge alene at medregne datterselskabets CFC-indkomst ved indkomstopgørelsen efter stk. 7. Datterselskabets fremførte og overførte underskud medregnes forholdsmæssigt svarende til den andel, som datterselskabets CFC-indkomst udgør af datterselskabets samlede indkomst i det pågældende indkomstår. Den resterende del af underskuddet kan ikke medregnes eller fremføres.

Stk. 16. Moderselskabet skal senest i forbindelse med afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det første indkomstår, hvor moderselskabet skal medregne et datterselskabs indkomst efter stk. 1, vælge, om der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15. Valget, der er bindende i 5 indkomstår, gælder for alle moderselskabets datterselskaber, jf. stk. 6. Hvis valget ikke angives, eller oplysningerne efter skattekontrollovens § 2 ikke afgives rettidigt, anses moderselskabet for at have valgt medregning af datterselskabets samlede indkomst. Indgår moderselskabet i en sambeskatning, er det ultimative moderselskabs valg i bindingsperioden bindende for samtlige danske moderselskaber i sambeskatningen. Moderselskabet skal ved udløbet af bindingsperioden på ny vælge, om der alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15, for en ny bindingsperiode på 5 indkomstår. Ændrer moderselskabet medregningsmetode, kan datterselskabets underskud fra tidligere indkomstår ikke fremføres.

Stk. 17. Bliver et selskab moderselskab for et datterselskab som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person, jf. stk. 6, medregnes indkomst fra datterselskabets eksisterende immaterielle aktiver ikke til selskabets CFC-indkomst efter § 32, stk. 5, nr. 3. Ved eksisterende immaterielle aktiver forstås de immaterielle aktiver, som datterselskabet ejer på det tidspunkt, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet.

Stk. 18. Stk. 17 finder ikke anvendelse, når værdien af datterselskabets CFC-aktiver på det tidspunkt, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet, udgør mere end 50 pct. af værdien af selskabets samlede aktiver. Ved CFC-aktiver forstås aktiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5. Skal kun en del af afkastet af et immaterielt aktiv medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomsten efter stk. 5, 3.-5. pkt.,

medregnes kun en forholdsmæssig del af værdien af aktivet ved opgørelsen af værdien af CFC-aktiverne. Opgørelsen foretages på baggrund af de regnskabsmæssige værdier, dog medregnes immaterielle aktiver til handelsværdien. Aktiver, hvis afkast er skattefrit, indgår ikke i opgørelsen. Uforrentede fordringer på varedebitorer m.v. indgår ikke i opgørelsen. Ved bedømmelsen efter 1. pkt. finder stk. 1, nr. 1, 2. og 3. pkt., tilsvarende anvendelse.«

§ 2

I fondsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 961 af 17. august 2015, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 1723 af 27. december 2018, foretages følgende ændring:

1. I § 3 A, stk. 3, ændres »som kontrolleres, jf. selskabsskatteovens § 32, stk. 6, af en afgiftspligtig omfattet af stk. 1« til: »hvormed en afgiftspligtig omfattet af stk. 1 har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2«.

§ 3

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret bl.a. ved § 8 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, § 2 i lov nr. 725 af 8. juni 2018, § 27 i lov nr. 745 af 8. juni 2018 og § 5 i lov nr. 1130 af 11. september 2018 og senest ved § 17 i lov nr. 551 af 7. maj 2019, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, nr. 4, 1. pkt., udgår », jf. dog stk. 10«.

2. § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., ophæves.

3. I § 2 indsættes efter stk. 2 som nye stykker:

»Stk. 3. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 4. Uanset stk. 3 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som personen eller dødsboet udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 5. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af personen eller dødsboet og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af personen eller dødsboet. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juri-

diske person udøver her i landet, ville have medført fast driftssted for personen eller dødsboet efter stk. 3 og 4, hvis personen eller dødsboet selv havde udøvet virksomheden. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- indgås i personens eller dødsboets navn,
- vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af personen eller dødsboet, eller som personen eller dødsboet har brugsret til, eller
- vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet.

Stk. 6. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Stk. 7. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juridisk person, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.«

Stk. 3-9 bliver herefter stk. 8-14.

4. § 2, stk. 10 og 11, ophæves.

5. I § 6 A, stk. 1, ændres », der fremgår af § 2, stk. 6, eller af selskabsskatteovens § 2, stk. 3,« til: »der fremgår af § 2, stk. 11, eller af selskabsskatteovens § 2, stk. 8,«.

§ 4

I kulbrinteskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1153 af 18. september 2018, foretages følgende ændring:

1. I § 6 A, stk. 2, 3. pkt., udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskatteovens § 1, stk. 2,«.

§ 5

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 2, 4. pkt., udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskatteovens § 1, stk. 2,«.

2. I § 2 A, 2. pkt., og § 16 K, stk. 2, 2. pkt., ændres »stk. 6, 3. pkt.« til: »stk. 6, 3. og 4. pkt.«

§ 6

I skatteindberetningsloven, jf. lov nr. 1536 af 19. december 2017, som ændret senest ved § 9 i lov nr. 84 af 30. januar 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 56, stk. 1, indsættes efter 2. pkt. som nyt punktum:
»Grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes efter regler udstedt i medfør af § 22, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, skal dog opbevares i 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen efter regler udstedt i medfør af § 22.«

§ 7

I skattekontrolloven, lov nr. 1535 af 19. december 2017, som ændret ved § 6 i lov nr. 1430 af 5. december 2018 og § 7 i lov nr. 1726 af 27. december 2018, foretages følgende ændringer:

1. I § 37, nr. 1, 5. pkt., udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.
2. § 39, stk. 3, affattes således:
»Stk. 3. Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens §§ 11-13. Told- og skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge fristen efter 1. pkt. for den pågældende, hvis særlige forhold taler for det.«
3. I § 46, stk. 1, indsættes »efter § 39«: »rettidigt«.
4. I § 46, stk. 1, indsættes som 2. pkt.:
»Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, stk. 3.«
5. I § 72, stk. 1, indsættes efter »§ 26, stk. 2,«: »eller dokumentation for kontrollerede transaktioner, jf. § 39,«.
6. I § 73, stk. 1, 1. pkt., indsættes efter »§ 2«: », herunder oplysninger om kontrollerede transaktioner efter § 38,«.
7. I § 84, nr. 5, ændres »efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen rettidigt at indsende« til: »rettidigt at indgive«.

§ 8

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2020.

Stk. 2. § 1, nr. 8 og 10-19, §§ 2, 4, og 5, og § 7, nr. 1, 2 og 5, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere.

Stk. 3. § 1, nr. 9, har virkning for indkomståret 2019 og senere indkomstår.

Stk. 4. Selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, og fondsbeskatningslovens § 1, jf. § 12, skal ved opgørelsen af et datterselskabs eller et fast driftssteds CFC-indkomst og datterselskabets eller det faste driftssteds samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere. Den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum anvendes tilsvarende ved beregninger efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10. Det er en betingelse, at det immaterielle aktiv ikke har givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående 3 indkomstår forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere. Er det immaterielle aktiv erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller internt overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, skal overdragelsen have medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab. Immaterielle aktiver omfattet af 1. pkt. anses for afskrevet maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere. Er det immaterielle aktiv beskyttet efter anden lovgivning, og er beskyttelsesperioden den 1. januar 2020 mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., med en sats, der svarer til, at den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden. Afskrivninger på et immaterielt aktiv efter 5. og 6. pkt. kan dog maksimalt udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Afskrivninger, der ikke er foretaget som følge af 7. pkt., skal foretages i førstkommande indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv.«

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
 - 1.1. Lovforslagets formål og baggrund
2. Lovforslagets indhold
 - 2.1. Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler
 - 2.1.1. Gældende ret
 - 2.1.2. Den foreslåede ordning
 - 2.1.2.1. Skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler
 - 2.1.2.2. Implementering af skatteundgåelsesdirektivets CFC-regler – de overordnede elementer
 - 2.1.2.3. Definitionen af CFC-enhed og kontrol
 - 2.1.2.4. Definitionen af CFC-indkomst
 - 2.1.2.5. Særligt om afkast af immaterielle aktiver i opkøbte selskaber
 - 2.1.2.6. Moderselskabets medregning af CFC-enhedens indkomst
 - 2.2. Justering af definitionen af fast driftssted
 - 2.2.1. Gældende ret
 - 2.2.1.1. Grundprincipperne i de gældende regler om fast driftssted
 - 2.2.1.2. Fast driftssted som følge af fast forretningssted
 - 2.2.1.3. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde
 - 2.2.1.4. Udelukkende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter
 - 2.2.1.5. Fast driftssted efter agentreglen
 - 2.2.1.6. Fjernsalg
 - 2.2.1.7. Fast driftssted i udlandet for fuldt skattepligtige
 - 2.2.2. Den foreslåede ordning
 - 2.2.2.1. Tilpasning til 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst
 - 2.2.2.2. Fast driftssted som følge af fast forretningssted, herunder bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde
 - 2.2.2.3. Udelukkende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter
 - 2.2.2.4. Fast driftssted efter agentreglen og ophævelse af fjernsalgsreglen
 - 2.3. Fradrag for endelige underskud
 - 2.3.1. Gældende ret
 - 2.3.1.1. Fradrag for endelige underskud i udlandet
 - 2.3.1.2. EU-Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige underskud
 - 2.3.2. Den foreslåede ordning
 - 2.4. Tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser
 - 2.4.1. Gældende ret
 - 2.4.2. Den foreslåede ordning
 - 2.5. Anvendelse af tvangsbøder ved ikke rettidig indsendelse af dokumentation for kontrollerede transaktioner
 - 2.5.1. Gældende ret
 - 2.5.2. Den foreslåede ordning
 - 2.6. Præcisering af reglerne om skattetillæg ved mangelfulde oplysninger om kontrollerede transaktioner i oplysningskemaet
 - 2.6.1. Gældende ret
 - 2.6.2. Den foreslåede ordning
 - 2.7. Ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti
 - 2.7.1. Gældende ret
 - 2.7.2. Den foreslåede ordning
 - 2.8. Justering af personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse for personer og dødsboer

- 2.8.1. *Gældende ret*
- 2.8.2. *Den foreslåede ordning*
- 2.9. *Definitionen af nærtstående i reglerne om trust*
 - 2.9.1. *Gældende ret*
 - 2.9.2. *Den foreslåede ordning*
- 3. *Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige*
- 4. *Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.*
- 5. *Administrative konsekvenser for borgerne*
- 6. *Miljømæssige konsekvenser*
- 7. *Forholdet til EU-retten*
- 8. *Hørte myndigheder og organisationer m.v.*
- 9. *Sammenfattende skema*

1. Indledning

1.1. Lovforslagets formål og baggrund

Formålet med lovforslaget er for det første at sikre fuld implementering af de minimumskrav til CFC-reglerne, der følger af artikel 7 og 8 i Rådets direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016 vedrørende regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (herefter ”skatteundgåelsesdirektivet”).

De såkaldte CFC-regler har til formål at hindre, at mobil indkomst vilkårligt kan flyttes til lavskattelande. CFC-regler går ud på, at moderselskaber, der flytter aktiver til udenlandske datterselskaber (”Controlled Foreign Companies” – CFC), beskattes i hjemlandet af den indkomst, der er placeret i udlandet. Herved sikres, at der i moderselskabets hjemland sker beskatning af værdier, der er skabt i hjemlandet. CFC-regler er internationalt anerkendte værnsregler, og sådanne regler indgår derfor også som et naturligt led i skatteundgåelsesdirektivet.

Direktivets bestemmelser om CFC-regler følger OECD’s bedste praksis, der er gengivet i Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) rapporten vedrørende handlingspunkt 3 (Designing Effective Controlled Foreign Company Rules).

Fælles internationale tiltag er vigtige, hvis international skatteundgåelse skal bekæmpes effektivt. Skatteundgåelsesdirektivet er et vigtigt instrument til at sikre, at alle EU’s medlemsstater har regler til forebyggelse af skatteundgåelse, der lever op til visse minimumskrav. Skatteundgåelsesdirektivet skal således sikre EU-landenes modstandsevne over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse på selskabsskatteområdet. De konkrete tiltag i skatteundgåelsesdirektivet er dels en udmøntning af internationalt vedtagne anbefalinger fra OECD, dels andre EU-tiltag til at imødegå skatteundgåelse. Direktivreglerne er generelle rammebestemmelser, hvilket betyder, at det overlades til landene at gennemføre reglerne indhold på den måde, der passer bedst til det enkelte lands skattesystem.

Alle de daværende partier i Folketinget indgik i 2017 en aftale om en styrket indsats mod international skatteunddragelse. Af aftalen fremgår det bl.a., at aftalepartierne noterer sig, at der i de senere år har været stor fremdrift i fora som OECD og EU. Og aftalepartierne er enige om, at det interna-

tionale samarbejde fortsat skal prioriteres højt. Fokus for den fremadrettede indsats vil være, at Danmark arbejder aktivt for at sikre implementering af indgåede aftaler og vedtagelse af yderligere internationale tiltag. Det indebærer bl.a., at OECD-standarderne og anbefalingerne skal implementeres i Danmark, herunder ved implementering af skatteundgåelsesdirektivet.

Danmark har i mange år været på forkant med bekæmpelsen af skatteundgåelse. I dansk ret findes således allerede mange af de regler, der er blevet drøftet internationalt i de senere år i EU og OECD. Det er imidlertid væsentligt med henblik på at skabe mere lige konkurrencevilkår, at andre landes selskabsskattegrundlag heller ikke kan udvandes, og at selskabernes overskud ikke kan flyttes til skattelylande. Det arbejde med bekæmpelse af skatteudhuling og overskudsflytning (BEPS), der foregik i OECD, og som udmøntede sig i en række såkaldte BEPS-anbefalinger, har været et væsentligt bidrag til det internationale samarbejde, der er nødvendigt, hvis international skatteundgåelse skal bekæmpes effektivt.

Regeringen anser det derfor også for positivt, at en række af de væsentligste BEPS-anbefalinger med skatteundgåelsesdirektivet er blevet gjort obligatoriske for EU-landene.

Med vedtagelsen af skatteundgåelsesdirektivet fastsættes der minimumsregler, som skal modvirke udhuling af selskabsskattegrundlaget i EU og overførsel af overskud ud af EU til lande med lav eller ingen beskatning. Netop af hensyn til dette overordnede formål er det ifølge betragtningerne til skatteundgåelsesdirektivet afgørende, at landene som minimum opfylder BEPS-anbefalingerne. Skatteundgåelsesdirektivet er ikke til hinder for anvendelsen af bestemmelser, der har til formål at sikre et højere beskyttelsesniveau for det danske selskabsskattegrundlag. Sådanne bestemmelser vil kunne være i både dansk lovgivning og i internationale aftaler (hvilket i praksis vil være dobbeltbeskatningsoverenskomsterne).

Dele af skatteundgåelsesdirektivet blev implementeret ved lov nr. 1726 af 27. december 2018. Denne lov implementerer imidlertid ikke direktivets artikel 7 og 8, der fastsætter minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler.

I dansk lovgivning er der allerede i dag CFC-regler. Med dette lovforslag foreslås de gældende regler justeret, således

at skatteundgåelsesdirektivets regler bliver fuldt ud implementeret i dansk ret, og Danmark lever op til sine internationale forpligtelser.

Med forslaget har regeringen søgt en balance, der sikrer, at Danmark fortsat har en robust selskabsskattebase, men som samtidig søger at mindske de administrative og økonomiske konsekvenser for helt almindelige virksomheder.

På den ene side er det hensigten at sætte barren højere end direktivets minimumskrav. Danmark er – og skal fortsat være – foregangsland i kampen mod skatteundgåelse, og en minimumsimplementering ville indebære en svækkelse af gældende danske regler. En sådan implementering vurderes at indebære et markant mindreprovenu, der kan udgøre et milliardbeløb.

På den anden side er det vigtigt, at Danmark som en lille og åben økonomi ikke unødigt stiller danske virksomheder dårligere konkurrencemæssigt. Ved lovforslaget er der derfor lagt vægt på, at almindelige danske virksomheder ikke rammes unødigt. Derved sikres fundamentet for mange danske arbejdspladser – uden at svække reglernes beskyttelsesniveau.

Med lovforslaget foreslås det på den baggrund på visse punkter at opretholde gældende CFC-regler, der går videre end minimumsforpligtelserne i direktivet. Det drejer sig mere specifikt om, at de danske CFC-regler finder anvendelse, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende. De gældende regler herom opretholdes med henblik på, at de danske selskabsskatte regler fortsat er robuste og effektive i forhold til bekæmpelse af skatteundgåelse. Alternativet ville være en kraftig indskrænkning af det danske selskabsskattegrundlag, som ville øge multinationale koncerners mulighed for skatteundgåelse ved at placere koncernens renteudgifter i Danmark eller ved at placere overskudsgivende mobile aktiviteter i andre EU- og EØS-lande.

Samtidig foreslås det at målrette reglerne, således at der så vidt muligt kun sker beskatning, hvor det er hensigten, idet der dog er lagt vægt på, at reglerne fortsat er robuste. Lovforslaget vurderes således ikke at indebære en svækkelse af de eksisterende CFC-regler.

Formålet med lovforslaget er for det andet at implementere OECD's anbefalinger om fast driftssted, som også udspringer af BEPS-projektet. Anbefalingerne om fast driftssted er angivet i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet, "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status". Disse anbefalinger har i 2017 udmøntet sig i ændringer af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

OECD's anbefalinger i handlingspunkt 7 om fast driftssted skal sikre landenes modstandsevne over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse. Det konkrete tiltag fra OECD går ud på at justere definitionen af, hvornår der foreligger fast driftssted. Justeringen indebærer, at virksomheder med grænseoverskridende aktiviteter ikke kunstigt skal kunne organisere sig således, at de undgår etablering af et fast driftssted og dermed beskatning i de lande, de opererer i.

Der er lagt stor vægt på, at selskaberne og koncernerne både i Danmark og internationalt har rimelige og lige skattevilkår. Det er således uhensigtsmæssigt, hvis særligt multinationale koncerner har mulighed for at mindske deres skattebetalinger ved at anvende grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse. Rent nationale selskaber og koncerner vil i givet fald være udsat for ulige skattevilkår sammenlignet med de multinationale koncerner. Regeringen prioriterer således, at der sikres fair og lige konkurrencevilkår i Danmark, i EU og globalt.

Lovforslagets formål er for det tredje at bringe de danske regler om beskatning af danske selskaber, foreninger og fonde m.v. med udenlandske datterselskaber, udenlandske faste driftssteder eller fast ejendom beliggende i udlandet i overensstemmelse med EU-retten.

EU-Domstolen har ved dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, fastslået, at de danske regler om beskatning af danske selskaber m.v. med udenlandske faste driftssteder i visse tilfælde er i strid med artikel 49 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) om retten til fri etablering. Det skyldes, at danske selskaber m.v. efter gældende regler ikke har mulighed for at fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder, medmindre der er valgt international sambeskatning. Dommen har en afledt betydning for danske selskaber m.v. med udenlandske datterselskaber og fast ejendom beliggende i udlandet. Danske selskaber m.v. har således tilsvarende efter gældende regler ikke mulighed for at fradrage endelige underskud i udenlandske datterselskaber og endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet, medmindre der er valgt international sambeskatning.

Lovforslagets formål er for det fjerde at tydeliggøre bestemmelsen om Skatteforvaltningens adgang til at fastsætte indkomsten vedrørende kontrollerede transaktioner skønmæssigt, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet rettidigt. Ændringen har til formål at tydeliggøre, hvornår transfer pricing-dokumentationen skal udarbejdes, og dermed hvornår Skatteforvaltningen har adgang til at foretage en skønmæssig ansættelse. Tydeliggørelsen er foranlediget af, at Højesteret i en dom af 31. januar 2019 offentliggjort som SKM 2019.136. HR har taget stilling til de regler i skattekontrolloven, der var gældende til og med den 31. december 2018. Det foreslås endvidere, at transfer pricing-dokumentationen fremover skal indgives senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet.

Det foreslås endelig, at Skatteforvaltningen skal kunne pålægge en virksomhed med kontrollerede transaktioner daglige tvangsbøder, hvis ikke virksomheden indgiver dokumentationen for kontrollerede transaktioner rettidigt, ligesom det foreslås, at reglerne om skattetillæg præciseres i forhold til oplysningerne om kontrollerede transaktioner i oplysningsskemaet.

Lovforslagets formål er for det femte at bringe de danske opbevaringsregler i overensstemmelse med de internationale standarder ved at forlænge den periode, som grundlaget for

indberetningerne vedrørende finansielle konti med tilknytning til udlandet skal opbevares.

Lovforslagets formål er for det sjette at justere personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse, således at der ikke er tvivl om, at ejerandele og stemmerettigheder for personer og dødsboer medregnes, uanset om disse er skattepligtige til Danmark eller ej.

Endelig foreslås to mindre ændringer af reglerne om trust, hvorefter stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold ved anvendelsen af værnsreglerne.

2. Lovforslagets indhold

2.1. Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler

2.1.1. Gældende ret

Regler for beskatning af kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-reglerne) blev oprindeligt indført i Danmark ved lov om ændring af forskellige skattelove (International beskatning), lov nr. 312 af 17. maj 1995. Baggrunden for regelsættet var, at kapitalens fri bevægelighed på globalt plan gav koncerner muligheder for at samle finansielle aktiviteter i datterselskaber i lavskattelande og derved udhule det danske beskatningsgrundlag. Tilsvarende regler var allerede indført i en række andre lande for at sikre beskatningsgrundlaget i relation til finansielle og mobile aktiviteter.

Uden CFC-regler er det muligt for internationale koncerner at placere deres overskydende kapital i et datterselskab i et lavskattelands og gennem udlån herfra finansiere aktiviteter i andre af koncernens selskaber i højskattelands. Herved vil koncernen opnå, at renter beskattes i lavskattelands, mens renteudgifterne reducerer skattebetalingen i selskaberne i højskattelands. Tilsvarende vil koncernen kunne opnå skattefordele ved at placere immaterielle aktiver som f.eks. patenter og varemærker i lavskattelands, mens udviklingsomkostningerne placeres i højskattelands.

Den 12. september 2006 afsagde EU-Domstolen dom i den såkaldte Cadbury Schweppes-sag (C-196/04), hvor de britiske CFC-regler blev bedømt. De daværende britiske regler medførte, at britiske selskaber beskattedes af overskud i CFC-datterselskaber i andre EU-lande, hvis overskuddet dér beskattedes på et lavere niveau end i Storbritannien. Britiske selskaber beskattedes derimod ikke af overskud i britiske datterselskaber eller af overskud i datterselskaber i andre EU-lande, hvor beskatningen var på samme niveau. Domstolen slog fast, at EU-rettens regler om etableringsfrihed skal fortolkes således, at en sådan forskelsbehandling ikke er i overensstemmelse med EU-retten, hvis kontrollerede datterselskaber reelt er etableret i en anden medlemsstat og dér udøver ægte økonomisk virksomhed.

De britiske CFC-regler havde store lighedspunkter med de daværende danske CFC-regler. Det kunne derfor ikke udelukkes, at de daværende danske CFC-regler i visse tilfælde medførte beskatning af overskud i datterselskaber i EU-lande, hvor beskatningen var i strid med etableringsfriheden.

Dommen medførte derfor, at de daværende danske regler måtte justeres.

Ved lov nr. 540 af 6. juni 2007 blev de danske CFC-regler derfor udvidet til at omfatte alle datterselskaber, uanset om der er tale om danske eller udenlandske datterselskaber. Der er dermed ingen forskelsbehandling. Danske moderselskaber behandles ens, hvad enten de ejer et dansk datterselskab, et udenlandsk datterselskab inden for EU/EØS eller et udenlandsk datterselskab uden for EU/EØS.

CFC-reglerne medfører, at danske moderselskaber bliver beskattet af indkomsten i kontrollerede datterselskaber, når datterselskabet overvejende har mobil indkomst, dvs. indkomst, der relativt nemt kan flyttes til udlandet. Dette betegnes som CFC-indkomst og omfatter særligt finansielle indkomster og royalties fra immaterielle aktiver. Reglerne finder tilsvarende anvendelse på udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark, der kontrollerer datterselskaber, og på danske fonde omfattet af fondsbeskatningsloven. Reglerne finder tillige anvendelse på danske selskaber og fonde, der har faste driftssteder i udlandet.

Et moderselskab bliver CFC-beskattet af datterselskabets indkomst, når følgende 3 betingelser er opfyldt: 1) Selskabet er direkte eller indirekte aktionær i datterselskabet, og koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet ved at råde over mere end 50 pct. af stemmerettighederne, jf. selskabsskattelovens § 31 C, 2) datterselskabets CFC-indkomst udgør mere end 50 pct. af datterselskabets samlede indkomst, og 3) datterselskabets finansielle aktiver udgør gennemsnitligt i indkomståret mere end 10 pct. af selskabets samlede aktiver.

Reglerne om CFC-beskatning finder ikke anvendelse, hvis koncernen har valgt international sambeskatning, idet hele koncernen i så fald er omfattet af dansk beskatning.

CFC-reglerne skal forhindre, at mobile indkomster placeres i udlandet for at opnå skattemæssige fordele. CFC-indkomsten udgøres derfor af de indkomstarter, som relativt nemt kan placeres uden for Danmark. Det drejer sig bl.a. om renter, kursgevinster på fordringer, udbytter, aktieavancer, visse royalties og indtægter ved finansiell leasing. CFC-reglerne indeholder også en regel, der skal forhindre, at reglerne omgås ved, at datterselskabet afstås, i stedet for at datterselskabet realiserer kursgevinster og aktieavancer ved, at det afstår sin aktiebeholdning eller sine fordringer. Nedbringes moderselskabets ejerandel i datterselskabet, skal moderselskabet derfor beskattes, som om datterselskabet havde afstået en tilsvarende andel af dets aktiver og passiver omfattet af kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven.

Banker og forsikringselskaber samt andre selskaber, som driver næring med finansielle indkomster, er udtrykkeligt nævnt som selskaber med CFC-indkomst. Til gengæld findes der en særregel om, at Skatterådet kan tillade, at datterselskaber med koncession til at udøve bl.a. bank- og forsikringsvirksomhed, og som er underlagt offentligt tilsyn, undtages fra CFC-reglerne. Det er blandt andet en forudsætning, at datterselskabets indkomst stammer fra virksomhed med

lokale og uafhængige kunder, og at selskabet ikke er overkapitaliseret.

Indkomsten i datterselskabet opgøres efter territorialprincippet, således at indkomsten opgøres uden medregning af indkomsten i datterselskabets faste driftssteder, som er beliggende uden for den stat, hvori datterselskabet er hjemmehørende. Til gengæld finder CFC-reglerne selvstændig anvendelse på disse faste driftssteder.

Hvis et selskab opfylder betingelserne for at skulle CFC-beskattes, skal moderselskabet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne datterselskabets indkomst. Dette gælder dog alene, hvis indkomsten er positiv, og kun for den andel af indkomsten, som svarer til moderselskabets ejerandel i datterselskabet.

CFC-beskatningen af moderselskabet lempes efter creditlempelsesprincippet, i det omfang datterselskabet er blevet beskattet af indkomsten. Datterselskabets skat kan således fratrækkes i moderselskabets CFC-beskatning. Der kan dog ikke fratrækkes et større beløb end moderselskabets CFC-beskatning.

2.1.2. Den foreslåede ordning

2.1.2.1. Skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler

Skatteundgåelsesdirektivet fastslår, at EU-landene skal have regler om beskatning af lavt beskattede kontrollerede udenlandske enheder og faste driftssteder (CFC-beskatning). Et EU-land skal således beskatte et selskab af indkomsten i en kontrolleret udenlandsk enhed eller et fast driftssted beliggende i udlandet, hvis enheden henholdsvis det faste driftssted er lavt beskattet. Ved CFC-beskatningen af moderselskabet skal der gives mulighed for at fradrage den skat, som enheden eller det faste driftssted har betalt i hjemlandet (creditlempelse).

Direktivets anvendelse af udtrykket enhed skal ses i lyset af direktivets artikel 1. Udtrykket omfatter således enheder, der er skattemæssigt hjemmehørende i et andet land end det EU-land, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Udtrykket omfatter både (datter)selskaber og andre enheder, der anses for at være selvstændige skattesubjekter. I det følgende anvendes betegnelsen datterselskab i stedet for enhed, da det er begrebet datterselskab, der anvendes i både de gældende og de foreslåede danske CFC-regler.

Ved lavt beskattet forstås, at den reelle selskabsskat, som datterselskabet eller det faste driftssted har betalt, er mindre end halvdelen af, hvad datterselskabet eller det faste driftssted ville have betalt i moderselskabets hjemland. Ved opgørelsen af, hvad datterselskabet eller det faste driftssted ville have betalt i moderselskabets hjemland, anvendes reglerne i moderselskabets hjemland. Hvis det land, hvor det udenlandske datterselskab er hjemmehørende, beskatter datterselskabet uden medregning af indkomsten vedrørende enhedens faste driftssteder beliggende uden for datterselskabets hjemland (dvs., indkomsten opgøres efter et territorialprincip), skal beregningen af den reelle selskabsskat for datterselskabet dog ligeledes ske efter territorialprincippet.

Det fremgår af direktivet, at et datterselskab anses for kontrolleret, hvis moderselskabet selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte interesse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne, direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet. Moderselskabet medregner den del af datterselskabets indkomst, der svarer til ejerandelen. Begrebet "tilknyttet selskab" er defineret i direktivets artikel 2, nr. 4. Det bemærkes, at det begreb, der benyttes i den danske sprogversion af direktivet, i overensstemmelse med de øvrige sprogversioner i stedet burde være "tilknyttet person", da også fysiske personer kan være omfattet. Bestemmelsen i direktivets artikel 2, nr. 4, medfører bl.a., at to selskaber er tilknyttede personer, hvis det ene direkte eller indirekte ejer 25 pct. af stemmerne, kapitalen eller overskuddet i det andet selskab, eller hvis en fysisk person ejer 25 pct. af stemmerne, kapitalen eller overskuddet i begge selskaber. Den fysiske person i eksemplet vil efter direktivet også være en tilknyttet person.

Det fremgår af direktivet, at der ved en eventuel efterfølgende beskatning af udbytter fra datterselskabet eller avancer på aktier i datterselskabet skal tages højde for indkomst, der har været CFC-beskattet.

Direktivet opstiller to alternative modeller for CFC-beskatning:

- Moderselskabet medregner datterselskabets (eller selskabet medregner det faste driftsstedes) positive CFC-indkomst opgjort efter reglerne i moderselskabslandet (direktivets artikel 7, stk. 2, litra a).
- Moderselskabet medregner datterselskabets (eller selskabet medregner det faste driftsstedes) kunstigt overførte indkomst, dvs. indkomst, der hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle, og som udelukkende er oprettet med det hovedformål at opnå en skattefordel (direktivets artikel 7, stk. 2, litra b).

Model a finder efter direktivet ikke anvendelse, når det kontrollerede udenlandske datterselskab udøver en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler. EU-landene kan dog ifølge direktivet vælge at begrænse undtagelsen til tilfælde, hvor datterselskabet er hjemmehørende i EU eller EØS.

CFC-indkomst er defineret i direktivteksten og omfatter renter eller anden indkomst fra finansielle aktiver, royalties eller anden indkomst fra intellektuelle aktiver, udbytter og aktieavancer, indkomst fra finansiel leasing, indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed eller anden finansiel virksomhed samt i visse tilfælde indkomst fra faktureringselskaber.

Ved anvendelse af model a kan EU-landene vælge at fritage datterselskaber og faste driftssteder, hvis 1/3 eller mindre af datterselskabets/det faste driftsstedes indkomst er CFC-indkomst. EU-landene kan også vælge at fritage finansielle selskaber, hvis 1/3 eller mindre af datterselskabets/det faste driftsstedes CFC-indkomst hidrører fra transaktioner med moderselskabet eller dets tilknyttede selskaber. Finansielle selskaber er defineret i direktivets artikel 2, nr. 5, og omfatter bl.a. banker og forsikringselskaber.

Ved anvendelse af model b anses et arrangement for ikke at være reelt, i det omfang datterselskabet (eller det faste driftssted) ikke ville eje aktiverne eller ikke ville påtage sig den risiko, der genererer indkomsten, hvis ikke det var kontrolleret af moderselskabet. Ved ikke reelle arrangementer vil det være moderselskabet, der varetager ledelsesopgaverne vedrørende de aktiver og risici, der skaber datterselskabets indkomst. Moderselskabet skal alene medregne den indkomst, der genereres gennem de aktiver og risici, som knytter sig til de ledelsesopgaver, der varetages af moderselskabet. Indkomsten beregnes i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

EU-landene kan ved anvendelsen af model b fritage datterselskaber og faste driftssteder med lavt overskud eller lav fortjenstmargen.

2.1.2.2. Implementering af skatteundgåelsesdirektivets CFC-regler – de overordnede elementer

Direktivets bestemmelser om CFC-beskatning er udformet på baggrund af OECD-rapporten om det 3. handlingspunkt i BEPS-projektet - ”Designing Effective Controlled Foreign Company Rules”. Rapporten indeholder anbefalinger i form af elementer, som landene bør medtage med henblik på at gøre CFC-regler effektive. Rapporten peger på seks grundelementer.

Det første element er definitionen af en CFC-enhed og af kontrol. Anbefalingen er at definere en CFC-enhed bredt, så definitionen omfatter alle former for virksomhedsenheder, herunder faste driftssteder, så det ikke er muligt at omgå reglerne ved at ændre enhedens juridiske form. For så vidt angår kontrol er anbefalingen, at CFC-reglen som minimum bør gælde ved direkte eller indirekte ejerskab af mere end 50 pct. af datterselskabet i enten juridisk eller økonomisk forstand. Med henblik på at forhindre omgåelse kan kontrolkravet opgøres samlet for koncernforbundne selskaber og for selskaber, der optræder i fællesskab.

Det andet element er undtagelser fra CFC-beskatning. Anbefalingen er, at landene bør undtage datterselskaber, der er underlagt en effektiv beskatning, der i tilstrækkelig grad svarer til niveauet i moderselskabslandet. Det anerkendes imidlertid i rapporten, at EU-landene i denne forbindelse kan have særlige udfordringer som følge af EU-Domstolens praksis om reglerne om etableringsfrihed, jf. om denne praksis ovenfor i punkt 2.1. Rapporten nævner, at EU-lande kan sikre overholdelse af EU-retten på flere måder. En af disse er at sikre, at der ikke er forskelsbehandling mellem datterselskaber i andre EU-lande og nationale datterselskaber.

Det tredje element er definitionen af CFC-indkomst. Her er anbefalingen, at CFC-reglerne bør indeholde en definition, som sikrer, at de former for indkomst, der giver anledning til skatteundgåelsesproblemer, omfattes af reglerne. Den præcise afgrænsning overlades til det enkelte land. Det påpeges i rapporten, at definitionen ikke bør være udformet alt for formalistisk. En formalistisk tilgang kan særligt give anledning til problemer ved CFC-beskatning af indkomst fra immaterielle aktiver. Indkomsten kan eksempelvis fremstå som indkomst fra salg af varer til tredjemand, men salgspri-

sen indeholder også afkastet på de immaterielle aktiver. Det er derfor ikke tilstrækkeligt at fokusere på royaltyindkomst i datterselskabet, hvis CFC-reglerne skal adressere skatteundgåelsesproblemerne. En alt for formalistisk tilgang kan også medføre, at CFC-beskatningen omfatter for meget. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvis en reel forsikringsvirksomhed med uafhængige kunder udsættes for CFC-beskatning.

Det fjerde element vedrører opgørelsen af CFC-indkomsten. Anbefalingen er her, at indkomsten opgøres efter reglerne i moderselskabslandet. Samtidig anbefales det, at underskud i CFC-selskabet alene kan anvendes til modregning i indkomst fra CFC-selskabet eller andre CFC-selskaber i samme land.

Det femte element omhandler, hvilken andel af CFC-selskabets indkomst der skal medregnes hos moderselskabet. Det anbefales, at der tages hensyn til både ejerandelen og ejerperioden. Beskatningen bør ske med selskabsskattesatsen i moderselskabslandet.

Det sjette element indeholder anbefalinger, der skal forhindre, at CFC-beskatningen medfører dobbeltbeskatning. Anbefalingerne er, at der gives fradrag for de skatter, der betales af CFC-selskabet og andre selskaber af CFC-selskabets indkomst (creditlempelse), samt at udbytter og avancer på aktier i CFC-selskabet skattefritages, hvis indkomsten i CFC-selskabet tidligere er blevet beskattet.

Direktivets bestemmelser om CFC-beskatning følger anbefalingerne fra OECD-rapporten og indeholder regler vedrørende alle seks elementer.

Det foreslås, at udgangspunktet for implementeringen af direktivets minimumskrav er at fastholde de grundprincipper for CFC-beskatning af danske moderselskaber med kontrollerede datterselskaber, der ligger til grund for den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32. Det bemærkes, at de gældende CFC-regler vurderes at udgøre et effektivt værn mod flytning af mobile indkomster, og at de også i vidt omfang opfylder direktivets minimumskrav til CFC-reglerne. De gældende regler lever således fuldt op til minimumskravene i direktivet bl.a. vedrørende de sidste tre af de ovennævnte elementer, dvs. i relation til reglerne om opgørelsen af CFC-indkomsten, medregningsandelen og lempelse for beskatningen af datterselskabet. Der foreslås derfor ingen ændringer af de gældende regler på disse punkter.

På en række punkter er justeringer dog nødvendige, jf. særligt nedenfor i afsnit 2.1.2.3. om definitionen af CFC-enhed og kontrol og 2.1.2.4. om definitionen af CFC-indkomst. Desuden foreslås en række yderligere ændringer, som vurderes at være hensigtsmæssige. Det bemærkes herved, at det er centralt, at CFC-reglerne også fortsat skal opfylde deres grundlæggende funktion som værn mod flytning af mobile indkomster, men at det samtidig bør tilstræbes, at reglerne er målrettede, således at de ikke indebærer en beskatning af danske moderselskaber, der vil kunne hæmme dem unødigt i konkurrencen mod koncerner, hvis moderselskaber har skattemæssigt hjemsted i andre lande.

Det bemærkes overordnet, at selskabsskattelovens § 32 finder tilsvarende anvendelse for fonde omfattet af fondsbekatte- loven. Justeringerne i de gældende regler, der gennemgås nedenfor, vil derfor have tilsvarende virkning for beskattningen af indkomsten i fondenes datterselskaber.

Det foreslås, at justeringerne af CFC-reglerne har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere. Det bemærkes, at skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til CFC-reglerne skulle have været gennemført af medlemsstaterne senest den 31. december 2018, og de nationale gennemførselsbestemmelser skulle have været anvendt fra den 1. januar 2019. Direktivets implementeringsfrist er således ikke er overholdt, jf. herom også nedenfor i punkt 7.

2.1.2.3. Definitionen af CFC-enhed og kontrol

Det foreslås, at de danske CFC-regler følger direktivet og BEPS-anbefalingerne for så vidt angår definitionen af, hvornår der foreligger en CFC-enhed omfattet af CFC-reglerne, og for så vidt angår kontrolbegrebet.

Det foreslås, at alle datterselskaber, der er selvstændige skattesubjekter (herefter datterselskabet), skal omfattes af reglerne. Det er hermed ikke afgørende, om datterselskabet er etableret i den ene eller anden virksomhedsform. CFC-reglerne vil endvidere fortsat finde tilsvarende anvendelse på danske selskabers faste driftssteder i udlandet. Justeringerne af CFC-reglerne har tilsvarende virkning for beskattningen af indkomsten i selskabernes faste driftssteder.

Det foreslås, at der ikke indføres undtagelser til CFC-reglerne baseret på beskattingsniveauet for datterselskabet. De danske CFC-regler vil dermed fortsat gælde for alle kontrollerede datterselskaber, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende. De danske CFC-regler vil således fortsat ikke indebære nogen forskelsbehandling, idet et dansk moderselskab behandles ens, hvad enten det ejer et dansk datterselskab, et udenlandsk datterselskab inden for EU/EØS eller et udenlandsk datterselskab uden for EU/EØS. Dette sikrer, at de danske regler fortsat er robuste over for flytning af mobile indkomster til datterselskaber, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Direktivet giver medlemslandene mulighed for at undtage finansielle selskaber fra CFC-reglerne, hvis 1/3 eller mindre af CFC-indkomsten hidrører fra transaktioner med moderselskabet selv eller med tilknyttede selskaber. Det foreslås, at denne undtagelse skal erstatte den gældende dispensationsmulighed i selskabsskattelovens § 32, stk. 2, hvorefter Skatterådet efter ansøgning kan fritage finansielle selskaber fra CFC-beskatning. Det foreslås, at finansielle selskaber defineres på samme måde som i direktivet.

I tilfælde, hvor indkomsten i datterselskabet allerede beskattes i det danske moderselskab, er der ikke grundlag for beskattning efter CFC-reglerne, idet en sådan beskattning tværtimod ville indebære dobbeltbeskatning. De allerede gældende undtagelser, hvorefter CFC-reglerne ikke finder anvendelse, når datterselskabet er omfattet af international sambeskatning med moderselskabet, og når moderselskabets aktier i datterselskabet (CFC-enheden) er aktier i et investeringsselskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19

eller aktier, der ejes gennem et livsforsikringsselskab, foreslås derfor opretholdt. Det bemærkes, at indkomsten i datterselskabet i de to sidste situationer allerede lagerbeskattes i Danmark.

Det foreslås, at CFC-reglerne fremover heller ikke skal finde anvendelse, når aktierne i datterselskabet ejes gennem enten et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab, der beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven, eller et investeringsselskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, når moderselskabet eller den direkte ejer af investeringsbeviserne m.v. beskattes efter aktieavancebeskatningslovens § 19 A. Også i disse tilfælde bliver indkomsten i datterselskabet allerede lagerbeskattet i Danmark, således at beskattning efter CFC-reglerne ville indebære dobbeltbeskatning.

Det foreslås endvidere, at kontrolbegrebet justeres i overensstemmelse med direktivet. Det foreslås, at et datterselskab anses for kontrolleret, hvis moderselskabet selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne, direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet. Det foreslås, at kontrolkravets opfyldelse skal bero på en samlet opgørelse af ejerandele, stemmerettigheder og overskudsandele, der besiddes af tilknyttede personer.

Det foreslås, at det i CFC-reglerne i overensstemmelse med definitionen i direktivets artikel 2, nr. 4, fastlægges, hvilken kreds af juridiske og fysiske personer der anses for tilknyttede personer. Definitionen medfører, at der ved moderselskabets tilknyttede personer forstås:

- Et selvstændigt skattesubjekt, hvor moderselskabet har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet i det selvstændige skattesubjekt, eller
- en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet i moderselskabet.

Hvis en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte har indflydelse i moderselskabet og en eller flere selvstændige skattesubjekter på 25 pct. eller mere, vil alle berørte enheder, herunder moderselskabet, skulle anses for tilknyttede personer.

Det foreslås desuden, at der ved bedømmelsen af en fysisk persons ejerbesiddelser medregnes direkte og indirekte indflydelse, som besiddes af den fysiske persons nærtstående familiemedlemmer, af en fond eller trust stiftet af den fysiske person eller dennes nærtstående eller af fonde og truster stiftet af disse. En tilsvarende tilføjelse i forhold til direktivets definition af tilknyttede personer findes i den gældende bestemmelse og foreslås opretholdt med henblik på, at definitionen af tilknyttede personer ikke omgås ved at dele ejerskabet med nærtstående familiemedlemmer.

Det fremgår af OECD-rapporten, at landene med henblik på at forhindre omgåelse kan opføre kontrolkravet samlet for selskaber, der optræder i fællesskab. Det foreslås i overensstemmelse hermed, at det ikke skal være muligt at omgå CFC-beskatningen ved, at to uafhængige selskaber agerer i fællesskab og opretter et fællesejet CFC-selskab. En tilsvarende bestemmelse findes i den gældende CFC-regel. Bestemmelsen foreslås dog omformuleret, således at den svarer til formuleringen i skatteundgåelsesdirektivet.

2.1.2.4. Definitionen af CFC-indkomst

Det foreslås i relation til definitionen af CFC-indkomst, at de gældende regler justeres med udgangspunkt i direktivets model a (direktivets artikel 7, stk. 2, litra a). Systematikken i denne model svarer i store træk til systematikken i den gældende danske CFC-regel i selskabsskattelovens § 32.

Det bemærkes, at det vurderes at ville udgøre en væsentlig svækkelse af værnet mod flytning af mobile indkomster, såfremt CFC-reglerne i stedet blev udformet i overensstemmelse med direktivets model b, hvorefter moderselskabet alene skal medregne den del af CFC-selskabets indkomst, der hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle, og som udelukkende er oprettet med det hovedformål at opnå en skattefordel.

Direktivet medfører, at den gældende definition skal ændres på to punkter. Det foreslås, at de danske regler ændres i overensstemmelse med direktivet, jf. umiddelbart nedenfor.

Det første punkt vedrører indkomsten fra immaterielle aktiver. Efter gældende regler medregnes til CFC-indkomsten dels fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver, dels royalties i form af vederlag for at anvende eller for retten til at anvende immaterielle aktiver. Efter skatteundgåelsesdirektivet skal til CFC-indkomsten medregnes royalties og "anden indkomst" fra immaterielle aktiver, og det foreslås, at bestemmelsen om, hvilke indtægter og udgifter der medregnes til CFC-indkomsten, ændres i overensstemmelse hermed.

Medtagelsen af anden indkomst fra immaterielle aktiver som CFC-indkomst vil indebære, at enhver indkomst fra sådanne aktiver, uanset indkomstens fremtrædelsesform, medregnes til CFC-indkomsten. Begrebet anden indkomst vil omfatte fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver, som allerede medregnes til CFC-indkomsten efter gældende regler. Derudover vil den foreslåede definition 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 royaltyafkast på de immaterielle aktiver.

Det bemærkes, at den foreslåede udvidelse af definitionen af CFC-indkomst i form af indkomst fra immaterielle aktiver skal ses i lyset af, at indehavere af immaterielle aktiver, som påpeget i OECD-rapporten om det 3. handlingspunkt i BEPS-projektet, kan oppebære et afkast heraf på flere forskellige måder, og at afkastet således ikke altid vil fremstå som et særskilt vederlag (en royalty) for anvendelsen af eller for retten til at anvende de immaterielle aktiver. Som et eksempel herpå kan nævnes, at en sælger af halvfabrikata, der

giver køberen mulighed for at udnytte sælgerens immaterielle rettigheder til fremstilling af færdige produkter, kan indregne sit vederlag for denne brugsret i salgsprisen for de solgte halvfabrikata fremfor at kræve en særskilt royaltybetaling.

CFC-reglerne vil kun udgøre et effektivt værn mod flytning af mobile indkomster til lande med lavere beskatning, såfremt de sikrer, at afkastet af immaterielle aktiver medregnes som CFC-indkomst uden hensyn til, hvilken juridisk form dette afkast konkret har.

For koncerner, hvis virksomhed i betydeligt omfang er baseret på udnyttelse af koncernens egne immaterielle aktiver, ville den foreslåede udvidelse af definitionen af CFC-indkomst isoleret set kunne medføre en beskatning, der ikke kan anses for nødvendig med henblik på, at CFC-reglerne kan opfylde sin funktion som værn mod flytning af mobile indkomster til lande med lavere beskatning. Det skyldes navnlig, at de gældende CFC-regler i en række tilfælde medregner afkast af immaterielle aktiver som CFC-indkomst, selv om de immaterielle aktiver ikke er blevet flyttet fra det land, hvor de er blevet oparbejdet.

Det foreslås derfor at målrette bestemmelsen om, hvornår indkomst fra immaterielle aktiver anses for CFC-indkomst, således at der kun sker CFC-beskatning i de tilfælde, hvor der inden for koncernen er gennemført den form for transaktioner, som CFC-reglerne udgør et værn imod. Det foreslås således, at beskatning efter CFC-reglerne kun vil skulle ske, i det omfang indkomst fra immaterielle aktiver kan henføres til immaterielle aktiver, der ved overdragelse har ændret beskatningssted, eller som er blevet oparbejdet af koncernforbundne selskaber i et andet land.

Indkomst fra egen-oparbejdede immaterielle aktiver eller fra immaterielle aktiver oparbejdet ved kontraktforskning (levering af forsknings- og udviklingsydelser) fra uafhængige tredjeparter vil efter forslaget ikke være omfattet af CFC-reglerne. I relation til tilkøbte immaterielle aktiver indebærer forslaget endvidere, at den herfra oppebårne indkomst ikke vil skulle anses for CFC-indkomst, når aktiverne er oparbejdet eller udviklet i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

De foreslåede regler om, hvornår afkast af immaterielle aktiver vil skulle anses for CFC-indkomst, vil kunne nødvendiggøre, at der sker en opdeling af indkomst, der oppebæres som et samlet beløb, men som efter de foreslåede regler kun delvist skal anses for CFC-indkomst.

Det vil således efter forslaget være nødvendigt at fastlægge, hvor stor en del af indkomsten der må anses for afkast af immaterielle aktiver, når dette afkast er indregnet i vederlaget for levering af varer eller tjenesteydelser. Det vil f.eks. gælde, når der i varers salgspris er indregnet en royalty for retten til at anvende et eller flere immaterielle aktiver. Det vil i sådanne tilfælde skulle afgøres på grundlag af almindelige transfer pricing-principper, hvor stor en del af det samlede vederlag der skal anses for at være et (indlejret) afkast af de immaterielle aktiver.

Derudover bemærkes, at immaterielle aktiver vil kunne bestå af flere bestanddele, og at de enkelte bestanddele kan være oparbejdet af forskellige virksomheder beliggende i forskellige lande. Immaterielle aktiver vil derfor kunne bestå af bestanddele, der isoleret set vil skulle vurderes forskelligt i relation til de foreslåede CFC-regler. Et færdigt immaterielt aktiv kan f.eks. bestå af et immaterielt aktiv erhvervet fra udenlandsk selskab, som datterselskabet herefter har videreudviklet både ved egen forsknings- og udviklingsvirksomhed og ved at lade koncerninterne eller koncerneksterne selskaber udføre kontraktforskning.

Det foreslås, at en forholdsmæssig del af afkastet i sådanne tilfælde skal anses for CFC-indkomst. Det foreslås endvidere, at denne forholdsmæssige del skal opgøres som den del af den samlede indkomst fra de immaterielle aktiver, der isoleret set udgør CFC-indkomst. Opdelingen af det samlede afkast vil skulle foretages i overensstemmelse med almindelige transfer pricing-principper.

Forslaget om medregning af en forholdsmæssig del af afkastet fra immaterielle aktiver som CFC-indkomst vil også omfatte situationer, hvor der ved en forretningsmæssig aktivitet benyttes flere immaterielle aktiver, som giver et samlet afkast, der ikke uden videre kan henføres til de enkelte aktiver hver for sig.

Det andet punkt, hvor direktivets definition af CFC-indkomst er bredere end den gældende definition, er faktureringselskaber. Direktivet omfatter således indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra salg og tjenesteydelser på varer og tjenesteydelser, der købes og sælges af tilknyttede selskaber. Disse indkomster skal dog alene medregnes, hvis datterselskabet bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.

2.1.2.5. Særligt om afkast af immaterielle aktiver i opkøbte selskaber

Det foreslås, at der fastsættes særlige regler om beskatning af afkast af immaterielle aktiver, som et dansk moderselskab indirekte erhverver ved opkøb af et udenlandsk selskab.

Det foreslås således, at afkast af immaterielle aktiver, der ejes af et selskab, som det danske moderselskab erhverver fra en uafhængig sælger (en ikke tilknyttet person), ikke beskattes som CFC-indkomst. Forslaget herom er begrundet i, at det danske moderselskab i sådanne tilfælde ikke har flyttet de immaterielle aktiver fra det land, hvor aktiverne er oparbejdet eller udviklet, med henblik på at opnå en lavere beskatning af aktivernes afkast. Forslaget vil bidrage til, at danske multinationale koncerner i relation til muligheden for at foretage udenlandske opkøb ikke vil være stillet dårligere end udenlandske konkurrenter, der er hjemmehørende i lande, hvis CFC-regler er lempeligere end de danske.

Det foreslås dog, at anvendelse af den foreslåede regel om fritagelse for CFC-beskatning af afkast af immaterielle aktiver skal være betinget af, at det opkøbte selskabs samlede aktiver ikke for mere end halvdelens vedkommende består af CFC-aktiver, dvs. finansielle aktiver og immaterielle aktiver, hvis afkast beskattes som CFC-indkomst, jf. ovenfor i

punkt 2.1.3.4. Denne undtagelse har til formål at hindre omgåelse af de hensyn, der ligger bag CFC-reglerne. Der bør således ikke skabes mulighed for, at danske selskaber kan opkøbe selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande med lav beskatning, og som hovedsageligt ejer finansielle aktiver og/eller immaterielle aktiver, som er blevet placeret i det pågældende land af skattemæssige grunde, og herefter oppebære de fremtidige afkast fra disse aktiver til lav beskatning.

Den foreslåede grænse på halvdelen af det opkøbte selskabs samlede aktivmasse vurderes at indebære, at den foreslåede hovedregel om, at afkastet af de immaterielle aktiver i opkøbte selskaber ikke CFC-beskattes, vil finde anvendelse i alle tilfælde, hvor der ikke i særlig grad er indikationer for, at mobil indkomst inden opkøbet er flyttet til det pågældende selskab med henblik på skatteundgåelse.

2.1.2.6. Moderselskabets medregning af CFC-enhedens indkomst

Det foreslås i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivets model a, at moderselskabet som udgangspunkt skal medregne datterselskabets positive indkomst opgjort efter danske regler, når CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 af de samlede indkomster i datterselskabet.

Det skal i den forbindelse nævnes, at det ikke er muligt at opretholde den gældende tærskel, hvorefter CFC-reglerne først finder anvendelse, hvis CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mere end halvdelen af de samlede indkomster i datterselskabet. Den maksimale tærskel efter direktivet er mindst 1/3. Det er heller ikke muligt at opretholde den gældende undtagelse for datterselskaber, hvor dets finansielle aktiver udgør 10 pct. eller mindre af selskabets samlede aktiver.

Det foreslås endvidere, at koncerner gives mulighed for udelukkende at medregne datterselskabernes positive CFC-indkomst. Forslaget herom skal ses i lyset af, at de direktivbestemte stramninger af CFC-reglerne kan medføre en udvidelse af antallet af omfattede datterselskaber. Det skyldes navnlig den ovenfor nævnte nedsættelse af tærsklen for, hvornår CFC-reglerne finder anvendelse, og udvidelsen af definitionen af CFC-indkomst til at omfatte anden indkomst af immaterielle aktiver. En medregning af datterselskabernes positive CFC-indkomst vil fuldt ud varetage CFC-reglernes formål om at hindre flytning af mobil indkomst.

Det bemærkes, at forslaget om at give koncerner valgmulighed med hensyn til, om det er datterselskabernes CFC-indkomst eller samlede indkomst, der medregnes, skal ses i lyset af, at det efter omstændighederne vil kunne være mest hensigtsmæssigt for et dansk moderselskab at medregne datterselskabernes samlede positive indkomst og herved undgå de administrative byrder forbundet med at foretage en særskilt opgørelse af CFC-indkomsten. Det vil f.eks. kunne være tilfældet, hvis de udenlandske datterselskaber (hovedsageligt) er hjemmehørende i lande, der har en højere selskabsskattesats end Danmark, således at medregningen af datterselskabernes samlede positive indkomst ikke udløser nogen dansk beskatning.

Den foreslås, at valget skal udøves samlet for alle datterselskaber under moderselskabets kontrol, og at valget skal være bindende i en periode på 5 indkomstår. Denne bindingsperiode foreslås med henblik på at hindre, at der sker en rent skattemæssigt begrundet tilrettelæggelse af koncernens aktiviteter.

Det foreslås desuden, at den gældende regel, der skal forhindre, at reglerne omgås ved, at datterselskabet afstås i stedet for, at datterselskabet realiserer kursgevinster og aktieavancer ved, at det afstår sin aktiebeholdning eller sine fordringer, udvides. Det foreslås, at den skal omfatte alle aktiver og passiver, hvis afkast er CFC-indkomst. Nedbringes moderselskabets ejerandel i datterselskabet, skal moderselskabet derfor beskattes, som om datterselskabet havde afstået en tilsvarende andel af dets aktiver og passiver, hvis afkast er CFC-indkomst. Der ses ikke nogen begrundelse for, at bestemmelsen kun omfatter kursgevinster og aktieavancer og ikke andre aktiver så som immaterielle aktiver. Denne værnsregel i CFC-beskatningen skal ses i lyset af, at moderselskabet normalt ikke er skattepligtigt af aktieavancer ved afståelse af aktier i CFC-selskabet, da der vil være tale om skattefrie koncernselskabsaktier.

Efterfølgende koncernintern flytning til et andet land af immaterielle aktiver, som det opkøbte selskab ejer, vil indebære, at det erhvervende koncernselskabs royalties og anden indkomst fra aktiverne vil være CFC-indkomst.

2.2. Justering af definitionen af fast driftssted

2.2.1. Gældende ret

2.2.1.1. Grundprincipperne i de gældende regler om fast driftssted

Udenlandske selskaber og foreninger m.v. er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt. (begrænset skattepligt), hvis de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Tilsvarende er fysiske personer, der ikke er omfattet af fuld skattepligt her til landet, og dødsboer, der behandles i udlandet, begrænset skattepligtige her til landet, hvis de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4.

Når der foreligger fast driftssted her i landet, skal der opgøres en indkomst for det faste driftssted svarende til den indkomstopgørelse, som et selvstændigt foretagende ville skulle opgøre, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, og kildeskattelovens § 2, stk. 3.

Den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted indtræder, når to grundlæggende forhold foreligger, nemlig dels at den fysiske eller juridiske person udøver et erhverv, dels at dette erhverv udøves gennem et fast driftssted her i landet.

I dansk ret gælder der ingen lovbaseret definition af begrebet »udøvelse af erhverv«. Det er dog i selskabsskattelovens § 2, stk. 7, og kildeskattelovens § 2, stk. 11, fastsat, at aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun anses for udøvelse af erhverv, når der foreligger næringsvirksomhed. Uden for disse tilfæl-

de sker den præcise fastlæggelse af, hvornår der udøves et erhverv i bestemmelsens forstand, med udgangspunkt i praksis, der er baseret på den naturlige sproglige forståelse af begrebet.

Heller ikke begrebet fast driftssted er defineret i lovgivningen, jf. dog nedenfor i afsnit 2.2.1.3 om reglen om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., og nedenfor i afsnit 2.2.1.6 om fjernsalgsreglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 6, og kildeskattelovens § 2, stk. 10.

Efter praksis afgrænses begrebet fast driftssted i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til denne artikel. Artikel 5 i modeloverenskomsten var, trods enkelte sproglige præciseringer i 1977-udgaven, indholdsmæssigt uændret i perioden mellem den første udgave af overenskomsten fra 1963 og til og med udgaven, der udkom i 2014. Som nærmere omtalt nedenfor i afsnit 2.2.2.1 indebærer den udgave af OECD's modeloverenskomst, der udkom i december 2017, derimod visse materielle ændringer i fast driftsstedsbestemmelsen i artikel 5, der ikke uden ændringer af lovgivningen kan indfortolkes i dansk ret.

Afgrænsningen af begrebet fast driftssted i gældende ret skal derfor ske i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til fortolkningen af denne artikel, som den var udformet forud for 2017-udgaven. Det er derfor denne tidligere udgave, der henvises til ved gennemgangen af gældende ret.

Det bemærkes, at de ændringer i kommentarerne til artikel 5 i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, der er udtryk for uddybning og præcisering af fortolkningen af de dele af bestemmelsen, der videreføres indholdsmæssigt uændret, også kan inddrages ved fastlæggelsen af begrebet fast driftssted i gældende ret.

Det bemærkes endvidere, at selv om der foreligger fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2 eller kildeskattelovens § 2, indeholder dobbeltbeskatningsoverenskomster undertiden særlige regler om fast driftssted, der fraviger modeloverenskomstens regler. Sådanne individuelle overenskomstbestemmelser vil kunne indebære begrænsninger i muligheden for at håndhæve den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted her i landet, der ellers følger af selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2.

Når betingelsen om, at der udøves et erhverv, er opfyldt, kan der statueres fast driftssted enten efter reglen om fast forretningssted (afsnit 2.2.1.2-2.2.1.4) eller efter agentreglen (afsnit 2.2.1.5). Derudover indeholder selskabsskattelovens § 2, stk. 6, og kildeskattelovens § 2, stk. 10, en særlig regel om fjernsalg (afsnit 2.2.1.6).

2.2.1.2. Fast driftssted som følge af fast forretningssted

Udgangspunktet efter artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst er, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvorfra en erhvervsvirksomhed helt eller delvist udøves. Der kan af denne definition udledes tre grundbetingelser, der alle skal være opfyldt, for at der kan statueres fast

driftssted, nemlig (1) eksistensen af et forretningssted, (2) at dette forretningssted skal være fast, og (3) at virksomheden skal udøves gennem dette faste forretningssted.

Hvad, der forstås ved et fast forretningssted, illustreres af de ikke-udtømmende eksempler, der opregnes i artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, hvorefter et fast forretningssted f.eks. er et sted, hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted eller en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes. Det er i alle tilfælde en forudsætning, at de tre ovenfor nævnte grundbetingelser er opfyldt.

Udtrykket forretningssted omfatter alle lokaler, indretninger eller installationer, som selskabet, foreningen m.v. benytter til at udøve erhvervsaktiviteten. Det er uden betydning, om det pågældende selskab m.v. er ejer af forretningsstedet eller råder over det på andet grundlag, f.eks. en lejeaftale. Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning, idet et forretningssted f.eks. kan bestå i, at virksomheden blot faktisk råder over et areal, der benyttes til udøvelsen af virksomheden.

Forretningsstedet skal være fast, hvilket for det første indebærer, at der skal være en forbindelse mellem den udøvede virksomhed og en geografisk bestemt lokalitet. Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem nærtliggende lokaliteter, foreligger der normalt et fast forretningssted, såfremt det område, inden for hvilket aktiviteten flyttes rundt el.lign., kan karakteriseres som en sammenhængende kommerciel og geografisk enhed. Det gælder f.eks. for en mine eller et vejarbejde.

Det ligger for det andet i kravet om, at forretningsstedet skal være fast, at det skal have en vis varighed for at kunne udgøre et fast driftssted. Fast driftssted har normalt ikke været statueret, hvis aktiviteten har været mindre end 6 måneder. Kortvarige afbrydelser medregnes ikke, når den periode, hvor forretningsstedet har været benyttet til virksomhedsudøvelsen, skal fastlægges.

Der er dog ikke nogen fast nedre grænse for perioden, og der kan foreligge fast driftssted, selv om forretningsstedet kun har eksisteret i kort tid, når virksomheden som følge af sin art udelukkende udøves i det land, hvor dette forretningssted befinder sig. Selv om benyttelsen af forretningsstedet er kortvarig og herefter afbrydes i en længerevarende periode, kan der endvidere foreligge et fast forretningssted, hvis virksomhedens benyttelse af forretningsstedet er af tilbagevendende karakter. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er blevet anvendt til udøvelse af virksomheden.

Der foreligger et fast driftssted straks fra det tidspunkt, hvor virksomheden er begyndt at udøve sin erhvervsaktivitet gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor selve det faste forretningssted etableres, ikke skal medregnes, hvis etableringsaktiviteterne klart kan adskilles fra de aktiviteter, der indgår i udøvelsen af virksomheden gennem det faste forretningssted. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges

til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at udøve sin erhvervsaktivitet gennem det pågældende forretningssted.

2.2.1.3. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., fastsætter, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag. Reglen fraviger altså det krav til forretningsstedets varighed, som normalt er en betingelse for, at der foreligger et fast forretningssted, der kan udgøre et fast driftssted.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde omfatter ikke blot opførelse af bygninger, men også f.eks. anlæg af veje, broer eller kanaler, udlægning af rørledninger, udgravning og opmudring.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og § 44, litra b, der indebærer, at fysiske personer er begrænset skattepligtige af alle former for lønindkomst fra virksomhed her i landet, når arbejdsgiveren enten har hjemting her i landet eller er skattepligtig af erhvervsaktivitet med fast driftssted her. Da et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag, vil de lønmodtagere, der arbejder på byggepladsen m.v., derfor også være begrænset skattepligtige af lønindkomsten fra dag ét.

Den begrænsede skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., vil i forhold til fysiske og juridiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, kun kunne håndhæves, når byggepladsen m.v. benyttes i den periode, der efter den konkrete overenskomst kræves, for at der foreligger et fast driftssted.

Det bemærkes i den forbindelse, at artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst også indeholder en særregel for denne form for forretningssteder, idet bestemmelsen fastsætter, at en byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde kun udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 12 måneder. Perioden på 12 måneder er i nogle af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster reduceret til 6 måneder eller en endnu kortere periode.

2.2.1.4. Udelukkende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter

Artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst indeholder en undtagelse fra hovedreglen om, at der foreligger et fast driftssted, når virksomheden udøves gennem et fast forretningssted. Efter denne bestemmelse udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted, såfremt virksomheden på det faste forretningssted udelukkende udøver aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden.

Der opregnes i bestemmelsen en række eksempler på faste forretningssteder, der udelukkende benyttes til udøvelse af

aktiviteter, der må anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Disse eksempler omfatter anvendelse af indretninger, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af varer, der tilhører virksomheden, opretholdelse af et varelager, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af virksomhedens varer eller til forarbejdning hos en anden virksomhed, samt opretholdelse af et fast forretningssted, der udelukkende skal foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for virksomheden. Når det faste forretningssted udelukkende anvendes til de udtrykkeligt beskrevne aktiviteter, vil det faste forretningssted ikke udgøre et fast driftssted. Det er således i disse tilfælde ikke nødvendigt at foretage en konkret vurdering af, om aktiviteterne er af forberedende eller hjælpende karakter.

Eksemplerne er ikke udtømmende, og selv om et fast forretningssted ikke udelukkende anvendes til et af de udtrykkeligt anførte formål, vil et fast forretningssted ikke udgøre et fast driftssted, når de aktiviteter, der udøves gennem det faste forretningssted, må anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Aktiviteter, der indgår som en væsentlig og essentiel del i den samlede virksomhed, kan ikke anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Aktiviteter, der involverer en væsentlig del af virksomhedens personel eller aktiver, vil i almindelighed heller ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Hvor en juridisk eller fysisk person har flere faste forretningssteder, hvorfra der udøves virksomhed i Danmark, skal det som udgangspunkt vurderes selvstændigt for hvert enkelt forretningssted, om det udgør et fast driftssted. Virksomheden vil dog ikke kunne undgå beskatning efter reglerne om fast driftssted ved at foretage en kunstig opdeling af sine aktiviteter, men vil skulle anses for at have fast driftssted her i landet, såfremt der fra flere faste forretningssteder udøves aktiviteter, der indgår i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for at udgøre en aktivitet af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

2.2.1.5. Fast driftssted efter agentreglen

Selv om virksomheden ikke udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet, vil der kunne foreligge fast driftssted efter den såkaldte agentregel, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i OECD's modeloverenskomst.

Efter agentreglen vil der foreligge fast driftssted her i landet, såfremt virksomheden har en herværende repræsentant ("agent"), der har og rent faktisk jævnlige bruger en fuldmagt fra virksomheden til at indgå aftaler i virksomhedens navn. Det er en betingelse, at agenten ved udnyttelsen af denne fuldmagt udøver aktiviteter her i landet, der ville have udgjort et fast driftssted for virksomheden, såfremt den selv havde udøvet disse aktiviteter gennem et fast forretningssted her i landet.

Det har ingen betydning, hvilken stillingsbetegnelse repræsentanten har. Den sædvanlige betegnelse i dansk ret er

agenter, men repræsentanten kan også være benævnt mægler, fuldmægtig m.v. Det afgørende er, om virksomheden har givet vedkommende en fuldmagt til at indgå aftaler, og om denne fuldmagt faktisk også jævnlige udnyttes. Enkeltstående aftaleindgåelser efter fuldmagt vil altså ikke være tilstrækkeligt til, at repræsentantens aktiviteter her i landet kan medføre fast driftssted for virksomheden.

Det følger af artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst, at der ikke etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis agenten her i landet er en uafhængig repræsentant, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. I disse tilfælde anses agentens aktiviteter for at være et led i udøvelsen af agentens egen selvstændige virksomhed her i landet.

Afgørende for, om en agent må anses for afhængig eller uafhængig, er, hvilke forpligtelser agenten har i forhold til den udenlandske virksomhed. Der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på virksomhedens vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af virksomheden.

Omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Har virksomheden detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til agenten, eller udøver virksomheden detaljeret kontrol med agentens konkrete udøvelse af opgaverne, kan agenten ikke anses for uafhængig fra hvervgiveren.

Det bør også inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere hvervgiveren om opgavernes udførelse, men også at opnå hvervgiverens accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilrettelagt.

Det er desuden et væsentligt kriterium, hvem der bærer driftsherriserisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten.

Endelig bør også antallet af hvervgivere inddrages. Har agenten kun en enkelt eller ganske få hvervgivere, taler det for at anse agenten for en afhængig agent.

Reglen om, at der ikke vil kunne etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis agenten her i landet er en uafhængig repræsentant, gælder kun, hvis den uafhængige agent ved udførelsen af opgaverne for den udenlandske virksomhed handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. En agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, vil ikke kunne anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på hvervgiverens vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed.

2.2.1.6. Fjernsalg

Det følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 6, og kildeskattelovens § 2, stk. 10, at fysiske og juridiske personer ikke får fast driftssted her i landet, såfremt de udelukkende udøver salgsvirksomhed i form af fjernsalg gennem en re-

præsident med fuldmagt til at binde selskabet, foreningen m.v., når repræsenteren ikke er ansat som lønmodtager i den udenlandske virksomhed.

Efter bestemmelsen forstås ved fjernsalg repræsenterens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller et hermed koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller en person eller en hermed nærtstående, der kontrollerer fuldmagtsgiveren eller et koncernforbundet selskab, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3.-5. pkt., eller en fond eller trust stiftet af et af disse selskaber, personer eller nærtstående i Danmark udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsenterens salg.

Ud over den passive ordremodtagelse kan repræsenteren udføre mindre opgaver for den udenlandske virksomhed, f.eks. indpakning, opmagasinering, forsendelse, fakturering, reparation og produktion. Repræsenteren kan også fungere som fiskal repræsenter i relation til momslovgivningen. Hvis repræsenteren også udfører andre former for salgsvirksomhed for virksomheden, herunder opsøgende kunde-kontakt og generel markedsføring og rådgivning, finder reglen derimod ikke anvendelse.

Undtagelsen om, at reglen ikke finder anvendelse, hvis virksomheden eller hermed forbundne selskaber, personer m.v. udøver nogen form for erhvervs-mæssig virksomhed i Danmark, der står i forbindelse med repræsenterens salg, har til hensigt at modvirke en kunstig opsplitning af salgsaktiviteterne. Fjernsalgsreglen finder derfor ikke anvendelse, hvis de pågældende fysiske eller juridiske personer f.eks. har aktivt opererende sælgere og rådgivere i Danmark eller udfører reparationer eller serviceydelser i Danmark efter selve salget. Det gælder også, selv om de pågældende aktiviteter isoleret bedømt er af forberedende eller hjælpende karakter.

2.2.1.7. Fast driftssted i udlandet for fuldt skattepligtige

For selskaber, foreninger m.v., der er fuldt skattepligtige her til landet efter selskabsskattelovens § 1, sker beskatningen efter et territorialprincip. Det følger således af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke medregnes indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, medmindre selskabet, foreningen m.v. har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Dog medregnes indkomsten i faste driftssteder og faste ejendomme i tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark.

Afgrænsningen af indkomst fra bl.a. fast driftssteder følger de tilsvarende afgrænsninger i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, for udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark.

Fuldt skattepligtige fysiske personer beskattes efter globalindkomstprincippet, og indkomst fra fysiske personers faste

driftssteder i udlandet medregnes derfor ved den danske indkomstopgørelse.

2.2.2. Den foreslåede ordning

2.2.2.1. Tilpasning til 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst

Det foreslås at ændre selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2, således at de interne danske bestemmelser om fast driftssted grundlæggende svarer til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er affattet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten.

Bestemmelsen i artikel 5 i OECD's modeloverenskomst er i 2017-udgaven på en række punkter blevet præciseret, uden at disse præciseringer kan anses for at være udtryk for materielle ændringer af bestemmelsen. Isoleret set vil det være muligt at tage højde for disse ændringer ved fortolkningen af de gældende bestemmelser i selskabsskatteloven og kildeskatteloven.

Der er i 2017-udgaven af modeloverenskomsten imidlertid også foretaget indholdsmæssige ændringer af artikel 5 som opfølgning på det arbejde med bekæmpelse af skatteudhuling og overskudsflytning (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)), der foregik i OECD. De materielle ændringer af bestemmelsen er baseret på anbefalingerne i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet ("Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status") og består i to overordnede elementer, som lovforslaget tager højde for.

For det første er agentreglen (artikel 5, stk. 5 og 6) væsentligt ændret. Disse ændringer har overordnet til hensigt at hindre, at agentreglen udnyttes til kunstigt at undgå etablering af et fast driftssted i det land, hvor agentens aktiviteter udøves.

For det andet er reglen om, at faste forretningssteder med aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter ikke udgør et fast driftssted (artikel 5, stk. 4), ændret. Det er ved disse ændringer gjort til et generelt, overordnet krav, at de aktiviteter, der udøves gennem det faste forretningssted, udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Derudover er der i artikel 5, stk. 4.1, indsat en ny bestemmelse, der udgør et værn mod, at bestemmelsen udnyttes til at undgå fast driftssted ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere forbundne virksomheder, der disponerer over separate faste forretningssteder.

De ændringer af artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, der er udtryk for materielle ændringer af bestemmelsen, kan ikke indfortolkes i de gældende danske bestemmelser om fast driftssted.

Forslaget om at tilpasse de interne danske bestemmelser om fast driftssted til 2017-udgaven af artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst er i overensstemmelse med regeringens overordnede politik om bekæmpelse af skatteundgåelse og med den brede politiske aftale med alle Folketingets partier om en styrket indsats mod international skatteundgåelse, der blev indgået i maj 2017. Det indgår

i denne aftale, at BEPS-anbefalingerne skal implementeres i dansk ret.

Den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst med Japan, der trådte i kraft den 27. december 2018, jf. § 2 i bekendtgørelse nr. 1452 af 10. december 2018 om ikrafttræden af lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst og tilhørende protokol mellem Danmark og Japan, indeholder allerede en bestemmelse om fast driftssted, der er baseret på artikel 5 i 2017-udgaven af modeloverenskomsten. Der er imidlertid ikke i gældende ret hjemmel til at statuere fast driftssted her i landet for japanske virksomheder, i det omfang fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten kun foreligger som følge af, at overenskomsten inkorporerer de materielle ændringer, som indgår i 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning gør det endvidere muligt for Danmark at ratificere den såkaldte MLI-konvention, hvorved gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster vil kunne ændres, uden at det vil være nødvendigt at forhandle bilaterale ændringsprotokoller. Visse af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster vil ved ratifikation af MLI-konventionen blive ændret, således at 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst inkorporeres. Det forudsætter, at Danmarks respektive aftaltparter ligeledes ratificerer MLI-konventionen uden at tage forbehold over for, at fast driftsstedsbestemmelsen ændres.

De overenskomstbestemmelser om fast driftssted, der ændres som følge af MLI-konventionen, vil kun kunne håndhæves fuldt ud her i landet, hvis de danske internretlige regler om fast driftssted ændres, således at de tager hensyn til de materielle ændringer, som indgår i 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Det foreslås, at gennemførelsen af de ændringer af reglerne om fast driftssted i selskabsskatteloven og kildeskatteloven, der er nødvendige for at sikre, at reglerne grundlæggende svarer til artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, i det væsentlige sker ved en nyaffattelse af regelsættet. En sådan nyaffattelse vurderes at være nødvendig af lovtekniske grunde, og den sikrer samtidig, at det i videre omfang end efter de gældende regler fremgår direkte af lovtæksten, hvornår der foreligger fast driftssted her i landet.

For selskaber, foreninger m.v. vil de foreslåede bestemmelser i selskabsskatteloven ikke blot få betydning for udenlandske virksomheder, idet de også vil være afgørende for, om danske selskaber, foreninger m.v. efter danske regler får fast driftssted i udlandet og dermed som følge af territorialprincippet som udgangspunkt ikke skal medregne indtægter og udgifter fra det faste driftssted ved den danske indkomstopgørelse, jf. ovenfor i afsnit 2.2.1.7.

2.2.2.2. Fast driftssted som følge af fast forretningssted, herunder bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde

Det foreslås, at der i både selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2 indsættes en bestemmelse, der i overens-

stemmelse med udgangspunktet efter artikel 5, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst fastsætter, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvorfra en erhvervsvirksomhed helt eller delvist udøves. Det bemærkes, at der dog ikke vurderes at være noget behov for i lovtæksten at gengive den ikke-udtømmende opregning af eksempler på faste forretningssteder, der er indeholdt i artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Den foreslåede bestemmelse vil være i fuld overensstemmelse med, hvordan fast driftsstedsbegrebet i de to love fortolkes efter gældende ret, jf. herom ovenfor afsnit 2.2.1.2, og der vil derfor ikke være tale om en indholdsmæssig ændring.

Det foreslås endvidere, at den i afsnit 2.2.1.3 omtalte særlig regel om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejder videreføres, således at sådanne arbejder fortsat anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

2.2.2.3. Udelukkende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter

Det foreslås, at der i både selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2 indsættes en bestemmelse, der i overensstemmelse med artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst fastsætter, at et fast forretningssted ikke udgør et fast driftssted, såfremt selskabet, foreningen m.v. på det faste forretningssted udelukkende udøver aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden.

Den foreslåede regel vil i det væsentlige svare til, hvordan fast driftsstedsbegrebet i de to love fortolkes efter gældende ret, jf. herom ovenfor afsnit 2.2.1.4 om faste forretningssteder, hvorigennem der udelukkende udføres aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter.

Efter den foreslåede regel vil det dog være et generelt krav, at de aktiviteter, der udøves gennem det faste forretningssted, må anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. I modsætning til, hvad der er tilfældet efter gældende ret, vil dette krav efter den foreslåede bestemmelse således også gælde, selv om der på forretningsstedet udelukkende udøves den form for aktiviteter, der er omfattet af de i artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst specifikt opregnede eksempler.

Dette er i overensstemmelse med den ændrede affattelse af artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst. Ændringen skal ses i lyset af, at det i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet blev vurderet, at den hidtidige affattelse af bestemmelsen utilsigtet havde gjort det muligt for virksomheder at udøve omfattende erhvervsmæssige aktiviteter, uden at der forelå fast driftssted i det land, hvor aktiviteterne blev udøvet.

Der foreslås i tilknytning hertil endvidere en værnsregel, der skal hindre, at undtagelsen om faste forretningssteder, hvorigennem der udelukkende udøves aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til at undgå fast driftssted her i landet ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere forbundne virksomheder. Denne værnsregel er i overensstemmelse med den nye be-

stemmelse i artikel 5, stk. 4.1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst – den såkaldte anti-fragmenteringsregel.

Efter den foreslåede værnregel vil der i visse situationer foreligge fast driftssted her i landet, hvis en fysisk eller juridisk person gennem et fast forretningssted udøver funktioner, der isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Det vil være tilfældet, når disse funktioner indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som vedkommende selv eller hermed nært forbundne fysiske eller juridiske personer udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til skattelovgivningens almindelige regler, jf. ligningslovens § 2, anses for interesseforbundne. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet ”nært forbundne” fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

2.2.2.4. Fast driftssted efter agentreglen og ophævelse af fjernsalgsreglen

Det foreslås, at der i både selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2 indsættes bestemmelser, der regulerer, i hvilket omfang det medfører fast driftssted her i landet, at en repræsentant handler på virksomhedens vegne her i landet (agentreglen).

Det foreslås, at det vil skulle medføre fast driftssted her i landet, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på virksomhedens vegne og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden. Det vil efter forslaget være en betingelse, at disse aftaler enten indgås i virksomhedens navn eller vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra virksomheden. Endvidere vil det være en betingelse, at de aktiviteter, som agenten på virksomhedens vegne udøver her i landet, ville have medført fast driftssted for virksomheden, hvis virksomheden selv havde udøvet de pågældende aktiviteter.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst og indebærer, at agentreglen i videre omfang end efter gældende ret kan medføre fast driftssted.

Det vil efter forslaget ikke længere være en betingelse for anvendelsen af agentreglen, at repræsentanten her i landet handler i virksomhedens navn. Netop denne betingelse har ifølge OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet givet virksomhederne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handler på virksomhedens vegne, handler som kommissionær, dvs. i

eget navn. Kommissionsforhold vil derimod være omfattet af den foreslåede regel.

Forslaget vil endvidere indebære, at agentreglen vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden her i landet, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, men spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden.

Yderligere foreslås det, at der indsættes en regel om, at det ikke medfører fast driftssted efter agentreglen, når agenten er en uafhængig agent, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige erhvervsvirksomhed. Dette gælder også efter gældende ret, men det foreslås samtidig som en ny undtagelse, at agenter, der udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere virksomheder, hvormed agenten er nært forbundet, ikke kan anses for at være uafhængig agent. Denne undtagelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, jf. stk. 8, i OECD's modeloverenskomst og har til hensigt at udgøre et værn mod, at en kunstig opsplitning af aktiviteter mellem nært forbundne virksomheder skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.

Endelig foreslås det, at fjernsalgsreglen ophæves. Det bemærkes, at denne særregel, der ikke kan genfindes i OECD's modeloverenskomst, ved indførelsen ved lov nr. 237 af 2. april 1997 blev begrundet med, at fortolkningen af agentreglen i artikel 5, stk. 5 og 6, i OECD's modeloverenskomst i praksis gav anledning til tvivl, og at det derfor fandtes hensigtsmæssigt at fastsætte udtrykkelige interne regler om fjernsalg, som samtidig ville give danske virksomheder større fleksibilitet i relation til at agere som repræsentant for udenlandske virksomheder.

Fjernsalgsreglen vil imidlertid i en række tilfælde kunne føre til, at der ikke opstår fast driftssted her i landet, hvor dette resultat klart er i strid med 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og med de hensyn, der ligger til grund for den ændrede affattelse af bestemmelsen, jf. OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet.

2.3. Fradrag for endelige underskud

2.3.1. Gældende ret

2.3.1.1. Fradrag for endelige underskud i udlandet

Det følger af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, at selskaber, foreninger m.v., der er fuldt skattepligtige her til landet, ikke beskattes af indtægter fra udenlandske faste ejendomme eller fra udenlandske faste driftssteder, og tilsvarende at de ikke har fradrag for udgifter vedrørende sådanne faste ejendomme og faste driftssteder. Det samme gælder for fonde, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, idet selskabsskattelovens regler med visse undtagelser finder tilsvarende anvendelse for disse fonde, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1. Der gælder dermed et princip om territorialbeskatning for danske selskaber, foreninger og fonde m.v. De indtægter og udgifter, der kan henføres til faste driftssteder og faste ejen-

domme i udlandet, indgår således ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Bestemmelsen betyder, at der kun er fradrag for underskud i udenlandske faste driftssteder og underskud vedrørende ejendomme i udlandet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til Danmark, hvis der er valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. De danske selskaber, foreninger m.v., der kan indgå i en international sambeskatning, er de selskaber, foreninger m.v., der er omfattet af obligatorisk national sambeskatning.

Efter selskabsskatteloven er det udgangspunktet, at selskaber, foreninger m.v. udelukkende beskattes af deres egen indkomst, idet selskaber, foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret indgår i en koncern, dog er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. Den obligatoriske nationale sambeskatning gælder for al indkomst i de koncernforbundne selskaber, der er omfattet af enten fuld skattepligt her til landet eller begrænset skattepligt i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a og b, om udenlandske selskabers faste driftssteder og faste ejendomme her i landet. En koncern omfatter efter selskabsskattelovens § 31 C samtlige selskaber, foreninger m.v., hvorover et (moder)selskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse.

Den obligatoriske nationale sambeskatning omfatter dog kun de selskaber, foreninger m.v., der er opregnet i selskabsskattelovens § 31, stk. 1. Denne opregning omfatter bl.a. ikke akkumulerende investeringsforeninger, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 a, foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og fonde omfattet af fondsbeskatningsloven.

Underskud i en koncerns udenlandske selskaber eller i koncernens danske selskabers faste driftssteder eller faste ejendomme i udlandet kan derfor som udgangspunkt ikke fratrækkes ved den danske indkomstopgørelse. I henhold til selskabsskattelovens § 31 A kan det ultimative moderselskab dog vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning i henhold til selskabsskattelovens § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger. Valget af international sambeskatning vil i givet fald også omfatte alle de udenlandske faste driftssteder og udenlandske ejendomme, som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v.

Et valg af international sambeskatning er frivilligt. Ved valg af international sambeskatning bliver al indkomst i de koncernforbundne selskaber beskattet efter de danske indkomstopgørelsesregler og med danske selskabsskattesatser. Dette gælder både overskud og underskud i koncernen. Hvis der vælges international sambeskatning, gælder der en bindingsperiode på 10 år for den internationale sambeskatning. Ved udløbet af 10 års perioden kan koncernen vælge at fortsætte den internationale sambeskatning i en ny 10 års periode eller at lade tidligere udnyttede underskud i udenlandske selskaber eller fra udenlandske faste driftssteder eller faste ejendomme genbeskatte i administrationsselskabet, som er

det øverste danske moderselskab i den sambeskattede koncern. Afbrydes den internationale sambeskatning i bindingsperioden, sker der fuld genbeskatning af eventuelle genbeskatningssaldi. Hvis et udenlandsk selskab eller fast driftssted overtages af en anden koncern, sker der ligeledes genbeskatning. Hvis et udenlandsk sambeskattet selskab har betalt skat i udlandet, lempes den danske skat efter den almindelige creditmetode i ligningslovens § 33, stk. 1, jf. stk. 7. Dette medfører, at der ikke kan opnås et større nedslag i den danske skat end den faktisk betalte skat i udlandet.

2.3.1.2. EU-Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige underskud

EU-Domstolen har i en række domme fastslået, at en forskellig behandling af underskud i henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber kan hindre et moderselskab i at udøve sin etableringsfrihed i medfør af artikel 49 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (herefter TEUF).

EU-Domstolen fastslog i dom af 13. december 2005 i sag C-446/03, Marks & Spencer, at det udgjorde en restriktion af etableringsfriheden, at et moderselskab hjemmehørende i Storbritannien ikke kunne anvende de britiske regler om koncernlempelse til at fradrage underskud i et ikke-hjemmehørende datterselskab. De britiske regler om koncernlempelse er et regelsæt, som ligner de danske regler om national sambeskatning.

Domstolen fandt, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer i relation til adgangen til koncernlempelse, men at en forskellig behandling principielt kan begrundes i tre tvingende almene hensyn, nemlig hensynene til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hindring af risikoen for dobbelt brug af underskud og hindring af risikoen for skatteunddragelse.

Domstolen fastslog dog, at en restriktiv foranstaltning som den, der forelå i den konkrete sag, går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor (1) det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat, med hensyn til det pågældende indkomstår såvel som med hensyn til det tidligere indkomstår, herunder ved eventuel overførsel af underskuddene til tredjepart, og (2) der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i hjemstaten i forbindelse med senere indkomstår, enten af selskabet selv eller af en tredjepart. Forskelsbehandlingen vil altså skulle anses for uproportional, når underskuddet i det ikke-hjemmehørende datterselskab er endeligt.

EU-Domstolen har efterfølgende fastholdt og udbygget sin praksis. EU-Domstolen har bl.a. fastslået, at de betragtninger, der ligger til grund for Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige tab i ikke-hjemmehørende datterselskaber, tillige kan omfatte tab i indirekte ejede datterselskaber (datterdatterselskaber), jf. EU-Domstolens dom af 19. juni 2019 i sag C-608/17, Holmen AB, og at denne praksis også finder anvendelse, når et selskab, der er etableret i en

medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted, jf. f.eks. EU-Domstolens dom af 15. maj 2008 i sag C-414/06, Lidl Belgium.

EU-Domstolen har endvidere fastslået, at den endelige karakter af et underskud ikke kan følge af den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller det faste driftssted er beliggende, f.eks. udelukker enhver mulighed for at fremføre underskuddet. Den manglende mulighed for at kunne tage hensyn til underskuddet i senere indkomstår må i et sådant tilfælde tilskrives særegenheder ved den pågældende medlemsstats lovgivning. I en sådan situation kan fradrag for underskud i et udenlandsk datterselskab eller et udenlandsk fast driftssted derfor afskæres, uden at det vil stride mod EU-retten, jf. bl.a. EU-Domstolens dom i sag C-172/13, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige.

Hvis datterselskabet eller det faste driftssted fortsat oppebærer indtægter i hjemlandet, vil der ikke kunne konstateres et endeligt underskud. Dette gælder også helt minimale indtægter, da muligheden for, at de lidt underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i hjemlandet, fortsat eksisterer, hvis datterselskabet eller det faste driftssted oppebærer indtægter i hjemlandet, jf. bl.a. EU-Domstolens dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock.

I forhold til datterselskaber har EU-Domstolen tillige fastslået, at der ikke vil kunne konstateres et endeligt underskud i en situation, hvor datterselskabet likvideres, hvis der forelå mulighed for en anvendelse af underskuddet i økonomisk henseende ved at overføre dette til en tredjepart inden afslutning af likvidationen, f.eks. ved salg af aktierne i datterselskabet, jf. EU-Domstolens domme af 19. juni 2019 i sag C-607/17, Memira Holding AB, og i sag C-608/17, Holmen AB.

Opgørelsen af størrelsen på underskuddet må efter EU-Domstolens praksis ikke resultere i en ulige behandling i forhold til den beregning, som ville være blevet foretaget, hvis det udenlandske faste driftssted eller det direkte ejede udenlandske datterselskab havde været hjemmehørende her i landet. Tabet skal altså opgøres på samme måde, som hvis tabet var lidt i et hjemmehørende datterselskab eller fast driftssted. Dette fremgår bl.a. af Domstolens dom af 21. februar 2013 i sag C-123/11, A Oy.

Ved EU-Domstolens dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, har Domstolen fastslået, at den ovennævnte praksis også indebærer, at det udgør en EU-retsstridig restriktion i forhold til etableringsfriheden, at danske selskaber, der ikke er omfattet af international sambeskatning, ikke kan fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder.

EU-Domstolen har yderligere ved dom af 7. november 2013 i sag C-322/11, K – med henvisning til praksis vedrørende en forskellig behandling af underskud i henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber – fastslået, at en forskellig behandling af tab på fast ejendom beliggende i henholdsvis hjemlandet og i udlandet kan udgøre en EU-retsstridig restriktion i forhold til kapitalens fri bevægelighed.

Domstolen fastslog dog samtidig, at den endelige karakter af et tab ikke kan følge af den omstændighed, at den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende, udelukker muligheden for at fradrage tab ved salg af fast ejendom. Den manglende mulighed for at kunne tage hensyn til tabet må i en sådan situation tilskrives særegenheder ved lovgivningen i det land, hvor den faste ejendom er beliggende. I en sådan situation kan fradrag for tab på en fast ejendom beliggende i udlandet derfor afskæres, uden at det vil stride mod EU-retten.

2.3.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås som opfølgning på EU-Domstolens dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock at indføre adgang til, at danske selskaber og foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud i udenlandske datterselskaber, henholdsvis direkte ejede og visse indirekte ejede datterselskaber, og endelige underskud i faste driftssteder. De danske regler vil dermed blive i overensstemmelse med EU-retten.

Endvidere foreslås det at indføre adgang til, at danske selskaber og foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet.

Derudover foreslås det at indføre en særskilt adgang til, at danske foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 a og 6, og danske fonde m.v. omfattet af fondsbekskatningsloven kan fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder og endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet. Disse foreninger og fonde m.v. er karakteriseret ved, at de ikke er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning og derfor heller aldrig kan omfattes af en international sambeskatning.

Konkret foreslås indsat en ny bestemmelse i selskabsskatteloven, således at underskud i direkte ejede datterselskaber og faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, samt underskud vedrørende fast ejendom i udlandet, kan medregnes ved opgørelsen af det danske selskabs m.v. skattepligtige indkomst, når underskuddet er endeligt. Efter den foreslåede bestemmelse vil også endelige underskud i indirekte ejede datterselskaber i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, kunne medregnes, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som underskudsselskabet.

Det foreslås i relation til udenlandske datterselskaber, at der kun kan medregnes underskud, som kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Det foreslås i relation til udenlandske faste driftssteder og fast ejendom beliggende i udlandet, at der ved medregning af underskud skal tages hensyn til de begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelse af disse tab inden for en eventuel sambeskat-

ning, der gælder efter den danske skattelovgivnings almindelige regler. Derudover foreslås generelt, at opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

Formålet med disse betingelser er at sikre, at underskud i udenlandske datterselskaber og faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet ikke kan fradrages i videre omfang end tilsvarende underskud i Danmark. Dette er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis, idet der efter denne praksis kun vil kunne være tale om en restriktion i forhold til etableringsfriheden henholdsvis kapitalens fri bevægelighed, såfremt der i en medlemsstat gælder mindre gunstige vilkår for fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber og faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet end for tilsvarende fradrag for underskud konstateret i den pågældende medlemsstat.

Det foreslås yderligere i relation til udenlandske datterselskaber, at der kun skal være adgang til at foretage fradrag for endelige underskud i indirekte ejede datterselskaber, hvis det eller de mellemliggende datterselskab(er) er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land, som underskudsselskabet. Denne betingelse skal ses i lyset af, at det i relation til indirekte ejede datterselskaber egentlig vil være det eller de mellemliggende datterselskab(er), der i givet fald skal indrømmes adgang til tabsfradrag og dermed ville der ved adgang til at foretage fradrag for endelige underskud i indirekte ejede datterselskaber uden den opstillede betingelse være mulighed for, at koncernen ville kunne opnå dobbeltfradrag eller adgang til vilkårligt at vælge, i hvilket land fradraget foretages. En sådan valgmulighed, trods fravalg af international sambeskatning, ville ikke være i overensstemmelse med hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningsretten, hvilket er anerkendt i EU-Domstolens praksis.

Det foreslås, at fastlæggelsen af, om underskuddet er endeligt, i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis skal ske på grundlag af reglerne i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Der vil derfor efter forslaget kun være mulighed for at fradrage et sådant underskud, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v. godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller det faste driftssted er beliggende. Det er i den forbindelse uden betydning, om underskuddet kunne have været anvendt af selskabet selv, det udenlandske datterselskab, det udenlandske faste driftssted eller tredjemand. Tilsvarende vil der efter forslaget kun være mulighed for at fradrag et underskud vedrørende fast ejendom, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v. godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt for selskabet, foreningen eller fonden m.v. at anvende underskuddet i det land, hvor den faste ejendom er beliggende.

Det foreslås, at et underskud ikke kan anses for endeligt, hvis underskuddet er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land end det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Endvidere foreslås, at et underskud heller ikke kan anses for endeligt, hvor underskuddet fortsat ville kunne være anvendt, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende, havde været identiske med de danske regler herom. Herved tager forslaget hensyn til, at en medlemsstat efter EU-Domstolens praksis ikke er forpligtet til at tilpasse sit skattesystem til de forskellige beskatningssystemer i andre medlemsstater (andre lande) med henblik på at sikre, at et selskab, der har valgt at etablere sig i en anden medlemsstat (i et andet land), på nationalt plan bliver beskattet på samme måde som et selskab, der har valgt at etablere sig inden for medlemsstaten.

Det vil efter forslaget være selskabet, foreningen, fonden m.v., der vil skulle godtgøre, at betingelserne for fradrag af underskud i udenlandske datterselskaber, udenlandske faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet er opfyldt, og at underskuddet er opgjort efter danske regler. Det foreslås, at Skatteforvaltningen bemyndiges til at fastsætte nærmere regler om de oplysninger, der vil skulle afgives til Skatteforvaltningen, når der foretages fradrag for endelige tab efter den foreslåede bestemmelse.

2.4. Tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser

2.4.1. Gældende ret

Skattekontrollovens bestemmelser om udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation for kontrollerede transaktioner er ændret med virkning fra den 1. januar 2019 som en del af moderniseringen og omskrivningen af skattekontrolloven. Af skattekontrollovens § 39 fremgår det, at transfer pricing-dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet (tidligere benævnt selvangivelse) skal indgives til Skatteforvaltningen. Transfer pricing-dokumentationen skal imidlertid ikke indsendes, før Skatteforvaltningen har indkaldt dokumentationen.

Transfer pricing-dokumentationen er en særlig skriftlig dokumentation, der indeholder oplysningerne om priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fast i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Denne vurdering bør ske under hensyntagen til, at Skatteforvaltningen ved foretagelsen af skatteansættelsen anvender principperne i OECD's retningslinjer for transfer pricing. I disse retningslinjer er det fastlagt, at selskabets dokumentation skal bestå af tre dele. En fællesdokumentation (master file) indeholdende standardiseret information rele-

vant for alle enheder i en koncern og en landespecifik dokumentation (local file), som henviser specielt til kontrollerede transaktioner foretaget af den lokale skattepligtige enhed. Kravene til det nærmere indhold af local file og master file fremgår af bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner. Et tredje element er land for land-rapporten, jf. skattekontrollovens §§ 47-52.

Efter skattekontrollovens § 46 har Skatteforvaltningen mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet ved udløbet af oplysningsfristen (dvs. den tidligere selvangivelsesfrist). Ændringen ved den skønsmæssige ansættelse skal foretages i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1, hvorefter Skatteforvaltningen alene kan foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis den skattepligtiges ansættelse af indkomsten ikke er fastsat i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville have gjort.

Der kan pålægges en bøde, hvis den skattepligtige efter anmodning fra Skatteforvaltningen undlader rettidigt at indsende den særlige skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner. Den skattepligtige skal først indsende dokumentationen, når Skatteforvaltningen anmoder herom. Skatteforvaltningen fastsætter en frist for indsendelsen, der ikke kan være mindre end 60 dage.

Vurderingen af, om der kan pålægges en bøde, skal således foretages ved udløbet af fristen for indsendelse af transfer pricing-dokumentationen. Såfremt der ved udløbet af indsendelsesfristen ikke er udarbejdet transfer pricing-dokumentation, kan den skattepligtige herefter vælge at udarbejde dokumentation, som kan indgå ved vurderingen af bødens størrelse og indgå ved fastsættelsen af skønnet på ansættelsestidspunktet.

2.4.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at det tydeliggøres, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse i transfer pricing-sager, hvis den særlige transfer pricing-dokumentation ikke er udarbejdet rettidigt.

Det foreslås endvidere, at den udarbejdede transfer pricing-dokumentation skal indgives senest 60 dage efter udløbet af fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens §§ 11-13. Det betyder, at Skatteforvaltningen ikke først skal anmode om indsendelse af dokumentationen og give en 60 dages frist til indsendelse af dokumentationen. Dokumentationen skal allerede efter de gældende regler udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet for indgivelsen af oplysningsskemaet, hvorfor dokumentationen bør ligge klar hos de skattepligtige. Der vil fremover ikke længere opstå tvivl om, hvilket dokumentationsgrundlag, der forelå på oplysningstidspunktet.

Transfer pricing-dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed i overensstemmelse med de priser og vilkår, der ville være fastsat, hvis transaktionerne var afslut-

tet mellem uafhængige parter. Kravene til det nærmere indhold af en transfer pricing-dokumentation fremgår af bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.

Forbundne parter omfattet af skattekontrollovens bestemmelser om transfer pricing har skattemæssigt sammenfaldende interesser og vil derfor ofte søge at optimere, hvortil den skattepligtige indkomst henføres. Det er – uden det fornødne grundlag – vanskeligt for Skatteforvaltningen at stille spørgsmålstegn ved den oplyste indkomst. Det er derfor vigtigt for Skatteforvaltningen, at der udarbejdes en særlig skriftlig dokumentation. Den særlige skriftlige dokumentation skal efter reglerne i skattekontrolloven udarbejdes løbende, idet der f.eks. løbende skal tages stilling til, hvem af parterne, der bærer risikoen, og derfor skal honoreres for dette. Der kan heller ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet efterfølgende korrigeres i den indtægt, som henføres til de enkelte selskaber, medmindre dette er aftalt på forhånd.

En transfer pricing-dokumentation, der er løbende udarbejdet og gennemarbejdet, øger sandsynligheden for, at selskaberne har analyseret de oplyste indtægter, og sikrer, at der ikke udarbejdes begrundelser, der er tilpasset faktum, jf. OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, punkt 5.7.

Med lovforslaget kan Skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet og indgivet rettidigt, hvilket indebærer, at kravene til Skatteforvaltningens dokumentation af ansættelsen nedsættes. Skatteforvaltningen skal dog fortsat inddrage materiale, der modtages efter, at fristen for indgivelse af transfer pricing-dokumentation er udløbet. Lovforslaget ændrer således ikke på, at Skatteforvaltningen som offentlig myndighed har pligt til at indhente alle relevante oplysninger i en sag, før der træffes afgørelse.

Tydeliggørelsen af Skatteforvaltningens mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse skal sikre, at der ikke er tvivl om, hvad der er gældende ret i forhold til dette. Højesteret har i en dom den 31. januar 2019 offentliggjort som SKM 2019.136.HR taget stilling til de regler i skattekontrolloven, der var gældende til og med den 31. december 2018. Af den tidligere bestemmelse i skattekontrolloven fremgik det ikke af bestemmelsen, hvornår transfer pricing-dokumentationen skulle være udarbejdet, jf. bestemmelserne herom i den tidligere skattekontrollovs § 3 B.

Højesteret vurderede, at der ikke i de tidligere gældende regler var holdepunkter for en forståelse, hvorefter det tidspunkt, hvor der kan foretages en skønsmæssig ansættelse af indkomsten, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke foreligger, er et andet end ansættelsestidspunktet, som var det afgørende tidspunkt efter de dagældende regler om foretagelse af en skønsmæssig ansættelse. Højesteret udtaler endvidere, at en transfer pricing-dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver Skatteforvaltningen et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om

armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.

Vurderingen af, om transfer pricing-dokumentationen er så mangelfuld, at der er mulighed for en skønsmæssig ansættelse, skal således – efter de tidligere gældende regler – foretages på ansættelsestidspunktet. I denne vurdering kan det fortsat indgå, om det har haft betydning, at dokumentationen er udarbejdet efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet.

Ved justeringen med lovforslaget foreslås det, at transfer pricing-dokumentation skal indgives senest 60 dage efter fristen for indgivelsen af oplysningsskemaet. Endvidere tydeliggøres det, at Skatteforvaltningen kan foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet og indgivet rettidigt. Som hidtil skal den skønsmæssige ansættelse vedrørende de kontrollerede transaktioner foretages i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1.

Muligheden for tillige at pålægge en bøde ved en forsinket, manglende eller mangelfuld indsendelse af transfer pricing-dokumentationen opretholdes. Det kan således vurderes, om der er grundlag for at pålægge en bøde, efter at oplysningsfristen er udløbet.

2.5. Anvendelse af tvangsbøder ved ikke rettidig indsendelse af dokumentation for kontrollerede transaktioner

2.5.1. Gældende ret

Det følger af skattekontrollovens § 72, stk. 1, at har den skattepligtige ikke rettidigt indgivet et oplysningsskema, jf. § 5, eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, eller ikke vedlagt oplysningsskemaet ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2, eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, kan Skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

Klage til Landsskatteretten har efter bestemmelsens stk. 3 som udgangspunkt ikke opsættende virkning for pålægget.

De daglige tvangsbøder skal i praksis mindst være på 1.000 kr. dagligt. Daglige tvangsbøder gives for hver kalenderdag, det vil sige syv dage om ugen. De daglige tvangsbøder vil kunne forhøjes med skriftligt varsel, hvis den fastsatte tvangsbøde ikke har givet resultat.

Ikke betalte tvangsbøder bortfalder, når den skattepligtige efterlever pålægget, men betalte tvangsbøder tilbagebetales ikke.

2.5.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at hvis en virksomhed med kontrollerede transaktioner omfattet af skattekontrollovens 39 ikke indgiver dokumentation for kontrollerede transaktioner rettidigt, jf. forslaget i § 7, nr. 2, skal Skatteforvaltningen med henblik på at fremtvinge dokumentationen kunne pålægge virksomheden daglige tvangsbøder, på samme måde som det efter gældende ret f.eks. kan ske, hvis en virksomhed, som har pligt til at indgive et skattemæssigt årsregnskab til Skatteforvaltningen, ikke indgiver skatteregnskabet sammen med oplysningsskemaet.

Det vil betyde, at har en virksomhed med kontrollerede transaktioner ikke indgivet den skriftlige dokumentation senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, skal Skatteforvaltningen efter forslaget kunne pålægge virksomheden daglige tvangsbøder.

2.6. Præcisering af reglerne om skattetillæg ved mangelfulde oplysninger om kontrollerede transaktioner i oplysningsskemaet

2.6.1. Gældende ret

Det følger af skattekontrollovens § 73, at har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet Skatteforvaltningen oplysninger efter § 2 eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, pålægger forvaltningen den skattepligtige at betale et skattetillæg på 200 kr., for hver dag oplysningsfristen overskrides. Skattetillægget kan dog som udgangspunkt højst udgøre 5.000 kr. i alt. Skatteforvaltningen kan efter ansøgning i særlige tilfælde fritage den skattepligtige for skattetillægget helt eller delvist.

Skattepligtige omfattet af § 5 er fysiske og juridiske personer, som er omfattet af regler om pligten til at give Skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2 digitalt efter regler fastsat af skatteministeren i medfør af skatteforvaltningslovens § 35. De skattepligtige skal som udgangspunkt give oplysningerne i et oplysningsskema ved anvendelse af de digitale kanaler, som Skatteforvaltningen anviser.

De oplysninger, som er nævnt i § 2, er indkomstoplysninger, oplysninger om ejerbolig, visse formueoplysninger og oplysninger om underskud og tab, som kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører.

Det følger af en meddelelse fra det daværende Told- og Skattestyrelsen i TFS 2000.569, at oplysninger om kontrollerede transaktioner, der efter den dagældende skattekontrollovs § 3 B skulle afgives i tilknytning til selvangivelsen, anses for at være omfattet af selvangivelsespligten. Følgelig er skattemyndighederne berettigede til at opkræve skattetillæg ved manglende afgivelse af oplysninger om kontrollerede transaktioner i selvangivelsen, ligesom myndighederne er berettigede til at fremtvinge de manglende oplysninger ved pålæg af dagbøder.

Efter gennemførelsen af den nye skattekontrollov, hvor det tidligere selvangivelsesbegreb nu er blevet afløst af et oplysningsbegreb, jf. lov nr. 1535 af 19. december 2017, fremgår tilsvarende opfattelse af Den juridiske vejledning afsnit C.D.11.12.4. Det fremgår således af afsnittet, at sanktionerne efter skattekontrollovens §§ 72 og 73 svarer til de tvangsmidler, der bruges i de situationer, hvor en skattepligtig ikke indsender oplysningsskemaet. Oplysninger i blanket 05.021 (engelsk 05.022) anses som en integreret del af oplysningsskemaet, og de manglende oplysninger skal derfor sidestilles med ikke-overholdelse af oplysningspligten. Det fremgår endvidere, at i et koncernforhold kan der pålægges både skattetillæg og daglige tvangsbøder samt bøder efter skattekontrollovens § 84 for hvert enkelt selskabs overtrædelser.

2.6.2. Den foreslåede ordning

I forbindelse med de foreslåede stramminger af reglerne om indgivelse af oplysninger om kontrollerede transaktioner til Skatteforvaltningen findes det hensigtsmæssigt at præcisere gældende ret i lovteksten. Forslaget går derfor ud på i § 73, stk. 1, at præcisere, at også oplysninger om kontrollerede transaktioner efter § 38 må anses som indkomstoplysninger.

Efter skattekontrollovens § 73, stk. 4, kan Skatteforvaltningen i særlige tilfælde fritage for skattetillægget. Bestemmelsen administreres restriktivt og vil også i relation til en virksomhed med kontrollerede transaktioner blive administreret restriktivt. Således må det forventes, at alene akut dokumenteret sygdom, eller at nødvendige oplysninger ikke kan fremskaffes til tiden, uden at dette kan tilregnes virksomheden, vil kunne begrunde en fritagelse for skattetillægget.

2.7. Ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti

2.7.1. Gældende ret

Efter skatteindberetningslovens § 22 kan skatteministeren fastsætte regler om identifikation og automatisk indberetning af finansielle konti til Skatteforvaltningen. Bestemmelsen sikrer, at Danmark gennem udstedelse af nærmere regler herom kan leve op til OECD's fælles indberetningsstandard (Common Reporting Standard) og den såkaldte FATCA-aftale mellem Danmark og USA om automatisk indberetning af finansielle konti med tilknytning til andre lande til skattemyndighederne i det finansielle instituts eget hjemland og udveksling af de indberettede oplysninger mellem landenes skattemyndigheder. Denne udveksling skaber bedre mulighed for at sikre, at personers og selskabers finansielle konti i udlandet kommer til beskatning. Skatteindberetningslovens § 22 er udmøntet ved bekendtgørelse nr. 769 af 25. juni 2014 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til USA og bekendtgørelse nr. 1316 af 20. november 2015 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet.

Efter gældende ret udløber den periode, hvor grundlaget for indberetning af oplysninger om finansielle konti med tilknytning til udlandet skal opbevares, 5 år efter udløbet af det år, indberetningen vedrører. Imidlertid skal grundlaget efter OECD's fælles indberetningsstandard opbevares i mindst 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen. Da indberetningen vedrører kalenderåret, udløber opbevaringsperioden efter gældende ret ved udgangen af det femte år efter det kalenderår, der er indberettet om. Da indberetningsfristen er den 1. maj i året efter det kalenderår, indberetningen vedrører, vil opbevaringsperioden efter de internationale standarder først udløbe den 1. maj i det sjette år efter udløbet af det kalenderår, der er indberettet om.

2.7.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at de danske regler bringes i overensstemmelse med de internationale standarder. Det foreslås således, at grundlaget for indberetningen af finansielle konti

med tilknytning til udlandet skal opbevares i 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen.

De oplysninger, opbevaringsreglen omhandler, omfatter personoplysninger, som er reguleret i databeskyttelsesforordningen. Databeskyttelsesforordningen indeholder ikke nogen specifikke frister for, hvornår personoplysninger skal slettes, men det følger af forordningens artikel 5, stk. 1, litra c, at personoplysningerne skal være tilstrækkelige, relevante og begrænset til, hvad der er nødvendigt i forhold til de formål, hvortil de behandles. I tilknytning hertil er det nævnt i betragtning nr. 39 i forordningens præambel, at det skal sikres, at perioden for opbevaringen af personoplysninger ikke er længere end strengt nødvendigt. Dette vurderes at være opfyldt. Oplysningerne skal sætte Skatteforvaltningen i stand til at kontrollere de finansielle institutters opfyldelse af pligterne til identifikation og indberetning af finansielle konti, og kravet om opbevaring af oplysningerne i 5 år efter udløbet af indberetningsfristen går ikke videre, end dette formål tilsiger.

2.8. Justering af personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse

2.8.1. Gældende ret

Efter gældende ret foreligger der bestemmende indflydelse, hvis den skattepligtige direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerettighederne. Der foreligger således ikke bestemmende indflydelse, hvis ejerandelen eller stemmeandelen udgør 50 pct. eller mindre. Bestemmende indflydelse kan bl.a. foreligge ved anvendelse af armlængdeprincippet for kontrollerede transaktioner i ligningslovens § 2 og ved anvendelse af transfer pricing-reglerne i skattekontrolloven.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse over en juridisk person, eller om der udøves bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes bl.a. ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person eller et dødsbo i Danmark i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

2.8.2. Den foreslåede ordning

Det må anses for at være af underordnet betydning for udøvelsen af bestemmende indflydelse, om en ejerkreds er i Danmark eller i udlandet.

Det foreslås derfor at justere, hvornår ejerandele og stemmerettigheder skal medregnes ved vurderingen af, om der foreligger bestemmende indflydelse. Det afgørende vil herafter være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Dette indebærer, at der ikke er tvivl om, at der også vil kunne foreligge bestemmende indflydelse i en situation, når de ejerandele eller stemmerettig-

heder, som medregnes, ejes af personer eller dødsboer, som er skattepligtige til et andet land end Danmark.

2.9. Definitionen af nærtstående i reglerne om trust

2.9.1. Gældende ret

Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 blev der indført mere robuste skatteregler for trust som opfølgning på Skattelovrådets rapport om trusts, Styrket indsats mod skattely – Trusts, fra marts 2018. Denne lov indeholdt en række nye bestemmelser og justeringer af de eksisterende regler. Ved loven blev der bl.a. indført en bestemmelse om, at transaktioner med trust skal omfattes af armslængdeprincippet, og værnsreglen om beskatning ved stiftelse af trust blev udvidet. Ved lovændringen blev der i denne henseende ændret i ligningslovens §§ 2 A og 16 K.

I begge disse bestemmelser blev der indsat en henvisning til ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. pkt., der definerer nærtstående. Som nærtstående anses herefter den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. I begge bestemmelser burde henvisningen også have omfattet stedbarns- og adoptivforhold, hvorefter disse ville have været sidestillet med oprindeligt slægtskabsforhold.

2.9.2. Den foreslåede ordning

Ved lovforslaget foreslås henvisningen til ligningsloven tilrettet, så henvisningen også omfatter ligningslovens § 16 H, stk. 6, 4. pkt., således at stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold ved anvendelsen af de to bestemmelser om henholdsvis transaktioner med trust og værnsreglen om beskatning ved stiftelse af trust. Efter tilretningen svarer definitionen af nærtstående til den definition, som anvendes i ligningslovens § 2 m.fl.

3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

Den del af lovforslaget, der vedrører CFC-reglerne, vurderes samlet set ikke at have væsentlige provenumæssige konsekvenser, men det bemærkes, at provenuvirkningen er forbundet med betydelig usikkerhed.

Lovforslaget indebærer, at reglerne ændres således, at CFC-reglerne finder anvendelse, hvis CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 mod 1/2 efter gældende regler. Samtidig udvides indkomstbegrebet specielt i forhold til indkomsten fra immaterielle aktiver. Disse ændringer vil bidrage til at gøre de gældende danske CFC-regler mere robuste med henblik på at sikre, at værdierne beskattes der, hvor de er skabt. Isoleret set kan de nævnte ændringer dog medføre, at flere selskaber omfattes af CFC-reglerne.

Samtidig gives de multinationale koncerner mulighed for at vælge, at moderselskabet kun beskattes af CFC-indkomsten og ikke hele indkomsten i de datterselskaber, der omfattes af CFC-reglerne.

Derudover målrettes CFC-beskatningen af afkast af immaterielle aktiver, således at disse afkast ikke anses for CFC-indkomst i en række situationer, hvor udvidelsen af ind-

komstbegrebet ellers kunne medføre, at der ville kunne opstå et utilsigtet merprovenu. Målretningen har dog ikke blot betydning for de former for indkomst fra immaterielle aktiver, der som følge af forslaget fremover vil skulle anses for CFC-indkomst, men også for de former for indkomst af immaterielle aktiver, der efter gældende regler anses for CFC-indkomst.

Med den del af lovforslaget, der vedrører definitionen af fast driftssted foreslås en række justeringer og præciseringer af definitionen af fast driftssted, der er i overensstemmelse med udviklingen i international praksis, og som vil medvirke til at sikre, at indkomst undergives dansk beskatning, når de værdiskabende økonomiske aktiviteter faktisk udøves her i landet.

Ændringerne vil gøre det vanskeligere for udenlandske virksomheder med erhvervs-mæssige aktiviteter i Danmark at undgå, at der etableres fast driftssted i Danmark og dermed indtræder dansk beskatning. Dette vil isoleret set gøre den danske skattebase mere robust og trække i retning af et merprovenu, der dog ikke lader sig kvantificere.

Det bemærkes, at justeringerne vil kunne få betydning for, om danske selskaber efter danske regler får fast driftssted i udlandet, hvilket i nogle tilfælde kan medføre, at Danmark må give afkald på beskatningsretten. Denne effekt vurderes dog at være relativt begrænset og at være koncentreret om selskaber, der udøver erhvervsvirksomhed i lande med en højere selskabsskat end i Danmark.

Med lovforslaget bringes selskabsskatteovens regler om fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v. desuden i overensstemmelse med de krav, der allerede følger af EU-retten. Denne del af lovforslaget har derfor ingen økonomiske konsekvenser.

Den del af lovforslaget, der vedrører implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, vurderes at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen på ca. 4,0 mio. kr. årligt i 2020-2022 og ca. 1,0 mio. kr. årligt i 2023 og frem som følge af mindre systemtilretninger samt øget sagsbehandling.

Den del af lovforslaget, der vedrører justeringen af definitionen af fast driftssted og fradrag for endelige underskud, vurderes at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen på ca. 1,5 mio. kr. i 2020, 2,5 mio. kr. i 2021, 6,5 mio. kr. i 2022, 5,5 mio. kr. i 2023 og 1,5 mio. kr. årligt i 2024 og frem som følge af mindre systemtilretninger samt øget sagsbehandling.

Den del af lovforslaget, der vedrører, at transfer pricing-dokumentationen fremover skal indgives obligatorisk, vurderes at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen på ca. 0,5 mio. kr. årligt i 2021-2025 som følge af mindre systemtilpasninger.

Den del af lovforslaget, der vedrører opbevaringsperioden for grundlaget for indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet, vurderes ikke at medføre nævneværdige økonomiske konsekvenser for det offentlige eller implementeringskonsekvenser af betydning for det offentlige.

Det vurderes, at principperne for digitaliseringsklar lovgivning overordnet er fulgt. Det vurderes dog, at CFC-reglerne ikke overholder princip 1 om enkle og klare regler. Der er tale om internationalt vedtagne standarder og regler med en høj grad af kompleksitet. Det vedrører således værnregler, som i deres natur ikke er enkle. Reglerne er dog i høj grad rettet mod professionelle.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Den del af lovforslaget, der vedrører CFC-reglerne, vil afhænge af den enkelte multinationale concerns konkrete forhold. Samlet set er det vurderingen, at forslaget ikke vil have væsentlige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

De foreslåede justeringer og præciseringer af reglerne om fast driftssted vil bidrage til, at danske og udenlandske virksomheder, der udøver erhvervsvirksomhed her i landet, har lige skattevilkår. Herved undgås bl.a., at virksomheder med skattemæssigt hjemsted her i landet potentielt kan blive udsat for ulige konkurrencevilkår sammenlignet med udenlandske virksomheder.

Den del af lovforslaget, der vedrører opbevaringsperioden for grundlaget for indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet, vil have administrative konsekvenser for finansielle institutter, som fører finansielle konti, og som sletter andre oplysninger før udløbet af den periode, grundlaget for indberetningen af finansielle konti med tilknytning til udlandet skal opbevares. Dette skyldes, at de vil skulle holde grundlaget for indberetningen af finansielle konti med tilknytning til udlandet adskilt fra øvrige oplysninger i forbindelse med sletning af oplysninger. For disse virksomheder betyder dette en merbyrde, som dog må antages at være af begrænset omfang.

Erhvervsstyrelsen – team effektiv regulering vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet. Disse konsekvenser vurderes at være under 4 mio. kr. årligt, hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.

Det vurderes, at principperne for agil, erhvervsrettet regulering ikke er relevante for lovforslaget. Lovforslaget indeholder alene ændringer til den materielle skattelovgivning, hvilket ikke umiddelbart har konsekvenser for erhvervslivets muligheder for at teste, udvikle og anvende nye digitale teknologier og forretningsmodeller.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget vurderes ikke at have administrative konsekvenser for borgerne.

6. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget vurderes ikke at have miljømæssige konsekvenser.

7. Forholdet til EU-retten

Den del af lovforslaget, der vedrører CFC-reglerne, sikrer, at skatteundgåelsesdirektivets artikel 7 og 8, der fastsætter minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, fuldt ud implementeres i dansk ret.

De i direktivet opstillede minimumskrav er i vidt omfang allerede opfyldt i medfør af de gældende CFC-regler i selskabsskatteovens § 32, der vurderes at indebære et overordnet set robust og effektivt værn mod den form for skatteundgåelse, som CFC-regler retter sig imod.

Der er dog visse punkter, hvorpå direktivet stiller minimumskrav til medlemsstaternes regler, som nødvendiggør stramninger af de danske CFC-regler. Det gælder navnlig med hensyn til dels afgrænsningen af CFC-indkomst i relation til indkomst af immaterielle aktiver, dels tærsklen for, hvilken andel et datterselskabs CFC-indkomst kan udgøre af den samlede indkomst, før CFC-reglerne finder anvendelse.

Omvendt er der også punkter, hvorpå de gældende danske regler sikrer et højere beskyttelsesniveau for det danske selskabsskattegrundlag end det, der kræves efter direktivets minimumskrav. Det kan i den forbindelse fremhæves, at de danske regler finder anvendelse uden hensyn til, hvor datterselskabet skattemæssigt er hjemmehørende. Efter direktivet er der derimod ikke krav om, at CFC-reglerne finder anvendelse på datterselskaber hjemmehørende i EU og EØS, medmindre der er tale om ”kunstige arrangementer”, hvor datterselskabet ikke driver en reel erhvervsvirksomhed. Direktivets minimumskrav skal i denne henseende ses i lyset af EU-Domstolens praksis, herunder dom af 12. september 2006 i sag C-196/04, Cadbury Schweppes.

Lovforslaget er baseret på en implementering af direktivets minimumskrav, uden at der herved foreslås en ændring af den danske model for udformningen af CFC-reglerne. Det vurderes således fortsat at være et centralt element i varetagelsen af hensynene bag regelsættet, at reglerne også gælder for datterselskaber beliggende inden for EU/EØS, og at regleres anvendelse ikke afhænger af en såkaldt substanstest.

Skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til CFC-reglerne skulle efter direktivets artikel 11, stk. 1, have været gennemført af medlemsstaterne senest den 31. december 2018, og de nationale gennemførelsesbestemmelser skulle have været anvendt fra den 1. januar 2019. Direktivets implementeringsfrist er således ikke er overholdt.

Det bemærkes, at forslag til gennemførelse af direktivets minimumskrav til CFC-reglerne indgik i lovforslag nr. L 28 i folketingsåret 2018-19, 1. samling. Den del af dette lovforslag, der vedrørte CFC-reglerne, blev ved 2. behandlingen den 18. december 2018 udskilt i et særskilt lovforslag (L 28 B), der efterfølgende bortfaldt ved udskrivelse af valg til Folketinget den 7. maj 2019. Nærværende lovforslag indeholder på en række punkter justeringer i forhold til CFC-reglerne i det tidligere fremsatte lovforslag med henblik på at målrette reglerne, således at der så vidt muligt kun sker beskatning, hvor det er hensigten, idet der dog er lagt vægt på, at reglerne fortsat er robuste.

Endelig bemærkes, at Europa-Kommissionen har indledt en traktatkrænkelsesprocedure mod Danmark som følge af, at implementeringsfristen er overskredet.

Den del af lovforslaget, der vedrører fradrag for endelige underskud, skal ses i lyset af, at EU-Domstolen den 12. juni 2018 afsagde dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W.

Trock. Domstolen fastslog, at det er i strid med artikel 49 TEUF om den frie etableringsret, når det efter selskabsskatteloven ikke er muligt for et dansk selskab, der ikke har valgt international sambeskatning, at fradrage tab i et fast driftssted i en anden medlemsstat ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst, når alle muligheder for at fradrage tabet i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, er udtømt, og der ikke længere oppebæres nogen som helst indtægt fra det faste driftssted.

Selv om dommen kun direkte vedrører danske selskabers faste driftssteder i en anden medlemsstat, har den en afledt betydning for danske selskaber og foreninger m.v. med udenlandske datterselskaber og fast ejendom beliggende i udlandet. Danske selskaber og foreninger m.v. har således tilsvarende efter gældende regler ikke mulighed for at fradrage endelige underskud i udenlandske datterselskaber og endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet, medmindre der er valgt international sambeskatning. Endvidere har dommen en afledt betydning for de danske foreninger og fonde, som aldrig kan omfattes af reglerne om international sambeskatning, men som har faste driftssteder og fast ejendom beliggende i udlandet.

Ved lovforslaget foreslås indført en mulighed for, at danske selskaber og foreninger m.v., der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud i datterselskaber i EU/EØS og i faste driftssteder i EU/EØS. Endvidere foreslås det at indføre adgang til, at danske selskaber og foreninger m.v., der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet.

De bestemmelser, der foreslås indført, har til hensigt at sikre, at EU-retten overholdes. Adgang til fradrag for underskud foreslås derfor kun indført, i det omfang det efter EU-Domstolens praksis må anses for stridende mod EU-retten at nægte danske selskaber adgang til at foretage sådanne fradrag. Det indebærer bl.a., at adgang for danske moderselskaber til at fratække underskud i indirekte ejede datterselskaber (datterdatterselskaber) kun foreslås indført, såfremt både

det pågældende datterdatterselskab og alle mellemliggende selskaber skattemæssigt er hjemmehørende i samme land, der er medlem af EU/EØS, jf. EU-Domstolens dom af 19. juni 2019 i sag C-608/17, Holmen AB. Det bemærkes, at de foreslåede regler dog også vil finde anvendelse i relation til datterselskaber m.v. på Færøerne og i Grønland.

Endvidere foreslås ved lovforslaget indført mulighed for, at foreninger og fonde, der aldrig kan omfattes af en international sambeskatning, kan fradrage endelige underskud i faste driftssteder i EU/EØS og endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet.

De danske regler vil dermed blive i overensstemmelse med EU-retten.

Det bemærkes, at Bevola og Jens W. Trock-sagen var forelagt for EU-Domstolen af Østre Landsret. Skatteforvaltningen vil udsende et styresignal om muligheden for genoptagelse.

Lovforslagets bestemmelser om justering af definitionen af fast driftssted og den del af lovforslaget, der vedrører opbevaringsperioden for grundlaget for indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet, indeholder ingen EU-retlige aspekter.

8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 5. september 2019 til den 3. oktober 2019 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, borger- og retssikkerhedschefen i Skatteforvaltningen, CEPOS, Cevea, Dansk Byggeri, Dansk Energi, Dansk Erhverv, Danske Advokater, Danske Rederier, Datatilsynet, DI, Digitaliseringsstyrelsen, DVCA, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans Danmark, Finans og Leasing, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, IBIS, Investering Danmark, Justitia, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Mellemfolkeligt Samvirke, SEGES, Skatteankestyrelsen, SMVdanmark og SRF Skattefaglig Forening.

9. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør ”Ingen”)	Negative konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør ”Ingen”)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	<p>Lovforslagets bestemmelser om justering af definitionen af fast driftssted vil isoleret set gøre den danske skattebase mere robust og dermed kunne medføre et merprovenu, der dog ikke lader sig kvantificere.</p> <p>Den del af lovforslaget, der vedrører CFC-reglerne, vurderes samlet set ikke at have væsentlige provenumæssige conse-</p>	Ingen

	<p>kvenser, men provenuvirkningen er forbundet med betydelig usikkerhed.</p> <p>I øvrigt vurderes lovforslaget ikke at have økonomiske konsekvenser for det offentlige.</p>	
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	<p>Den del af lovforslaget, der vedrører implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, vurderes at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen på ca. 4,0 mio. kr. årligt i 2020-2022 og ca. 1,0 mio. kr. årligt i 2023 og frem som følge af mindre systemtilretninger samt øget sagsbehandling.</p> <p>Den del af lovforslaget, der vedrører justeringen af definitionen af fast driftssted og fradrag for endelige underskud, vurderes at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen på ca. 1,5 mio. kr. i 2020, 2,5 mio. kr. i 2021, 6,5 mio. kr. i 2022, 5,5 mio. kr. i 2023 og 1,5 mio. kr. årligt i 2024 og frem som følge af mindre systemtilretninger samt øget sagsbehandling.</p> <p>Den del af lovforslaget, der vedrører, at transfer pricing-dokumentationen fremover skal indgives obligatorisk, vurderes at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen på ca. 0,5 mio. kr. årligt i 2021-2025 som følge af mindre systemtilpasninger.</p> <p>Lovforslaget vurderes i øvrigt ikke at have implementeringskonsekvenser for det offentlige.</p>
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	<p>Effekten af den del af lovforslaget, der vedrører CFC-reglerne, vil afhænge af den enkelte multinationale concerns konkrete forhold. Samlet set er det vurderingen, at forslaget ikke vil have væsentlige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.</p> <p>I øvrigt vurderes lovforslaget ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.</p>	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Erhvervsstyrelsen – team effektiv regulering vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet. Disse konsekvenser vurde-

		res at være under 4 mio. kr. årligt, hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	<p>Den del af lovforslaget, der vedrører CFC-reglerne, sikrer, at skatteundgåelsesdirektivets artikel 7 og 8, der fastsætter minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, fuldt ud implementeres i dansk ret. Skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til CFC-reglerne skulle efter direktivets artikel 11, stk. 1, have været gennemført af medlemsstaterne senest den 31. december 2018, og de nationale gennemførselsbestemmelser skulle have været anvendt fra den 1. januar 2019. Direktivets implementeringsfrist er således ikke overholdt. Europa-Kommissionen har indledt en traktatkrænkelserprocedure som følge af, at implementeringsfristen ikke er overholdt.</p> <p>Lovforslaget har desuden til hensigt at bringe selskabsskattelovens regler i overensstemmelse med EU-retten ved at indføre adgang til, at selskaber m.v. kan fradrage endelige tab i datterselskaber og faste driftssteder i EU/EØS, Færøerne og Grønland samt vedrørende fast ejendom i udlandet, uanset et fravalg af international sambeskatning. I den henseende følger lovforslaget op på en dom fra EU-Domstolen (dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock), hvorved det blev fastslået, at de gældende regler i visse tilfælde strider mod EU-retten.</p> <p>I øvrigt vurderes lovforslaget ikke at have EU-retlige aspekter.</p>	
Er i strid med de fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering /Går videre end minimumskrav i EU-regulering (sæt X)	JA X	NEJ

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt., ændres, således at henvisningen til stk. 6, der indeholder en undtagelse fra bestemmelsen, udgår. Efter stk. 6 medfører salgsvirksomhed, der udelukkende sker i form af fjernsalg gennem en repræsentant her i landet, ikke fast driftssted her i landet.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 5, hvor fjernsalgsreglen i det gældende stk. 6 foreslås ophævet.

Til nr. 2

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., ophæves.

Der er tale om en konsekvensændring, idet bestemmelsen, der er en særregel vedrørende fast driftssted i forbindelse med bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, foreslås flyttet til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 2. pkt., jf. lovforslagets § 1, nr. 3.

Til nr. 3

Det foreslås, at der indsættes nye bestemmelser i selskabsskattelovens § 2, stk. 2-5, der vil indebære, at udenlandske selskaber, foreninger m.v., der driver erhverv, efter de interne danske bestemmelser vil få fast driftssted her i landet, når der foreligger et fast driftssted her i landet i henhold til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er affattet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten. Derudover foreslås der i selskabsskattelovens § 2, stk. 6, indsat en bestemmelse, der svarer til den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 7.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er udenlandske selskaber og foreninger m.v. begrænset skattepligtige, når de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Når der foreligger fast driftssted her i landet, skal der opgøres en indkomst for det faste driftssted svarende til den indkomst-opgørelse, som et selvstændigt foretagende ville skulle opgjøre, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2.

Bortset fra bestemmelserne i henholdsvis selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, der omtales nedenfor, og § 2, stk. 6, om fjernsalg, jf. nedenfor under lovforslagets § 1, nr. 5, indehol-

der lovgivningen ikke nogen nærmere definition af begrebet fast driftssted.

Hvad der forstås ved fast driftssted afgøres efter praksis i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til fortolkning af denne artikel. Artikel 5 i modeloverenskomsten var, trods enkelte sproglige præciseringer i 1977-udgaven, indholdsmæssigt uændret i perioden mellem den første udgave af overenskomsten fra 1963 og indtil 2017-udgaven, hvor bestemmelsen i artikel 5 på visse punkter blev indholdsmæssigt ændret.

De foreslåede bestemmelser, der udtrykkeligt vil regulere, hvad der forstås ved fast driftssted, er derfor i væsentligt omfang udtryk for en kodificering af gældende ret, men vil dog på visse punkter indebære en materiel ændring af retstilstanden. Der redegøres nedenfor i bemærkningerne til de enkelte bestemmelser nærmere for, i hvilket omfang de er udtryk for en kodificering af gældende ret eller en ændring af retstilstanden.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at fast driftssted efter selskabsskattelovens stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med det udgangspunkt for fastlæggelsen af, hvorvidt der foreligger fast driftssted, der fremgår af artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Artikel 5, stk. 1, er uændret videreført i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, og den foreslåede bestemmelse er derfor udtryk for en kodificering af gældende ret.

Det bemærkes, at artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst indeholder en opregning af faste forretningssteder, der navnlig kan udgøre et fast driftssted, hvorfra virksomheden udøves. Denne opregning omfatter et sted, hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, og en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes. Eksemplerne er ikke udtømmende, og det er under alle omstændigheder en betingelse, at de almindelige betingelser for eksistensen af et fast driftssted som følge af fast forretningssted er opfyldt. Den omstændighed, at den foreslåede bestemmelse ikke indeholder en tilsvarende opregning, er således ikke udtryk for nogen indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomstens bestemmelser.

Fast driftssted her i landet i medfør af den foreslåede bestemmelse forudsætter, at der er et forretningssted her i landet, som virksomheden råder over.

Udtrykket forretningssted omfatter alle lokaler, indretninger eller installationer, som selskabet, foreningen m.v. benytter til at udøve erhvervsaktiviteten. Det er uden betydning, om det pågældende selskab m.v. er ejer af forretningsstedet eller råder over det på andet grundlag, f.eks. en lejeaftale. Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning, idet et forretningssted f.eks. kan bestå i, at virksomheden blot faktisk råder over et areal, der benyttes til udøvelsen af virksomheden.

Det kan derfor foreligge et forretningssted i bestemmelsens forstand, selv hvis virksomhedens råden er ulovlig.

Det kan undertiden give anledning til tvivl, om virksomheden råder over et forretningssted i tilfælde, hvor virksomhedens medarbejdere i forbindelse med arbejdets udførelse hyppigt befinder sig på et bestemt sted, som virksomheden hverken ejer eller har en aftalebestemt råderet over. Der vil efter kommentarerne til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst (punkt 12-19) i sådanne tilfælde skulle foretages en samlet konkret bedømmelse, hvori det indgår, hvor længe og hvor hyppigt virksomheden er til stede på den pågældende lokalitet, samt hvilke aktiviteter der udøves på stedet.

I dansk praksis har denne problemstilling navnlig været rejst i relation til medarbejderes hjemmekontorer. Hvornår sådanne hjemmekontorer udgør et fast driftssted for virksomheden, er nærmere behandlet i punkt 18 og 19 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, hvor det anføres, at der ikke blot skal lægges vægt på, om medarbejderens brug af hjemmekontoret er af varig og regelmæssig karakter, men også på om det af de konkrete omstændigheder fremgår, at det er nødvendigt, at medarbejderen arbejder hjemme. Det kan f.eks. være tilfældet, fordi virksomheden ikke har stillet et kontor til rådighed for den pågældende, selv om medarbejderen har brug for et kontor for at kunne varetage sine arbejdsfunktioner.

Det er desuden et krav, at det forretningssted, som virksomheden råder over, er fast.

Heri ligger, at det ikke er tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted her i landet, at en udenlandsk virksomhed løbende udøver erhverv her i landet, idet der skal være en forbindelse mellem den udøvede virksomhed og en geografisk bestemt lokalitet.

Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem nærtliggende lokaliteter, foreligger der normalt et fast forretningssted, såfremt det område, inden for hvilket aktiviteten flyttes rundt el.lign., kan karakteriseres som en kommerciel og geografisk enhed. Det gælder f.eks. for en mine eller et vejarbejde. Tilsvarende vil et såkaldt kontorhotel kunne anses for at være et fast forretningssted for en virksomhed, der regelmæssigt lejer kontorer i det pågældende kontorhotel, selv om det ikke er det samme kontor, som virksomheden råder over, hver gang den udøver sin virksomhed i Danmark.

Det ligger endvidere i kravet om, at forretningsstedet skal være fast, at det skal have en vis varighed for at kunne udgøre et fast driftssted. I praksis statueres fast driftssted normalt ikke, hvis aktiviteten varer mindre end 6 måneder, jf. punkt 28 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Kortvarige afbrydelser, f.eks. afbrydelser som følge af vejrliget, medregnes ikke, når den periode, hvor forretningsstedet har været benyttet til virksomhedsudøvelsen, skal fastlægges.

Selv om aktiviteter med en varighed på under 6 måneder som udgangspunkt ikke vil medføre fast driftssted, er der ikke nogen fast nedre grænse for perioden. Der kan således foreligge fast driftssted, selv om forretningsstedet kun har ek-

sisteret i kort tid, når virksomheden som følge af sin art udelukkende udøves i det land, hvor dette forretningssted befinder sig jf. punkt 30 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Som eksempel herpå kan nævnes, at der vil kunne opstå fast driftssted her i landet, såfremt et udenlandsk selskab her i landet udøver en særlig aktivitet i forbindelse med en tidsbegrænset begivenhed her i landet, og det ikke indgår i selskabets sædvanlige erhvervmæssige virksomhed at udøve denne form for aktivitet.

Hvor benyttelsen af forretningsstedet er kortvarig og herefter afbrydes i en længerevarende periode, kan der endvidere foreligge et fast forretningssted, hvis virksomhedens benyttelse af forretningsstedet er af tilbagevendende karakter. Det vil f.eks. være tilfældet med hensyn til virksomhed, der udøves i bestemte måneder hvert år. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet anvendes til udøvelse af virksomheden, jf. punkt 29 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Det er et krav, at selskabet, foreningen m.v. udøver sin erhvervmæssige virksomhed gennem dette faste forretningssted. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne nedenfor til det foreslåede stk. 3 vedrørende faste forretningssteder, der udelukkende anvendes til aktiviteter, der er af forberedende og hjælpende karakter.

Der vil foreligge et fast driftssted straks fra det tidspunkt, hvor selskabet, foreningen m.v. er begyndt at udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor selve det faste forretningssted etableres, ikke skal medregnes, hvis etableringsaktiviteterne klart kan adskilles fra de aktiviteter, der indgår i udøvelsen af virksomheden gennem det faste forretningssted. Det vil f.eks. kunne være tilfældet, hvor der inden virksomhedens egentlige opstart her i landet skal etableres et hovedsæde, hvorfra virksomheden skal udøves. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at udøve sin erhvervsaktivitet gennem det pågældende forretningssted.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Den foreslåede bestemmelse er identisk med den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., der foreslås flyttet af hensyn til systematikken i de foreslåede bestemmelser. Reglen fraviger det krav til forretningsstedets varighed, som normalt er en betingelse for, at der foreligger et fast forretningssted, der kan udgøre et fast driftssted.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde omfatter ikke blot opførelse af bygninger, men også f.eks. anlæg af veje, broer eller kanaler, udlægning af rørledninger, udgravning og opmudring.

Artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst indeholder også en særregel for denne form for forretningssteder, idet bestemmelsen fastsætter, at en byggeplads eller et an-

lægs- eller monteringsarbejde kun udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 12 måneder. Hvor den foreslåede bestemmelse indebærer, at det normale mindstekrav til et fast forretningssteds varighed ikke skal være opfyldt, er varighedskravet efter bestemmelsen i modeloverenskomsten derimod forlænget. Samtidig indeholder en del af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, bestemmelser, der reducerer modeloverenskomstens 12 månedersperiode til 6 måneder eller en endnu kortere periode.

Udenlandske virksomheder, der efter den foreslåede bestemmelse får fast driftssted her i landet fra første dag som følge af et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, vil kunne påberåbe sig den eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Danmark og den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Det betyder i praksis, at den foreslåede særregel om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde kun får betydning i de tilfælde, hvor den udenlandske virksomhed er hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Bestemmelsen har imidlertid ikke som primært formål at sikre, at der udløses beskatning her i landet af udenlandske virksomheder, der udfører ganske kortvarige bygge-, anlægs- eller monteringsarbejder her i landet. Bestemmelsen skal derimod ses i sammenhæng med reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og § 44, litra b, der indebærer, at fysiske personer er begrænset skattepligtige af alle former for lønindkomst fra virksomhed her i landet, når arbejdsgiveren enten har hjemting her i landet eller er skattepligtig af erhvervsaktivitet med fast driftssted her.

Da et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde efter den foreslåede bestemmelse udgør et fast driftssted fra første dag, vil de lønmodtagere, der arbejder på byggepladsen m.v., derfor også være begrænset skattepligtige af lønindkomsten fra første dag. Dette vil være tilfældet, uanset om den begrænsede skattepligt ikke kan håndhæves over for arbejdsgiveren i medfør af bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det foreslås i *stk. 3*, at et fast forretningssted uanset den foreslåede bestemmelse i *stk. 2* ikke udgør et fast driftssted her i landet, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Det foreslås endvidere som en undtagelse hertil, at der foreligger et fast driftssted, hvis de funktioner, som udøves på det faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsaktivitet, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, foreligger der i overensstemmelse med den daværende udformning af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, ikke fast

driftssted her i landet, når et fast forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Der er tale om en undtagelse til udgangspunktet om, at der foreligger fast driftssted, når virksomheder udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

I visse tilfælde vil et fast forretningssted efter artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst som udformet før 2017-udgaven altid skulle anses for udelukkende anvendt med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Det drejer sig om tilfælde, hvor virksomheden (1) anvender indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende virksomheden, (2) opretholder et varelager tilhørende virksomheden udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering eller med henblik på forarbejdning hos en anden virksomhed, eller (3) opretholder et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet.

Der vil i de særligt opregnede tilfælde ikke være behov for at foretage nogen konkret vurdering af, om det pågældende faste forretningssted faktisk anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Når bortses fra de særligt opregnede tilfælde vil der derimod i hvert enkelt tilfælde skulle foretages en konkret vurdering af, om de funktioner, der udøves på et fast forretningssted, kan anses for at være af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Det karakteristiske for et fast forretningssted, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, er, at der på den pågældende lokalitet udøves funktioner med en så fjern forbindelse til virksomhedens centrale indtægtskabende aktiviteter, at der vanskeligt kan allokere en del af virksomhedens profit til det faste forretningssted.

Aktiviteter, der indgår som en væsentlig og essentiel del i den samlede virksomhed, kan ikke anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Aktiviteter, der involverer en væsentlig del af virksomhedens personel eller aktiver, vil i almindelighed heller ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Hvor en virksomhed har flere faste forretningssteder i Danmark, hvorfra der udøves aktiviteter, skal det som udgangspunkt vurderes selvstændigt for hvert enkelt forretningssted, om det udgør et fast driftssted. Virksomheden vil dog ikke kunne foretage en kunstig opdeling af sine aktiviteter og vil derfor skulle anses for at have fast driftssted her i landet, såfremt der fra flere faste forretningssteder udøves aktiviteter, der indgår som led i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der i intern dansk ret sker implementering af dels de ændringer af artikel 5, stk. 4, der er gennemført i 2017-udgaven af OECD's

modeloverenskomst, dels den samtidigt tilføjede bestemmelse i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1.

De pågældende ændringer i OECD's modeloverenskomst hviler på anbefalingerne i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet og har overordnet til hensigt at hindre, at reglen om faste forretningssteder, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til kunstigt at undgå etableringen af et fast driftssted.

Den foreslåede bestemmelse vil ændre retstilstanden på to punkter.

For det første er ordlyden af artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst ændret, således at det nu i alle tilfælde – og altså også i de i bestemmelsen specifikt opregnede eksempler på faste forretningssteder – er en fælles betingelse, at der gennem det pågældende faste forretningssted udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Konsekvensen af denne ændring kan f.eks. illustreres med et fast forretningssted i form af installationer, der anvendes udelukkende med henblik på oplagring og udlevering af virksomhedens egne varer. Efter den tidligere affattelse af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst anses et sådant fast forretningssted altid for anvendt til funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter. Efter ændringen vil der derimod skulle foretages en konkret vurdering af, om de udøvede funktioner i forhold til den af virksomheden udøvede økonomiske aktivitet kan anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. I punkt 62 i kommentarerne til den nye affattelse af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst nævnes som et tilfælde, hvor de beskrevne funktioner ikke kan anses for at være af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, en virksomhed, der sælger varer over internettet og opretholder et meget stort varehus, der anvendes til opbevaring af virksomhedens varer med henblik på udlevering til kunderne i det pågældende land.

Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelse 1. pkt. vil det i overensstemmelse hermed i hvert enkelt tilfælde konkret skulle vurderes, om et fast forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Det bemærkes, at der i artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst fortsat opregnes en række eksempler på faste forretningssteder, der kan anses for anvendt eller opretholdt til udøvelse af funktioner, der udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Da disse eksempler ikke er udtømmende, og da der under alle omstændigheder vil skulle foretages en konkret vurdering af funktionernes karakter, jf. punkt 61-76 i kommentarerne til artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, er disse eksempler ikke medtaget i den foreslåede bestemmelse, men dette er altså ikke udtryk for en indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomsten.

Det andet punkt, hvorpå den foreslåede bestemmelse vil indebære en ændring af retstillingen, består i den værnsre-

gel, der fremgår af foreslåede bestemmelse 2. pkt. Denne bestemmelse svarer indholdsmæssigt til den nye bestemmelse i artikel 5, stk. 4.1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, den såkaldte anti-fragmenteringsregel, og vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommentarer til denne bestemmelse.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle hindre, at den i forslaget til stk. 3, 1. pkt., indeholdte undtagelse om faste forretningssteder, hvorigennem der udelukkende udøves aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til at undgå fast driftssted her i landet ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere nært forbundne virksomheder.

Efter den foreslåede værnsregel vil et fast forretningssted under visse omstændigheder udgøre et fast driftssted her i landet for udenlandske selskaber, foreninger m.v., selv om de gennem det faste forretningssted udøver funktioner, der isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette vil være tilfældet, når disse funktioner indgår blandt flere gensidigt supplerende (komplementære) funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, og som vedkommende selskab eller forening selv eller hermed nært forbundne fysiske eller juridiske personer udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne. Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab, eller hvor to selskaber er ejet af samme fysiske eller juridiske person. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet "nært forbundne" fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen vil finde anvendelse på de tilfælde, hvor der allerede efter gældende ret skal foretages en samlet bedømmelse af aktiviteterne i flere faste forretningssteder, dvs. tilfælde hvor et udenlandsk selskab m.v. fra flere faste forretningssteder udøver aktiviteter, der indgår som led i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Udvidelsen i forhold til gældende ret vil bestå i, at den foreslåede bestemmelse også vil omfatte tilfælde, hvor der sker en kunstig opsplittning af aktiviteter mellem flere selvstændige skattesubjekter, der er nært forbundne.

For en udenlandsk virksomhed, der udøver aktiviteter af (isoleret set) udelukkende forberedende eller hjælpende karakter gennem et fast forretningssted her i landet, vil det faste forretningssted efter forslaget i visse situationer udgøre et fast driftssted her i landet. Det vil være tilfældet, når aktiviteterne på det faste forretningssted set i sammenhæng med nært forbundne virksomheders aktiviteter på faste forretningssteder her i landet må anses for en samlet udøvelse af

erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter.

Den vurdering, som efter forslaget vil skulle foretages af, om der er tale om en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter, vil skulle foretages under inddragelse af alle aktiviteter, som det udenlandske selskab og nært forbundne virksomheder udøver gennem et eller flere faste forretningssteder her i landet. Det vil således også omfatte aktiviteter, som en nært forbundet virksomhed, der er fuldt skattepligtig her til landet, udøver gennem et fast forretningssted her i landet.

Der foreslås i *stk. 4*, at udenlandske selskaber, foreninger m.v. har fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af den udenlandske virksomhed og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden. Det foreslås endvidere, at det er en betingelse, at den virksomhed, som repræsentanten udøver her i landet på vegne af selskabet, foreningen m.v., ville have medført fast driftssted for selskabet, foreningen m.v., hvis virksomheden selv havde udøvet disse aktiviteter her i landet. Endelig foreslås det, at det er en betingelse for, at der foreligger fast driftssted efter den foreslåede bestemmelse, at de aftaler, der indgås som udslag af agentens aktiviteter, enten indgås i virksomhedens navn, vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra virksomheden.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med det nedenfor omtalte forslag til stk. 5, idet de to bestemmelser samlet vil regulere, i hvilket omfang den såkaldte agentregel medfører fast driftssted her i landet. De to foreslåede bestemmelser vil samlet medføre, at selskabsskattelovens regler om fast driftssted svarer til den udformning af agentreglen, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil der kunne foreligge fast driftssted efter den udformning af agentreglen, der fremgår af den tidligere udformning af bestemmelserne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 og 6.

Det indebærer, at der foreligger fast driftssted her i landet, såfremt virksomheden har en herværende repræsentant ("agent"), der har og rent faktisk jævnligt bruger en fuldmagt fra virksomheden til at indgå aftaler i virksomhedens navn, og agenten ved udnyttelsen af denne fuldmagt udøver aktiviteter her i landet, der ville have udgjort et fast driftssted for virksomheden, såfremt den selv havde udøvet disse aktiviteter gennem et fast forretningssted her i landet.

Det har ingen betydning, hvilken stillingsbetegnelse repræsentanten har. Den sædvanlige betegnelse i dansk ret er agenter, men repræsentanten kan også være benævnt mægler, fuldmægtig m.v. Det afgørende er, om virksomheden

har givet vedkommende en fuldmagt til at indgå aftaler, og om denne fuldmagt faktisk også jævnlige udnyttes. Enkeltstående aftaleindgåelser efter fuldmagt vil altså ikke være tilstrækkeligt til, at repræsentantens aktiviteter her i landet kan medføre fast driftssted for virksomheden.

Agentens virksomhed vil dog ikke kunne medføre fast driftssted her i landet, hvis agenten er en uafhængig repræsentant, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. Om denne undtagelse til agentreglen henvises til bemærkningerne nedenfor til den foreslåede bestemmelse i stk. 5.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst og vil indebære, at agentreglen i videre omfang end efter gældende ret kan medføre fast driftssted. Bestemmelsen vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.

Det vil efter forslaget ikke længere være en betingelse for anvendelsen af agentreglen, at repræsentanten her i landet handler i virksomhedens navn. Netop denne betingelse har ifølge OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet givet virksomhederne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handler på virksomhedens vegne, handler som kommissionær, dvs. i eget navn. Kommissionsforhold vil derimod være omfattet af den foreslåede regel.

Efter den foreslåede bestemmelses 1. pkt. vil det fremover være afgørende for, om agentreglen kan medføre fast driftssted for virksomheden, om agenten handler på virksomhedens vegne i forhold til tredjemand. Virksomheden vil efter forslaget også kunne få fast driftssted her i landet som følge af agentens aktiviteter her, selv om den pågældende tredjemand slet ikke er bekendt med, at agenten handler på virksomhedens vegne.

Hvorvidt agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler på virksomhedens vegne, vil bero på en konkret vurdering af, hvad der er den forretningsmæssige realitet. Det vil således ikke i sig selv være afgørende, om virksomheden og agenten f.eks. har indgået en aftale, der fastlægger agentens rolle, og hvad indholdet af en sådan aftale i givet fald er.

Forslaget vil endvidere indebære, at agentreglen vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden her i landet, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, når agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden.

Der ligger i kravet om, at agenten enten "sædvanligvis" skal udnytte en fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne eller spille en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der "rutinemæssigt" indgås uden at blive væsentligt ændret af virksomheden, at det ikke medfører fast driftssted for virksomheden, at en herværende agent f.eks. blot enkelte gange indgår aftaler på virksomhedens vegne. Der vil således skulle være tale om aktiviteter af en vis tilbagevendende karakter.

Kravet om en vis fast karakter følger også af den foreslåede bestemmelses 2. pkt., der fastsætter, at agentens aktiviteter her i landet kun vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden, såfremt selskabet, foreningen m.v. ville have haft fast driftssted efter de foreslåede bestemmelser i stk. 2 og 3, hvis selskabet, foreningen m.v. selv havde udøvet de pågældende aktiviteter her i landet.

Det følger heraf, at det vil være et krav, at agenten kan anses for at udøve aktiviteterne fra et fast forretningssted, jf. forslagens stk. 2, og at der ikke er tale om sådanne aktiviteter af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, som ikke ville have medført fast driftssted, hvis selskabet, foreningen m.v. selv havde udført aktiviteterne, jf. forslagens stk. 3. Ved vurderingen vil kun de aktiviteter, som repræsentanten udfører her i landet på vegne af selskabet, foreningen m.v., skulle inddrages.

Der opstilles endelig i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst i forslagens 3. pkt. den betingelse, at de aftaler, der indgås i forbindelse med agentens aktiviteter for virksomheden, enten skal være indgået i virksomhedens navn, vedrøre overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrøre levering af tjenesteydelser fra virksomheden. Det følger af bestemmelsen, at det ikke vil være afgørende for agentreglens anvendelse, om aftaleparten vil være i stand til retligt at håndhæve de pågældende aftaler over for den udenlandske virksomhed, når blot aftalerne rent faktisk vil skulle opfyldes af den udenlandske virksomhed.

Det foreslås i stk. 5, at den i stk. 4 foreslåede bestemmelse ikke skal finde anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Det foreslås endvidere, at en repræsentant ikke skal anses for en uafhængig repræsentant, hvis repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2.

Heller ikke efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegreb fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil en repræsentants aktiviteter her i landet kunne medføre fast driftssted for en udenlandsk virksomhed, når repræsentanten driver virksomhed som uafhængig agent her i landet og ved udøvelsen af sine aktiviteter for virksomheden handler inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed, jf. den tidligere udformning af bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6.

Afgørende for, om en agent må anses for afhængig eller uafhængig, er, hvilke forpligtelser agenten har i forhold til den udenlandske virksomhed. Der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på virksomhedens vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af virksomheden.

Der kan ikke peges på et enkelt element, der i sig selv er udslagsgivende ved denne samlede afvejning, men navnlig de kriterier, der beskrives i det følgende, bør ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst inddrages.

Omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Har virksomheden detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til agenten, eller udøver virksomheden detaljeret kontrol med agentens konkrete udøvelse af opgaverne, kan agenten ikke anses for uafhængig fra hvervgiveren.

Det bemærkes, at en hvervgiver også i forhold til uafhængige samarbejdspartnere typisk vil give instrukser om opgavernes udførelse og føre en løbende kontrol med, at opgaverne udføres på tilfredsstillende vis. Det er imidlertid kendetegnende for forholdet mellem en hvervgiver og en uafhængig agent, at denne form for instruktion og kontrol har en forholdsvis overordnet karakter, idet hvervgiveren i øvrigt forlader sig på agentens særlige evner m.v.

Det bør også inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere hvervgiveren om opgavernes udførelse, men også at opnå hvervgiverens accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilrettelagt.

Det er desuden et væsentligt kriterium, hvem der bærer driftsherrerisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten.

Endeligt bør også antallet af hvervgivere inddrages. Har agenten kun en enkelt eller ganske få hvervgivere, taler det for at anse agenten for en afhængig agent.

Reglen om, at der ikke vil kunne etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis repræsentanten her i landet er en uafhængig agent, gælder kun, hvis den uafhængige agent ved udførelsen af opgaverne for den udenlandske virksomhed handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. En agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, vil ikke kunne anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på hvervgiverens vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsens 1. pkt. vil indebære, at gældende ret som udgangspunkt videreføres.

Det foreslås i 2. pkt. som en ny undtagelse til reglen om uafhængige agenter, at agenter, der udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere virksomheder, hvormed agenten er nært forbundet, ikke kan anses for at være en uafhængig agent. Denne undtagelse er indføjet i 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, jf. stk. 8, i OECD's modeloverenskomst og har til hensigt at udgøre et værn mod, at en kunstig opsplitning af aktiviteter mellem nært forbundne virksomheder skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne. Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab, eller hvor to selskaber er ejet af samme fysiske eller juridiske person. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet "nært forbundne" fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Der vil efter den foreslåede bestemmelse ikke gælde en fast grænse for, hvornår en agent vil skulle anses for at handle udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af nært forbundne virksomheder. Hvornår dette er tilfældet, vil således skulle afgøres efter en konkret vurdering, hvor bestemmelsens formål skal tages i betragtning. I punkt 112 i OECD's kommentarer til bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6, nævnes det dog som eksempel, at en salgsagent vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne virksomheders vegne, når sådanne virksomheder tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som agenten indgår.

Det foreslås i stk. 6, at aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun anses for udøvelse af erhverv i relation til fast driftsstedbestemmelsen, når aktiviteterne udgør næringsvirksomhed. Dette vil dog ikke skulle gælde, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark, og de i 1. pkt. nævnte aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven indgår som et integreret led heri.

Den foreslåede bestemmelse er identisk med den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 7, der foreslås flyttet af hensyn til systematikken i de foreslåede bestemmelser. Den gældende bestemmelse i § 2, stk. 7, blev indsat ved lov nr. 725 af 8. juni 2018.

Til nr. 4

Det foreslås, at henvisningen til stk. 1-4 i selskabsskattelovens § 2, stk. 5, der som konsekvens af lovforslagets § 1, nr. 1-3 og 5, vil blive stk. 10, ændres, således at der i stedet henvises til stk. 1-9.

Bestemmelsen i det gældende § 2, stk. 5, fastslår, at bestemmelserne i § 2, stk. 1-4, også finder anvendelse på selskaber m.v. hjemmehørende i Grønland eller på Færøerne. De bestemmelser, der herved henvises til, er bestemmelsen om, hvilke indtægter der er omfattet af den begrænsede skattepligt (stk. 1), bestemmelsen om indkomstopgørelsen i faste driftssteder (stk. 2), bestemmelsen indeholdende visse særlige regler om begrænset skattepligtige indkomst i form af indkomst fra fast ejendom, arbejdsvederlag, konsulenthonorarer, renter, udbytter og royalties (stk. 3), samt endelig bestemmelsen om hæftelse for herværende repræsentanter for de begrænset skattepligtige selskaber m.v. (stk. 4).

Forslaget er en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 1-3 og 5. Ved disse bestemmelser foreslås de nugældende bestemmelser i stk. 2-4 flyttet til stk. 7-9, og der foreslås indsat nye bestemmelser om fast driftssted i stk. 2-6, der også vil skulle gælde for selskaber m.v. hjemmehørende i Grønland eller på Færøerne.

Til nr. 5

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 2, stk. 6 og 7, ophæves.

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 6, fastsætter, at selskaber, foreninger m.v. ikke får fast driftssted her i landet, såfremt de udelukkende udøver salgsvirksomhed i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde selskabet, foreningen m.v., når repræsentanten ikke er ansat som lønmodtager i selskabet, foreningen m.v. Efter bestemmelsen forstås ved fjernsalg repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller et hermed concernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller en person eller en hermed nærtstående, der kontrollerer fuldmagtsgiveren eller et concernforbundet selskab, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3.-5. pkt., eller en fond eller trust stiftet af et af disse selskaber, personer eller nærtstående i Danmark udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Ud over den passive ordremodtagelse kan repræsentanten udføre mindre opgaver for den udenlandske virksomhed, f.eks. indpakning, opmagasinering, forsendelse, fakturering, reparation og produktion, uden at dette medfører fast driftssted for den udenlandske virksomhed. Repræsentanten kan også fungere som fiskal repræsentant i relation til momslovgivningen. Hvis repræsentanten også udfører andre former for salgsvirksomhed for virksomheden, herunder opsøgende kundekontakt og generel markedsføring og rådgivning, finder reglen derimod ikke anvendelse.

Undtagelsen om, at reglen ikke finder anvendelse, hvis selskabet, foreningen m.v. eller hermed forbundne selskaber, personer m.v. udøver nogen form for erhvervmæssig virksomhed i Danmark, der står i forbindelse med repræsentantens salg, har til hensigt at modvirke en kunstig opsplitning af salgsaktiviteterne. Fjernsalgsreglen finder i medfør af denne undtagelse ikke anvendelse, hvis de pågældende fysiske eller juridiske personer f.eks. har aktivt opererende sælgere og rådgivere i Danmark eller udfører reparationer eller serviceydelser i Danmark efter selve salget.

Forslaget om at ophæve den særlige fjernsalgsregel i selskabsskattelovens § 2, stk. 6, har sammenhæng med lovforslagets § 1, nr. 3, hvorved det foreslås, at selskabsskattelovens regler om fast driftssted generelt udformes på en sådan måde, at reglerne er i overensstemmelse med den definition af fast driftssted, der følger af artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Forslaget om at ophæve selskabsskattelovens § 2, stk. 7, er en konsekvensændring, idet bestemmelsen foreslås flyttet til den i lovforslagets § 1, nr. 3, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 6.

Til nr. 6

Det foreslås, at henvisningen til stk. 1-4 i selskabsskattelovens § 2, stk. 8, der som konsekvens af lovforslagets § 1, nr. 1-5, vil blive stk. 11, ændres, således at der i stedet henvises til stk. 1-9.

Bestemmelsen i det gældende § 2, stk. 8, fastsætter, at stk. 1-4 ikke finder anvendelse på selskaber omfattet af § 2 C, der har hjemsted i udlandet, i Grønland eller på Færøerne. Selskabsskattelovens § 2 C vedrører særlige tilfælde, hvor enheder, der som udgangspunkt ikke er selvstændige skatte-subjekter efter dansk ret, omkvalificeres og behandles som selvstændige skattesubjekter. I disse tilfælde giver det ikke mening at anvende reglerne om begrænset skattepligtige på de pågældende enheder.

Henvisningerne i det gældende § 2, stk. 8, er til bestemmelsen om, hvilke indtægter der er omfattet af den begrænsede skattepligt (stk. 1), bestemmelsen om indkomstopgørelsen i faste driftssteder (stk. 2), bestemmelsen indeholdende visse særlige regler om begrænset skattepligtige indkomst i form af indkomst fra fast ejendom, arbejdsvederlag, konsulentonorarer, renter, udbytter og royalties (stk. 3), samt endelig bestemmelsen om hæftelse for herværende repræsentanter for de begrænset skattepligtige selskaber m.v. (stk. 4).

Forslaget er en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 1-5. Ved disse bestemmelser foreslås de nugældende bestemmelser i stk. 2-4 flyttet til stk. 7-9, og der foreslås indsat nye bestemmelser om fast driftssted i stk. 2-6.

Til nr. 7

Efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 1. pkt., kan indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i udlandet, ikke medregnes ved indkomstopgørelsen for selskaber, foreninger m.v. (territorialbeskatning), idet dette dog efter bestemmelsen ikke gælder i den situation, hvor selskabet m.v. har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Det foreslås at udvide den eksisterende henvisning til selskabsskattelovens § 31 A med en henvisning til den foreslåede nye bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E, jf. lovforslagets § 1, nr. 9. Den nye bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E vil således i lighed med bestemmelsen om international sambeskatning give mulighed for at medregne udgifter (underskud) ved indkomstopgørelsen, uanset reglen i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 1. pkt.

Til nr. 8

Det foreslås, at undtagelserne i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 6. pkt., udvides, således at det i bestemmelsen fastslås, at selskabsskattelovens § 32 finder tilsvarende anvendelse, bortset fra bestemmelsens stk. 7, 10 og 14.

Den foreslåede ændring er en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 17 og 19.

Selskabsskattelovens § 8, stk. 2, afgrænser den skattepligtige indkomst for selskaber og foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1 med hjemsted i Danmark. Som hovedregel skal selskaber og foreninger m.v. ikke medregne indtægter og udgifter, der kan henføres til et fast driftssted eller en fast ejendom i udlandet. Dvs. at den danske selskabsbeskatning sker efter et territorialprincip.

Selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 4.-6. pkt., bestemmer, at CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32 finder tilsvarende anvendelse på et dansk moderselskabs faste driftssteder. Derved fraviges territorialprincippet, idet udenlandsk indkomst oppebåret af et fast driftssted i udlandet i denne situation skal medregnes til den skattepligtige indkomst i Danmark. CFC-reglerne indebærer, at moderselskaber beskattes af indkomsten i lavt beskattede datterselskaber og faste driftssteder med henblik på at hindre udflytning af overskudsgivende mobile indkomster.

Efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 6. pkt., finder CFC-reglerne anvendelse på danske selskabers faste driftssteder i udlandet. Selskabsskattelovens § 32 finder således tilsvarende anvendelse på moderselskabets faste driftssteder. Dette er i overensstemmelse med minimumskravene i skatteundgåelsesdirektivet. Dog finder selskabsskattelovens § 32, stk. 7, 1. pkt., og stk. 10, ikke anvendelse på faste driftssteder.

I relation til selskabsskattelovens § 32, stk. 7, 1. pkt., følger det af bestemmelsen, at hvis der er tale om et datterselskab, skal moderselskabet kun medregne den del af datterselskabets indkomst, der svarer til den direkte eller indirekte ejerandel, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 7, 1. pkt. Årsagen til, at denne regel ikke finder anvendelse på moderselskabets faste driftssteder, er, at faste driftssteder per definition er eget fuldt ud.

Moderselskabet skal derfor medregne hele det faste driftsstedes positive indkomst uanset moderselskabets direkte eller indirekte ejerandel i f.eks. et interessentskab, der drives fra det faste forretningssted, idet indkomsten i det faste driftssted per definition vil afspejle ejerandelen i det pågældende interessentskab.

Hvis der er tale om et datterselskab, skal moderselskabet medregne eventuelle urealiserede gevinster og tab på visse aktiver og passiver i de tilfælde, hvor moderselskabet nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 10. Denne regel finder heller ikke anvendelse på moderselskabets faste driftssteder.

Hvis moderselskabet nedbringer sin ideelle andel i f.eks. en transparent enhed, der udgør et fast driftssted for moderselskabet, betragtes dette som køb og salg af en andel af samtlige aktiver og passiver i den transparente enhed svarende til ændringen i ejerandelen. En sådan delafståelse af CFC-aktiverne i den transparente enhed vil udløse beskatning af en eventuel avance på disse aktiver og passiver. Skattepligtige avancer medregnes til indkomsten i det faste driftssted og vil derfor indgå i CFC-indkomsten. Det er såle-

des ikke nødvendigt, at selskabsskattelovens § 32, stk. 10, finder tilsvarende anvendelse på faste driftssteder.

Det foreslås, at når et selskab beskattes af positiv indkomst, der ville være omfattet af CFC-beskatning, hvis det faste driftssted havde været et datterselskab, så finder selskabsskattelovens § 32, bortset fra stk. 7, 10 og 14, tilsvarende anvendelse.

Selskabsskattelovens § 32, stk. 7, foreslås ændret i lovforslagets § 1, nr. 14. Den nye affattelse vil indebære, at dele af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, flyttes til bestemmelsens stk. 7, da dette understøtter reglernes sammenhæng og forståelighed. Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 7, indeholder fortsat reglerne om ejerandele, som nævnt ovenfor, samt regler om, hvilket moderselskab der skal anses for at være moderselskab efter CFC-reglerne, regler for at medregne en del af indkomsten, når moderselskabet kun er moderselskab for datterselskabet en del af indkomståret og regler for periodisering af indkomsten.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 32, stk. 7, ikke skal finde anvendelse på faste driftssteder, da bestemmelsen i sin helhed udelukkende er relevant i forholdet mellem et moderselskab og et datterselskab.

Det foreslås endvidere, at selskabsskattelovens § 32, stk. 10, fortsat ikke skal finde anvendelse på faste driftssteder, der omfattes af CFC-reglerne. Det bemærkes, at de ændringer af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, der foreslås i lovforslagets § 1, nr. 17, ikke vil ændre på, at bestemmelsen ikke har relevans i relation til faste driftssteder.

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 19, at der indsættes et nyt stykke i selskabsskattelovens § 32, stk. 14. Denne bestemmelse har til hensigt at undgå dobbeltbeskatning og vil indebære, at moderselskabet kan modregne indkomst, der er CFC-beskattet, i en eventuel skattepligtig avance eller et evt. skattepligtigt udbytte fra datterselskabsaktier.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 32, stk. 14, ikke skal finde anvendelse på moderselskabets faste driftssteder, da moderselskabet ikke ejer aktier i et fast driftssted.

Til nr. 9

Det foreslås, at der indføres en ny bestemmelse i selskabsskatteloven i form af en ny § 31 E, der vil indebære, at danske selskaber m.v. vil kunne fradrage underskud i udenlandske datterselskaber, underskud i udenlandske faste driftssteder og underskud vedrørende udenlandske faste ejendomme, når underskuddene er endelige.

Efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2, er danske selskaber m.v. ikke skattepligtige af indtægter fra udenlandske faste driftssteder og udenlandske faste ejendomme, og de har heller ikke fradrag for udgifter vedrørende sådanne faste driftssteder og faste ejendomme. Danske selskaber m.v. (danske koncerner) omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning kan dog efter selskabsskattelovens § 31 A vælge, at reglerne om obligatorisk national sambeskatning tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., herunder alle faste driftssteder og

faste ejendomme beliggende i udlandet. Ved valg af international sambeskatning vil indtægter og udgifter vedrørende udenlandske faste driftssteder og udenlandske faste ejendomme indgå i indkomstopgørelsen for den danske koncern.

Det foreslås i § 31 E, stk. 1, at selskaber og foreninger m.v. omfattes af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan medregne underskud i direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet. Endvidere foreslås det, at de pågældende selskaber og foreninger m.v. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan medregne underskud i indirekte ejede datterselskaber, der er hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land, som det indirekte ejede datterselskab. Det foreslås, at det er en betingelse for medregning af underskuddet ved indkomstopgørelsen, at underskuddet er endeligt, idet det følger af forslaget til § 31 E, stk. 3, hvornår et underskud kan anses for at være endeligt. I forhold til underskud i datterselskaber foreslås det endvidere, at der kun skal kunne medregnes underskud, som kunne have været fradraget efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. Derudover foreslås det i forhold til underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom, at der ved en medregning af sådanne underskud skal tages hensyn til de begrænsninger i fradragsretten for og anvendelse af sådanne tab, som efter den danske skattelovgivnings almindelige regler gælder inden for en eventuel sambeskatning. Endelig foreslås, at opgørelsen af det fradragsberettigede beløb vil skulle ske efter danske regler.

Den foreslåede regel i *stk. 1, 1. og 2. pkt.*, betyder, at bestemmelsen som udgangspunkt vil omfatte de selskaber og foreninger m.v., der er omfattet af reglerne i selskabsskatte-lovens § 31 om obligatorisk national sambeskatning. Der er dog set bort fra udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark og udenlandske selskabers faste ejendomme i Danmark, jf. selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra a og b, da disse ikke er relevante i forhold til den foreslåede bestemmelse.

Bestemmelsen vil omfatte de situationer, hvor der ikke er valgt international sambeskatning. Bestemmelsen vil således betyde, at der kan opnås fradrag for et underskud, uden at det er nødvendigt at inddrage alle de datterselskaber, faste driftssteder og faste ejendomme, som det danske selskab m.v. eller den danske koncern måtte have i udlandet, under en dansk beskatning. Ved underskud forstås det akkumulerede underskud på det tidspunkt, hvor kravet om, at underskuddet skal være endeligt, er opfyldt.

Adgang til fradrag vil for det første omfatte underskud i direkte ejede datterselskaber. Et direkte ejet datterselskab er et selskab, som uden mellemliggende selskaber m.v. ejes direkte af et dansk selskab.

Adgangen til fradrag vil for det andet omfatte underskud i indirekte ejede datterselskaber, hvor alle de mellemliggende selskaber er hjemmehørende i det samme land, som det indirekte ejede datterselskab. Ved et indirekte ejet datterselskab forstås et selskab, som via mellemliggende selskaber er ejet af et dansk selskab, f.eks. et datterdatterselskab.

Adgang til fradrag vil for det tredje omfatte underskud i et fast driftssted. Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvorigennem der helt eller delvist udøves en erhvervsvirksomhed. Hvad der nærmere forstås ved et fast driftssted afgøres efter praksis i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til fortolkning til denne artikel. Der kan i øvrigt om begrebet fast driftssted henvises til afsnit 2.2 i de almindelige bemærkninger.

Adgang til fradrag omfatter for det fjerde underskud vedrørende fast ejendom. Hermed forstås eventuelle akkumulerede tab fra den faste ejendoms drift samt eventuelle fradragsberettigede tab, der konstateres ved afståelse af den faste ejendom.

For så vidt angår datterselskaber og faste driftssteder vil der efter forslaget alene være adgang til fradrag, hvis datterselskabet er hjemmehørende henholdsvis det faste driftssted er beliggende på Færøerne eller i Grønland eller i et land, der er medlem af EU eller EØS. Bestemmelsen om adgang til fradrag for underskud foreslås indført for at sikre, at de danske regler på området er i overensstemmelse med EU-retten. For så vidt angår datterselskaber og faste driftssteder vedrører dette den frie etableringsret, hvilket indebærer, at det er tilstrækkeligt for en overholdelse af EU-retten at inddrage de datterselskaber, der måtte være hjemmehørende i andre EU/EØS-lande, og faste driftssteder, der måtte være beliggende i andre EU/EØS-lande.

For så vidt angår fast ejendom i udlandet, vil der efter forslaget være adgang til fradrag, uanset i hvilket land den faste ejendom er beliggende. Reguleringen i forhold til fast ejendom vedrører reglerne om kapitalens fri bevægelighed. Dette indebærer, at også fast ejendom beliggende i lande, der hverken er medlem af EU eller EØS, skal være omfattet for at sikre en overholdelse af EU-retten.

Afgrænsningen mellem reglen om fast driftssted og reglen om fast ejendom følger den tilsvarende afgrænsning i selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra a og b. Det vil sige, at i den situation, hvor en fast ejendom er en del af et fast driftssted, vil adgangen til fradrag for underskud skulle behandles efter reglerne for udenlandske faste driftssteder og ikke efter den i geografisk henseende bredere regel om faste ejendomme.

Adgangen til fradrag for alle de nævnte former for underskud er efter den foreslåede regel i *stk. 1, 3. pkt.*, betinget af, at underskuddet er endeligt. Det vil efter forslaget skulle afgøres efter forslaget til bestemmelsen i § 31 E, stk. 3, hvornår et underskud er endeligt.

For så vidt angår underskud i både direkte og indirekte ejede datterselskaber er det efter den foreslåede regel i *stk. 1, 4. pkt.*, en betingelse, at underskuddet i datterselskabet

kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Det følger heraf, at det vil være en betingelse, at underskuddet er opstået, mens det udenlandske datterselskab er koncernforbundet med det danske selskab og dermed, at underskud i udenlandske datterselskaber for indkomstopperioder forud for det tidspunkt, hvor selskaberne bliver koncernforbundne, ikke kan fradrages, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2.

Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. er defineret i selskabsskattelovens § 31 C. Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i løbet af indkomståret tilhører samme koncern. Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. (moderselskabet) udgør sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Moderselskabet er det selskab, som faktisk udøver den bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Et moderselskab har bestemmende indflydelse i et datterselskab, når moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i datterselskabet. Hvis et selskab ejer mere end 50 pct. af stemmerettighederne i et selskab, men det klart kan påvises, at ejerforholdet ikke udgør bestemmende indflydelse, vil der ikke være tale om et moderselskab. Det udslagsgivende for, om der foreligger et koncernforhold, er stemmerettighederne og ikke kapitalandelene. Hvis en virksomhed f.eks. ejer 75 pct. af kapitalandelene, men kun 5 pct. af stemmerettighederne, er der ikke bestemmende indflydelse, og ejerforholdet udgør ikke en koncernforbindelse.

Hvis koncernforbindelsen afbrydes mellem datterselskabet og det danske selskab m.v., vil underskud i det udenlandske datterselskab heller ikke kunne fremføres til modregning i det danske selskab i senere indkomstår. Hvis koncernforbindelsen på et senere tidspunkt genopstår, og det danske selskab igen bliver sambeskattet med et udenlandsk datterselskab, som det danske selskab tidligere har været sambeskattet med, vil det kun være underskud fra den seneste sambeskatningsperiode, som kan fradrages i det danske selskab.

Betingelsen om, at underskuddet kun vil kunne fradrages, hvis det kunne have været anvendt, såfremt der havde været valgt international beskatning, betyder endvidere, at et uudnyttet underskud i et likvideret datterselskab, ikke vil kunne fradrages ved det danske moderselskabs indkomstopgørelse. Efter reglerne om sambeskatning kan et underskud i et dansk datterselskab, der likvideres, således ikke overføres til moderselskabet. Har det likviderede danske datterselskab et underskud i likvidationsåret, vil dette indgå i sambeskatningen for likvidationsåret, ligesom eventuelle fremførte underskud fra tidligere år kan anvendes i likvidationsåret efter de almindelige regler om underskudsudnyttelse. Uudnyttede underskud i det likviderede datterselskab vil imidlertid herefter bortfalde.

Det følger af den foreslåede regel i *stk. 1, 5. pkt.*, at adgangen til at medregne underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende faste ejendomme ved opgørelsen af den

skattepligtige indkomst er undergivet et forbehold. Det foreslås således, at i det omfang de almindelige skatteregler indeholder begrænsninger i fradragsretten for tab og muligheden for at anvende sådanne tab inden for en eventuel sambeskatning, så finder begrænsninger af denne karakter tilsvarende anvendelse i forhold til det danske selskabs adgang til at medregne disse underskud ved indkomstopgørelsen.

Den foreslåede regel omfatter f.eks. den situation, hvor det efter den danske skattelovgivnings almindelige regler følger, at et tab alene kan fradrages i tilsvarende gevinster og dermed ikke som sådan kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 kan tab ved afståelse af fast ejendom således kun fradrages i gevinster ved afståelse af fast ejendom. Som et andet eksempel på en regulering, der vil være omfattet af begrænsningen efter det foreslåede *stk. 1, 5. pkt.*, kan nævnes kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter. For selskaber m.v. indeholder kursgevinstlovens §§ 31 og 31 A således en begrænsning i forhold til adgangen til at fradrage tab på aktiebaserede kontrakter.

Når den foreslåede regel i *stk. 1, 5. pkt.*, alene omfatter underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom, beror det på, at samme resultat i forhold til datterselskaber allerede opnås i medfør af den foreslåede regel i *stk. 1, 4. pkt.*

Opgørelsen af det fradragsberettigede endelige underskud vil efter den foreslåede regel i *stk. 1, 6. pkt.*, skulle ske efter danske regler. Heri ligger, at der ved opgørelsen af underskuddet kun vil kunne indgå beløb, der har en sådan karakter, at der efter de danske skatteregler er fradragsret herfor.

Det foreslås i § 31 E, *stk. 2*, at foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, *stk. 1, nr. 5 a og 6*, og fonde omfattet af fondsbeskatningsloven ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan medregne underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet. Det foreslås, at det er en betingelse for medregning af underskuddet ved indkomstopgørelsen, at underskuddet er endeligt, samt at opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler, jf. den foreslåede bestemmelses henvisning til de foreslåede bestemmelser i § 31 E, *stk. 1, 3. og 6. pkt.*

De foreninger og fonde m.v., der omfattes af den foreslåede bestemmelse, er ikke omfattet af reglerne i selskabsskattelovens § 31 om obligatorisk national sambeskatning, men de kan ved indkomstopgørelsen fratrække underskud vedrørende fast ejendom i Danmark og underskud ved erhvervmæssig virksomhed i Danmark. Der foreslås en særskilt bestemmelse for disse foreninger og fonde m.v., idet de er karakteriseret ved, at de i modsætning til de selskaber, foreninger m.v., der omfattes af det foreslåede § 31 E, *stk. 1*, slet ikke har mulighed for at vælge international sambeskatning.

Det foreslåede § 31 E, *stk. 3*, indeholder regler for, hvornår et underskud kan anses for at være endeligt.

Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal efter den foreslåede regel i *stk. 3, 1. pkt.*, ske på grundlag af de

regler m.v., der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Det følger af den foreslåede regel i *stk. 3, 2. pkt.*, at et underskud anses for endeligt, i det omfang det danske selskab m.v. kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende år eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter de regler, der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Hvor et datterselskab eller et faste driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Dette gælder, uanset om der måtte være tale om indtægter af en helt minimal størrelsesorden.

Det forhold, at datterselskabet eller det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter, vil dog ikke i sig selv indebære, at et underskud kan anses for endeligt. Hvis der f.eks. efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab, vil datterselskabets underskud således ikke kunne anses for endeligt.

Dette indebærer, at der efter den foreslåede regel ikke vil foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet. Det følger af EU-Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet.

Likvidation af et datterselskab og nedlukning af et fast driftssted er begivenheder, som kan indebære, at et eventuelt underskud i datterselskabet henholdsvis det faste driftssted ikke længere vil kunne anvendes. Efter de danske skatteregler vil et sådant uudnyttet underskud bortfalde uden mulighed for at kunne genopstå og anvendes senere. Dette er imidlertid ikke situationen i alle lande. Der er lande, som har regler, hvorefter et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et nyetableret fast driftssted, hvis dette etableres inden for et nærmere angivet tidsrum efter afviklingen. I så fald vil et underskud først kunne anses for endeligt, når den pågældende tidsperiode er udløbet. De anførte betragtninger kan også være relevante i den situation, hvor der foreligger salg af en fast ejendom.

Der foreslås i *stk. 3, 3. pkt.*, den modifikation til udgangspunktet efter det foreslåede 1. pkt. i *stk. 3*, at et underskud ikke kan være endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land end det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende eller hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende.

Den foreslåede regel vil kunne være relevant, i forhold til situationer, der falder ind under hybrid mismatch reglerne i selskabsskattelovens §§ 8 C-D, dvs. situationer, hvor det danske selskab m.v. ikke har fradrag, fordi det vil føre til dobbelt fradrag.

Reglen vil f.eks. skulle omfatte den situation, hvor det amerikanske moderselskab i en koncern, der yderligere består af et dansk datterselskab med et udenlandsk datterselskab, der er hjemmehørende i andet EU-land, anvender de amerikanske check the box regler i forhold til det danske datterselskab og det udenlandske datterdatterselskab med den virkning, at disse selskaber anses for transparente efter amerikanske regler. Underskud i datterdatterselskabet vil dermed kunne fradrages hos det amerikanske moderselskab. I den situation skal det danske datterselskab ikke tillige kunne fradrage underskud i dets udenlandske datterselskab (det amerikanske moderselskabs datterdatterselskab), idet det i så fald vil medføre, at samme underskud kan fradrages to gange.

Reglen vil eksempelvis også kunne være relevant i en situation, hvor der har været en mellemliggende flytning af ledelsens sæde.

Eksempel:

Et dansk moderselskab har et dobbeltdomicileret udenlandsk datterselskab med løbende underskud. Datterselskabet har ledelsens sæde i EU-medlemsland A og er indregistreret i EU-medlemsland B. I EU-medlemsland A har det udenlandske datterselskab et datterselskab (det danske moderselskabs datterdatterselskab), som det er sambeskattet med. Dette datterdatterselskab anvender ved indkomstopgørelsen i EU-medlemsstat A de løbende underskud i det udenlandske datterselskab. Efter en årrække flyttes ledelsens sæde for det udenlandske datterselskab til EU-medlemsland B, således at det både har ledelsens sæde og er indregistreret i EU-medlemsland B. Herefter likvideres det udenlandske datterselskab. Underskuddet har ikke været anvendt i EU-medlemsland B, hvor datterselskabet er hjemmehørende på likvidationstidspunktet.

Med den foreslåede regel i *stk. 3, 3. pkt.*, vil det blive sikret, at underskuddet i eksemplet ikke kan overføres til fradrag i det danske moderselskab. Det vil dermed blive sikret, at der ikke kan opnås fradrag for det samme underskud to gange, først i EU-medlemsland A og dernæst i Danmark.

Der foreslås i *stk. 3, 4. pkt.*, den yderligere modifikation til udgangspunktet, at et underskud ikke kan være endeligt i de tilfælde, hvor underskuddet kunne have været anvendt i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende, havde været identiske med de danske regler. Med denne regel tages højde for, at Danmark efter den praksis, der foreligger fra EU-Domstolen, ikke er forpligtet til at tage hensyn til negative virkninger af særegenheder ved lovgivningen i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Danmark skal således ikke ved at indrømme fradrag for et underskud afhjælpe den situation, at det er valgt at etablere et datterselskab eller et fast driftssted eller købe en fast ejendom i et land med regler, der afskærer fradrag for det givne tab.

Danmark har regler om obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. Reglerne omfatter koncernforbundne selskaber og faste driftssteder. Fast ejendom sidestilles med faste driftssteder. Sambeskatning indebærer, at koncernindkomsten opgøres under ét, dog således at selskaberne m.v. skal opgøre et selvstændigt beregningsgrundlag efter de almindelige skatteregler for selskaber m.v. med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Den fulde indkomst fra et datterselskab indgår i sambeskatningsindkomsten uanset selskabets ejerandel af datterselskabet. Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab m.v. er modregnet fremførselsberettiget underskud fra tidligere indkomstperioder. Tidligere års underskud anvendes først, idet fradraget herfor i overskudsgivende selskaber foretages forholdsmæssigt.

Et underskud vil således aldrig kunne anses for endeligt i den situation, hvor det kunne have været udnyttet, såfremt datterselskabet, det faste driftssted eller den faste ejendom havde indgået i en dansk obligatorisk sambeskatning.

Efter de danske regler er der ingen tidsbegrænsning i forhold til adgangen til at fremføre udnyttede underskud til modregning i senere indkomstår. Andre lande kan have regler, hvorefter underskud ikke kan fremføres, eller hvorefter underskud kun kan fremføres inden for en tidsbegrænset periode. Hvis årsagen til, at et datterselskab eller et fast driftssted ikke kan anvende et underskud, beror på sådanne regler om begrænsning i adgangen til underskudsfradrag, vil et underskud aldrig kunne anses for endeligt.

Købes en fast ejendom beliggende i et land, som har regler om, at der ikke er fradrag, hvor ejendomme af den pågældende type sælges med tab, vil et sådant tab tilsvarende aldrig kunne anses for endeligt.

Efter det foreslåede § 31 E, stk. 4, vil de danske selskaber, foreninger og fonde m.v., der vil medregne underskud fra et udenlandsk datterselskab, et udenlandsk fast driftssted eller en udenlandsk fast ejendom, skulle indsende oplysninger til Skatteforvaltningen til godtgørelse af, at underskuddet er endeligt, og for så vidt angår underskud i et udenlandsk datterselskab, at underskuddet har en sådan karakter, at det kunne have været fradraget efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. Endvidere skal der indsendes oplysninger til godtgørelse af, at underskuddet er opgjort efter danske regler. Skatteforvaltningen vil kunne afvise underskudsfradraget, hvis de fornødne oplysninger ikke indsendes.

Efter det foreslåede § 31 E, stk. 5, kan Skatteforvaltningen fastsætte regler om de nærmere krav til de oplysninger, som det danske selskab, forening og fond m.v. skal indsende, jf. forslaget til § 31 E, stk. 4.

Det vil bl.a. kunne være relevant at stille krav om dokumentation for underskuddets størrelse, dokumentation for at underskuddet er opgjort efter danske regler og dokumentation for, at erhvervsaktiviteten er definitivt ophørt, og at alle de indtægtsgenererende aktiver er solgt eller på anden vis bortskaffet. I tilknytning til sidstnævnte vil det kunne være relevant at stille krav om dokumentation for, at hverken det

danske selskab, det udenlandske datterselskab eller en tredjepart efter reglerne i datterselskabets hjemland har mulighed for at anvende underskuddet, heller ikke hvis aktiviteten måtte blive genoptaget. Hvor der er tale om en fast ejendom, der er solgt, vil det kunne være relevant at stille krav om dokumentation for ejerskiftet.

Til yderligere underbygning af, at der foreligger et endeligt underskud, vil det kunne være relevant at stille krav om udarbejdelse af en redegørelse for hvert af de følgende punkter:

- Tidspunkt for etablering og for ophør af aktivitet og beskrivelse af aktiviteten.
- Ejerforhold og koncernforbindelse år for år, fra underskud/tab opstod og frem til tidspunktet for medregning, herunder med angivelse af koncernstruktur i udlandet.
- En beskrivelse af indkomstopgørelsesreglerne i det relevante udland, år for år, herunder gældende underskudsregler og eventuelle tidsbegrænsninger, samt disse reglers samspil med sambeskatningsregler eller lignende regler for underskudsudligning.
- En opgørelse over det akkumulerede underskud - opgjort år for år - efter udenlandske skatteregler, herunder udenlandske sambeskatningsregler m.v., hvilket kan være relevant med henblik på påvisning af, at alle underskudsudligningsmuligheder er udtømt i udlandet.
- En tilsvarende dansk indkomstopgørelse for den udenlandske enhed.

Endvidere vil det kunne være relevant, at der stilles krav til, hvordan oplysningerne skal indsendes, herunder på hvilket sprog. Det er hensigten, at der stilles krav om, at dokumentationen enten skal være affattet på dansk, norsk, svensk, engelsk, tysk eller fransk. Det er endvidere hensigten at fastsætte regler, hvorefter Skatteforvaltningen kan kræve regnskaber oversat til dansk.

Til nr. 10

Det foreslås, at det i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, fastsættes, at et selskab eller en forening m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, der er et moderselskab for et selvstændigt skattesubjekt (datterselskabet), jf. den i lovforslagets § 1, nr. 14, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal medregne det beløb, der er angivet i selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10, når beløbet er positivt. Beskatning efter denne regel skal dog kun ske, når seks betingelser er opfyldt, jf. nærmere om disse betingelser nedenfor.

Forslaget har til formål at justere de gældende regler for, hvornår CFC-reglerne skal finde anvendelse, således at disse regler bringes i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivet.

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, 1. pkt., fastsætter, hvilke skattesubjekter CFC-reglerne finder anvendelse på. Reglerne finder efter bestemmelsen anvendelse på selskaber og foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1 (dvs. danske selskaber og foreninger m.v. samt udenlandske tilsvarende selskaber med ledelsens

sæde i Danmark) og udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Selskabsskattelovens § 32 finder endvidere anvendelse på fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, jf. fondsbeskatningslovens § 12, og danske selskabers faste driftssteder i udlandet, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 4. pkt.

Der er i de gældende regler fastsat 3 grundlæggende betingelser for, at CFC-reglerne finder anvendelse. Disse betingelser beskrives normalt som kontrolbetingelsen, indkomstbetingelsen og aktivbetingelsen.

Kontrolbetingelsen fremgår af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, 1. pkt., jf. stk. 6. Det er herefter en betingelse, at den danske enhed må anses for at være moderselskab for et selskab eller en forening m.v., idet kravene til, hvornår der er tale om et moderselskab, er nærmere defineret i selskabsskattelovens § 32, stk. 6. § 32, stk. 6, fastsætter således, hvornår der foreligger en tilstrækkelig bestemmende indflydelse til, at der er tale om et moderselskab. Dette vil i praksis være tilfældet, når den danske enhed direkte eller indirekte er aktionær i datterselskabet, og koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31 C, hvilket som hovedregel er tilfældet, hvis koncernen har mere end 50 pct. af stemmerettighederne i datterselskabet. CFC-reglerne finder anvendelse, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Indkomstbetingelsen fremgår af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1. Det er herefter en forudsætning for CFC-beskatning, at datterselskabets CFC-indkomst udgør mere end halvdelen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst. Datterselskabets CFC-indkomst og skattepligtige indkomst opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 32, stk. 4 og 5. De indtægter og udgifter, som henregnes til CFC-indkomsten, fremgår af den udtømmende liste i stk. 5. Se nærmere i bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 14.

Aktivbetingelsen fremgår af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 2. Herefter er det en forudsætning for, at CFC-reglen finder anvendelse, at datterselskabets finansielle aktiver udgør mere end 10 pct. af selskabets samlede aktiver. 10 pct.-kravet skal være opfyldt gennemsnitligt set over indkomståret. Formålet med betingelsen er, at en række datterselskaber, der alt overvejende har karakter af driftsselskaber, derved på forhånd kan udelukkes fra CFC-beskatning.

Det har været nødvendigt i lovgivningen at præcisere, hvilket moderselskab i en koncern der i givet fald skal CFC-beskattes. Derfor er der i § 32, stk. 1, 2. og 3. pkt., fastsat regler i tilfælde af, at flere moderselskaber ejer den samme andel af aktiekapitalen i datterselskabet. Hvis en given ejerandel ejes direkte eller indirekte af flere moderselskaber, skal CFC-beskatningen finde sted hos det moderselskab, der ejer den største direkte eller indirekte ejerandel.

Eksempel:

Selskab A ejer 90 pct. af selskab B, der ejer 100 pct. af CFC-selskabet. Selskab A ejer dermed indirekte 90 pct. af CFC-selskabet (90 pct.*100 pct. = 90 pct. af CFC-selskabet). CFC-beskatningen foretages i selskab B, da selskab A

og B ejer den samme andel (de 90 pct. af CFC-selskabet), men selskab B har den største direkte eller indirekte ejerandel (100 pct. af CFC-selskabet).

Såfremt moderselskaberne ejer lige store direkte eller indirekte ejerandele, henses der til den samlede koncern, hvorefter det øverste moderselskab bliver CFC-beskattet.

Eksempel:

Selskab A ejer 100 pct. af selskab B, der ejer 90 pct. af CFC-selskabet. Selskab A ejer dermed indirekte 90 pct. af CFC-selskabet (100 pct.*90 pct. = 90 pct. af CFC-selskabet). Da selskab A og B har lige store ejerandele i CFC-selskabet, skal det øverste moderselskab CFC-beskattes, hvilket vil være selskab A.

I bestemmelserne om indkomstbetingelsen, jf. § 32, stk. 1, nr. 1, er endvidere fastsat særlige regler for tilfælde, hvor datterselskabet har bestemmende indflydelse over andre selskaber, der er hjemmehørende i samme land som datterselskabet. I så fald bortses der fra datterselskabets eventuelle skattepligtige indkomst hidrørende fra indbyrdes transaktioner med det andet selskab. I stedet medregnes en forholdsmæssig del af det andet selskabs skattepligtige indkomst i CFC-indkomsten. Den forholdsmæssige del er baseret på datterselskabets direkte eller indirekte ejerandel i det andet selskab. Dette omtales også som transparensreglen.

Skattepligtige tilskud medregnes ikke til datterselskabets skattepligtige indkomst. Dette skyldes, at der herved er risiko for spekulation, da den skattepligtige indkomst opgjort efter danske regler ville kunne oppustes kunstigt, uden at dette nødvendigvis har indflydelse på datterselskabets faktiske beskatning i udlandet.

Ved vurderingen af, om aktivbetingelsen i § 32, stk. 1, nr. 2, er opfyldt, skal der henses til de aktiver, hvis afkast skal henregnes til CFC-indkomsten, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 5. Opgørelsen af de finansielle aktivers værdi foretages på baggrund af de regnskabsmæssige værdier. Dog medregnes immaterielle aktiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5, nr. 6, til den handelsmæssige værdi. Hvis et aktivs afkast er skattefrit, skal det ikke henregnes til finansielle aktiver omfattet af CFC-reglerne. Uforrentede fordringer på varedebitorer, som opstår i forbindelse med selskabets drift, indgår endvidere ikke i opgørelsen.

Ved opgørelsen af de finansielle aktiver gælder samme regler som ved opgørelsen af CFC-indkomsten, hvis datterselskabet har bestemmende indflydelse over andre selskaber, der er hjemmehørende i samme land som datterselskabet. Der indgår dermed en forholdsmæssig del af det andet selskabs aktiver i opgørelsen i henhold til den direkte og indirekte ejerandel i det andet selskab.

Ud over de tre grundlæggende betingelser for CFC-beskatning indeholder den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, yderligere to betingelser.

Efter selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 3, er det en betingelse, at moderselskabets aktier i datterselskabet ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, dvs. aktier eller investeringsbeviser m.v. i et investeringsselskab. Sådanne aktier og investeringsbeviser m.v. beskattes løbende i

moderselskabet efter lagerprincippet, hvorved CFC-reglerne bliver unødvendige.

Efter selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 4, undtages der for CFC-beskatning, hvis aktierne i datterselskabet ejes gennem et livsforsikringsselskab, der beskattes efter nettoopgørelsesprincippet, jf. selskabsskattelovens § 13 F. I praksis bliver et livsforsikringsselskab, der beskattes efter selskabsskattelovens § 13 F, lagerbeskattet efter nettoopgørelsesprincippet. En samtidig CFC-beskatning hos moderskabet ville derfor udgøre en dobbeltbeskatning.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 32, *stk. 1*, nyaffattes, så bestemmelsen tilpasses i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivet.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at definitionen af datterselskabet ændres, således at det CFC-beskattede datterselskab i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivet fremover skal være et selvstændigt skattesubjekt. Dette må efter direktivet skulle fortolkes bredere end den gældende definition i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, hvor datterselskabet skal være et selskab eller forening m.v. Den nye definition vil eksempelvis også omfatte en trust eller en selvejende institution, hvis moderselskabet har ret til mere end halvdelen af overskuddet i trusten eller den selvejende institution. Dette skal ses i sammenhæng med forslaget til den udvidede definition af kontrol, hvor også retten til 50 pct. eller mere af overskuddet i det selvstændige skattesubjekt udgør kontrol efter selskabsskattelovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14.

I den foreslåede bestemmelse henvises der fortsat til selskabsskattelovens § 32, stk. 6, hvori kontrolbetingelsen er beskrevet. Denne betingelse er afgørende for, om CFC-reglerne finder anvendelse. Definitionen af kontrol i datterselskabet foreslås udvidet, jf. lovforslagets § 1, nr. 14, hvorfor det foreslås, at § 32, stk. 1, tilpasses i overensstemmelse hermed.

Vurderingen af, om en enhed er et selvstændigt skattesubjekt, vil skulle foretages efter danske skatteregler. Det bemærkes, at CFC-reglerne efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 6. pkt., også finder anvendelse på faste driftssteder i udlandet, idet dette dog ikke gælder de dele af CFC-reglerne, der efter deres karakter ikke er anvendelige på faste driftssteder, jf. lovforslagets § 1, nr. 8.

Det foreslås, at de gældende bestemmelser i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, 2. og 3. pkt., flyttes til selskabsskattelovens § 32, stk. 7, jf. lovforslagets § 1, nr. 14. De omfattede punkummer vedrører fastsættelsen af, hvilket moderselskab der skal CFC-beskattes, hvis flere moderselskaber har samme ejerandel i datterselskabet. Punkummerne foreslås flyttet for at understøtte bestemmelsens systematik og forståelighed.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at seks betingelser skal være opfyldt, såfremt der skal ske beskatning efter stk. 1.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 1*, at det er en betingelse, at datterselskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og 5, i indkomståret udgør mere end 1/3 af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen skal der ses

bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber under datterselskabets bestemmende indflydelse, hvis selskaberne er skattemæssigt hjemmehørende i samme land som datterselskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter datterselskabets direkte eller indirekte ejerandele. Nedbringer moderselskabet direkte eller indirekte sin ejerandel i datterselskabet, medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver, dog højst et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel. Bestemmelserne i stk. 10, 3.-8. pkt., jf. lovforslagets § 1, nr. 17, finder tilsvarende anvendelse. Endelig foreslås, at skattepligtige tilskud ikke medregnes ved opgørelsen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst.

Forslaget til *nr. 1, 1. pkt.*, indebærer, at den gældende indkomstbetingelse opretholdes, men at den justeres, således at betingelsen for CFC-beskatning efter forslaget 1. pkt. fremover vil være, at datterselskabets CFC-indkomst udgør mere end 1/3 af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst. Herved vil indkomstbetingelsen få et bredere anvendelsesområde, da datterselskabet omfattes af CFC-reglerne ved et lavere forhold mellem CFC-indkomst og den sammenlignelige skattepligtige indkomst. Indkomstbetingelsens tærskel skærpes for at bringe CFC-reglerne i overensstemmelse med minimumskravene i skatteundgåelsesdirektivet.

Efter forslaget til *2. og 3. pkt.* videreføres den gældende transparensregel, jf. herom ovenfor, uden materielle ændringer. Det er dog præciseret, at der ved anvendelsen af transparensreglen om selskaber hjemmehørende i samme land skal lægges vægt på, hvor selskaberne er hjemmehørende i skattemæssig henseende.

Det foreslås endvidere præciseret i bestemmelsens *4. og 5. pkt.*, at indkomst ved en nedbringelse af ejerandelen i datterselskabet, hvorved der udløses beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver efter selskabsskattelovens § 32, stk. 10, jf. lovforslagets § 1, nr. 17, ligeledes skal medregnes ved opgørelsen af, om indkomstbetingelsen er opfyldt. Dette er allerede tilfældet efter den gældende lovgivning, jf. det gældende selskabsskattelovens § 32, stk. 10, 1. pkt., men det præciseres i den foreslåede bestemmelse, at beskatning ved indirekte afståelse indgår i opgørelsen.

Beskatningen efter selskabsskattelovens § 32, stk. 10, vil efter forslaget til § 32, stk. 10, 1. pkt., skulle omfatte den indkomst, som datterselskabet ville have opnået ved afståelse af samtlige aktiver og passiver, hvis afkast er CFC-indkomst efter forslaget til § 32, stk. 5, jf. lovforslagets § 1, nr. 14. Har moderselskabet valgt, at der kun skal ske medregning af CFC-indkomsten efter selskabsskattelovens § 32, stk. 15, jf. lovforslagets § 1, nr. 19, vil dog kun den del af denne indkomst, der er CFC-indkomst, skulle medregnes, jf. forslaget til § 32, stk. 10, 2. pkt. Dette vil kunne være relevant, hvis afkastet fra et aktiv kun delvist vil skulle medregnes til CFC-indkomsten efter forslaget til § 32, stk. 5.

Sker der nedbringelse af moderselskabets ejerandele i datterselskabet, vil der i relation til indkomstbetingelsen i § 32,

stk. 1, nr. 4, derimod skulle medregnes avancer og tab på alle aktiver og passiver. Det skyldes, at der med henblik på vurderingen af, om indkomstbetingelsen er opfyldt, vil skulle foretages en opgørelse af både CFC-indkomsten og den samlede skattepligtige indkomst i datterselskabet. Det vil skulle afgøres efter bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, i hvilket omfang konkrete avancer eller tab indgår som en del af både CFC-indkomsten og den samlede skattepligtige indkomst eller kun som en del af den samlede skattepligtige indkomst.

Der foreslås i *nr. 1, 6. pkt.*, en videreførsel, med en enkelt sproglig omskrivning uden materiel betydning, af den gældende regel om, at skattepligtige tilskud ikke medregnes ved opgørelsen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst.

Det foreslås, at aktivbetingelsen i den gældende § 32, stk. 1, nr. 2, ophæves, hvorefter det ikke længere er en betingelse, at datterselskabets finansielle aktiver skal udgøre mere end 10 pct. af datterselskabets samlede aktiver. Aktivbetingelsen kan ikke opretholdes grundet minimumskravene i skatteundgåelsesdirektivet.

Det foreslås, at det i *stk. 1, nr. 2*, indsættes som betingelse for CFC-beskatning, at koncernen ikke har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Hvis koncernen har valgt international sambeskatning, vil datterselskabets indkomst efter sambeskatningsreglerne allerede skulle medregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse, hvorefter CFC-reglerne bliver overflødige. Betingelsen fremgår af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 2, 1. pkt., men foreslås flyttet for at understøtte bestemmelsens systematik og forståelighed.

Det foreslås, at bestemmelsen i *stk. 1, nr. 3*, videreføres uændret. Efter nr. 3 er det en betingelse, at moderselskabets aktier i datterselskabet ikke er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Om baggrunden herfor henvises der til gennemgangen ovenfor af den gældende bestemmelse.

Det foreslås, at det i *stk. 1, nr. 4*, indsættes som betingelse for CFC-beskatning, at moderselskabets aktier i datterselskabet ikke ejes gennem et investeringsselskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, og moderselskabet eller den direkte ejer af investeringsbeviserne m.v. beskattes efter aktieavancebeskatningslovens § 19 A.

Den foreslåede undtagelse vedrører en situation, hvor der i forvejen sker dansk beskatning efter lagerprincippet af indkomsten fra et investeringsselskab. Hvis der samtidig skete CFC-beskatning af et overliggende moderselskab, ville det udgøre dobbeltbeskatning.

Det fremgår af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 3, at der ikke sker CFC-beskatning, hvis moderselskabets aktier i datterselskabet (CFC-selskabet) er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Dette skyldes, at indkomst i datterselskabet allerede bliver lagerbeskattet i moderselskabet efter reglerne om beskatning af investeringsbeviser i investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Det foreslås i forlængelse heraf, at der heller ikke skal ske CFC-beskatning, når moderselskabets aktier i datterselskabet (CFC-selskabet) ejes gennem et investeringsselskab, når moderselskabet eller den direkte ejer af investeringsbeviserne bliver beskattet efter aktieavancebeskatningslovens § 19 A.

Det ville uden den foreslåede undtagelse kunne forekomme, at moderselskabet skulle medregne indkomst fra et CFC-datterselskab, som ejes gennem et investeringsselskab, uanset at indkomsten i CFC-selskabet i forvejen beskattes i Danmark efter lagerprincippet.

Dette tilfælde bør derfor undtages fra CFC-reglernes anvendelsesområde, ligesom det er tilfældet, når moderselskabets aktier i datterselskabet er aktier i et investeringsselskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Det foreslås, at den gældende bestemmelse i stk. 1, nr. 4, flyttes til *stk. 1, nr. 5*, men at bestemmelsen derudover videreføres uændret. Efter det gældende nr. 4 undtages der for CFC-beskatning, hvis aktierne i datterselskabet ejes gennem et livsforsikringsselskab, der beskattes efter nettoopgørelsesprincippet, jf. selskabsskattelovens § 13 F. Om baggrunden herfor henvises der til gennemgangen ovenfor af den gældende bestemmelse. Betingelsen foreslås flyttet for at understøtte bestemmelsens systematik og forståelighed.

Det foreslås, at det i *stk. 1, nr. 6*, indsættes som betingelse for CFC-beskatning, at moderselskabets aktier i datterselskabet ikke ejes gennem et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab omfattet af § 307 i lov om finansiel virksomhed, der beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven.

Den foreslåede undtagelse vedrører en situation, hvor der i forvejen sker dansk beskatning efter lagerprincippet i det arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskab. Hvis der samtidig sker CFC-beskatning af livsforsikringsselskabets moderselskab ville det udgøre dobbeltbeskatning.

Arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber omfattet af § 307 i lov om finansiel virksomhed er undtaget fra selskabsskattepligt, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 18. Arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber er dermed ikke selv omfattet af CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32. Afkast, der oppebæres af et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab, beskattes efter reglerne i pensionsafkastbeskatningsloven, og indkomsten opgøres efter lagerprincippet. Dette indebærer, at afkast på alle investeringer fuldt ud medregnes til den danske indkomstopgørelse.

Er et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab ejet af et dansk holdingselskab, er holdingselskabet ikke selv undtaget fra selskabsskattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 18.

Det ville uden den foreslåede undtagelse kunne forekomme, at holdingselskabet skulle medregne indkomst fra et CFC-datterselskab, som ejes gennem et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab. I et sådant tilfælde ville der ske beskatning af CFC-selskabets indkomst to gange, henholdsvis i holdingselskabet efter selskabsskattelovens § 32

og i det arbejdsmarkedsrelaterede livforsikringsaktieselskab efter pensionsafkastbeskatningsloven, hvilket ikke er hensigten.

Dette tilfælde bør derfor undtages fra CFC-reglernes anvendelsesområde for at undgå dobbeltbeskatning.

Det foreslås desuden i selskabsskattelovens § 32, stk. 2, at når datterselskabet er et finansielt selskab, finder stk. 1 alene anvendelse, hvis mere end 1/3 af CFC-indkomsten, jf. stk. 5, hidrører fra transaktioner med moderselskabet eller dets tilknyttede personer, jf. stk. 6. Ved et finansielt selskab forstås enheder som nævnt i artikel 2, nr. 5, i direktiv 2016/1164/EU (skatteundgåelsesdirektivet). Forslaget indfører en generel, objektiveret fritagelse for CFC-beskatning for finansielle selskaber under nærmere betingelser.

Af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 2, fremgår, at CFC-reglerne ikke finder anvendelse, når den omfattede koncern har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Dette skyldes, at alle koncernselskaberne allerede efter sambeskatningsreglerne vil være omfattet af dansk beskatning.

Der er endvidere i den gældende bestemmelse indsat hjemmel til, at Skatterådet under visse betingelser kan fritage visse finansielle selskaber fra CFC-beskatning. Det gælder særligt selskaber, der udøver forsikrings-, realkredit-, fondsmægler-, investeringsforvaltnings- eller bankvirksomhed, og som er underlagt offentligt tilsyn.

Dispensationsadgangen er begrundet i, at disse selskaber næsten altid vil blive omfattet af CFC-reglerne, da selskaberne driver finansiell virksomhed, hvorfor deres indkomst omfattes af definitionen i den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 9. Hovedparten af disse typer af virksomheders indtægt vil helt naturligt være af finansiell karakter. Det er dog ikke hensigten med CFC-reglerne, at disse selskaber skal være omfattet af CFC-beskatning, når der drives en faktisk erhvervmæssig virksomhed inden for de angivne brancher.

Der er fem betingelser for, at Skatterådet kan give tilladelse til fritagelse efter bestemmelsen, hvilket er blevet nærmere afklaret gennem praksis.

Den første betingelse er, at selskabet skal have en offentlig bevilling og være underlagt tilsyn i hjemlandet til at drive finansiell virksomhed inden for de ovennævnte brancher. Der lægges vægt på, at tilsynet overordnet ligner det danske Finanstilsyn.

Den anden betingelse er, at den væsentligste del af datterselskabets indkomst skal komme fra virksomhed med kunder i det land, som datterselskabet er hjemmehørende i. I praksis skal selskabets indtægter fra virksomhed med kunder i hjemlandet være mindst dobbelt så stor som indtægten fra virksomhed med udenlandske kunder. Ved kunder i hjemlandet forstås bosatte privatpersoner og selskaber, hvis kundeforhold vedrører virksomhed udført i hjemlandet.

Den tredje betingelse er, at den væsentligste del af indkomsten ikke må stamme fra virksomhed med koncernforbundne selskaber, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, hvilket omfatter koncernforhold, hvor der enten er 50 procents direkte

eller indirekte ejerskab eller rådighed over 50 procent af stemmerettighederne. Indtægten fra virksomhed med uafhængige parter skal være mindst dobbelt så stor som indtægter fra virksomhed med koncernforbundne virksomheder.

Den fjerde betingelse er, at datterselskaberne ikke må være overkapitaliseret i forhold til, hvad der måtte være markedskonformt for den pågældende virksomhedstype i det pågældende land. Der henses bl.a. til den sædvanlige konsolideringsgrad m.v. i branchen og det offentlige tilsyns krav og anbefalinger i det pågældende land. I vurderingen kan endvidere indgå en sammenligning af selskabet med andre koncernforbundne selskaber, der opererer i samme branche, både i det pågældende land og i udlandet.

Den femte betingelse er, at datterselskabet enten er dansk, eller at beskatningen af eventuelt udbytte fra datterselskabet til moderselskabet vil skulle frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet. Et frafald eller nedsættelse af beskatningen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Færøerne, Grønland eller den stat, hvori datterselskabet er hjemmehørende, opfylder ligeledes denne betingelse.

En fritagelse for CFC-beskatning af Skatterådet kan ikke indrømmes for en periode, der overstiger 10 indkomstår, og fritagelsen bortfalder, hvis ikke forudsætningerne for afgørelsen i al væsentlighed forbliver uændrede.

Det foreslås, at reglen om, at CFC-reglerne ikke finder anvendelse, hvis koncernen har valgt international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, flyttes til selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 2, jf. ovenfor. Betingelsen foreslås flyttet for at understøtte bestemmelsens systematik og forståelighed.

Derudover foreslås, at adgangen til at indrømme dispensation for CFC-beskatning i selskabsskattelovens § 32, stk. 2, ophæves i dens gældende udformning. I stedet foreslås, at der indføres en generel undtagelse for CFC-beskatning for finansielle selskaber. Der er således i skatteundgåelsesdirektivet åbnet op for, at medlemsstaterne kan indføre en undtagelsesbestemmelse for nærmere angivne finansielle selskaber.

Ved finansielle selskaber skal efter forslaget forstås de selskaber, som er omfattet af skatteundgåelsesdirektivets artikel 2, nr. 5. Ved et finansielt selskab forstås herefter:

- Et kreditinstitut eller et investeringselskab som defineret i artikel 4, stk. 1, nr. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/39/EF eller en forvalter af alternative investeringsfonde (FAIF) som defineret i artikel 4, stk. 1, litra b, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU, eller et administrationselskab for et institut for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitut) som defineret i artikel 2, stk. 1, litra b, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF.
- Et forsikringsselskab som defineret i artikel 13, nr. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138/EF.
- Et genforsikringsselskab som defineret i artikel 13, nr. 4, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138/EF.
- En arbejdsmarkedsrelateret pensionskasse, som er omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv

2003/41/EF, medmindre en medlemsstat har besluttet ikke at anvende nævnte direktiv helt eller delvist på denne pensionskasse, jf. nævnte direktivs artikel 5, eller på en repræsentant for den arbejdsmarkedsrelaterede pensionskasse, jf. nævnte direktivs artikel 19, stk. 1.

- Pensionsinstitutter, som forvalter pensionsordninger, der betragtes som sociale sikringsordninger omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 883/2004 og Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 987/2009 samt alle retlige enheder, der er oprettet med henblik på investering i sådanne ordninger.
- En alternativ investeringsfond (AIF), der forvaltes af en FAIF som defineret i artikel 4, stk. 1, litra b, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU, eller en AIF, der er underkastet tilsyn i henhold til gældende national ret.
- Et investeringsinstitut, jf. artikel 1, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF.
- En central modpart som defineret i artikel 2, nr. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012.
- En værdipapircentral som defineret i artikel 2, stk. 1, nr. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 909/2014.

De undtagne selskaber har det til fælles, at en væsentlig del af deres indtægt fra kernedriften vil udgøre CFC-indkomst. Selskaberne ville uden en undtagelsesbestemmelse derfor typisk blive omfattet af CFC-reglerne grundet deres kerneaktivitet.

Det foreslås, at finansielle datterselskaber undtages fra CFC-reglerne, såfremt mindre end 1/3 af datterselskabets CFC-indkomst hidrører fra transaktioner med moderselskabet og dets tilknyttede personer. Det vil således være et krav, at størstedelen af datterselskabets CFC-indkomst hidrører fra transaktioner med uafhængige parter for at blive undtaget fra CFC-reglerne.

CFC-indkomsten er defineret i den foreslåede bestemmelse til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, jf. lovforslagets § 1, nr. 14, der indeholder en udtømmende liste over, hvilke indtægter og udgifter der skal henregnes til CFC-indkomsten. Efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 8, omfattes indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed samt anden finansiel virksomhed.

Tilknyttede personer er nærmere defineret i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14. Tilknyttede personer udgør bl.a. et selvstændigt skattesubjekt, hvor moderselskabet har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet i det selvstændige skatte-subjekt, eller en fysisk person eller et selvstændigt skatte-subjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet i moderselskabet.

Til nr. 11

Der foreslås en konsekvensændring af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 3, som følge af, at aktivbetingelsen i stk. 1 foreslås ophævet.

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 3, 1. pkt., bestemmer, at datterselskabets indkomstopgørelse efter CFC-reglerne skal foretages i overensstemmelse med territorialprincippet, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 1.-3. pkt. Efter bestemmelsen skal opgørelsen af datterselskabets CFC-aktiver ligeledes foretages efter territorialprincippet, når der skal foretages en vurdering af, om datterselskabet opfylder aktivbetingelsen. Aktivbetingelsen er en forudsætning for CFC-beskatning, idet minimum 10 pct. af datterselskabets aktiver skal være finansielle aktiver, for at reglerne finder anvendelse.

Datterselskabets indkomst og aktiver, der er tilknyttet faste driftssteder i andre lande end datterselskabets hjemland, skal dermed ikke medregnes ved vurderingen af, om datterselskabet omfattes af CFC-reglerne, ligesom disse faste driftssteder ikke skal medregnes ved opgørelsen af den eventuelle CFC-indkomst, som beskattes i moderselskabet. Datterselskabets faste driftssteder i andre lande skal derimod bedømmes særskilt i forhold til CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32, hvorefter eventuel CFC-beskatning opgøres særskilt for det faste driftssted.

Det foreslås, at henvisningen til, at aktiverne opgøres efter territorialprincippet, udgår af bestemmelsen. Dette skal ses i sammenhæng med, at det foreslås, at aktivbetingelsen i selskabsskatteloven § 32, stk. 1, nr. 2, ophæves, jf. lovforslagets § 1, nr. 10. Aktivbetingelsen kan således ikke opretholdes grundet minimumskravene i skatteundgåelsesdirektivet.

Til nr. 12

Det foreslås at ændre henvisningen i selskabsskattelovens § 32, stk. 3, 2. pkt., således at der henvises til stk. 4-18.

Den foreslåede ændring er en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 19, hvorved der foreslås indsat stk. 14-18 i selskabsskattelovens § 32.

Det følger af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 3, at bestemmelsens øvrige stykker finder tilsvarende anvendelse på datterselskabets faste driftssteder, som er beliggende uden for den stat, hvori datterselskabet er hjemmehørende.

Det foreslås at ændre henvisningen i selskabsskattelovens § 32, stk. 3, 2. pkt., således at de foreslåede bestemmelser i stk. 14-18 også vil finde tilsvarende anvendelse for datterselskabets faste driftssteder.

Til nr. 13

Det følger af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 3, at bestemmelsens øvrige stykker finder tilsvarende anvendelse på datterselskabets faste driftssteder, som er beliggende uden for den stat, hvori datterselskabet er hjemmehørende.

Det foreslås at indsætte en præcisering om, at der ved bedømmelsen af, hvor datterselskabet er hjemmehørende, lægges vægt på det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Et selskab vil sædvanligvis være skattemæssigt hjemmehørende i det land, hvori selskabet er indregistreret. Et selskab kan dog efter de konkrete omstændigheder være hjemmehørende i et andet land, såfremt selskabet har ledelsens sæde i dette andet land. Dette afgøres efter reglerne i de lande, hvor selskabet er henholdsvis indregistreret og har ledelsens sæde, og en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to lande.

Til nr. 14

I overensstemmelse med minimumskravene i skatteundgåelsesdirektivet foreslås der i § 32, stk. 5, nr. 1-9, en række ændringer i de gældende regler om opgørelse af CFC-indkomsten.

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, fastsætter, hvilke indkomstarter der indgår i opgørelsen af CFC-indkomsten. CFC-indkomsten opgøres således som summen af de af datterselskabets indtægter og udgifter, der fremgår af den udtømmende liste i § 32, stk. 5, nr. 1-9.

CFC-indkomsten omfatter indkomster med risiko for skatteundgåelse, hvilket i praksis er, når mobile indkomster kan flyttes til et datterselskab, fordi de ikke nødvendigvis er bundet til fysiske aktiver eller driftsvirksomhed m.v.

Efter det gældende nr. 1 skal skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter medregnes i CFC-indkomsten.

Efter det gældende nr. 2 skal skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven, medregnes i CFC-indkomsten. Dog medtages ikke gevinst og tab på terminskontrakter m.v. med tilknytning til virksomhedens drift, hvilket bl.a. omfatter risikoafdækning af leverancer m.v. Undtagelsen finder ikke anvendelse, hvis den skattepligtige driver næring ved køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter eller driver næringsvirksomhed med finansiering.

Efter det gældende nr. 3 skal udgifter omfattet af ligningslovens § 8, stk. 3, og de tilsvarende skattepligtige indtægter medregnes i CFC-indkomsten. Bestemmelsen i ligningslovens § 8, stk. 3, indebærer, at provisioner, præmier og lignende i forbindelse med sikring eller kautionering for et tilgodehavende eller lån kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt. Ligningslovens § 8, stk. 3, vedrører kun udgiftssiden, men de skattepligtige indtægter, som modtageren af de omfattede provisionsindtægter m.v. oppebærer, indgår efter bestemmelsen også i CFC-indkomsten.

Efter det gældende nr. 4 skal skattepligtige udbytter medregnes i CFC-indkomsten. Bestemmelsen omfatter alle udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A. Udbytter efter denne bestemmelse vedrører aktier m.v., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven.

Efter det gældende nr. 5 skal skattepligtig fortjeneste og tab ved køb og salg af aktier m.v., der omfattes af aktieavan-

cebeskatningsloven, medregnes i CFC-indkomsten. Bestemmelsen omfatter bl.a. ikke datterselskabsaktier, som er skattefrie, og skattefrie porteføljeaktier.

Efter det gældende nr. 6 indgår alle royalties som udgangspunkt i CFC-indkomsten. Til royalties henregnes enhver betaling, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver. Endvidere medregnes fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer. 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 SKM2014.830.SR.

Royalties modtaget fra ikke-koncernbundne selskaber vedrørende immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, medregnes dog ikke til CFC-indkomsten. Et selskab anses for at være koncernforbundet, hvis det indgår i en koncern, hvor koncernen har bestemmende indflydelse over datterselskaberne, jf. selskabsskattelovens § 31 C. Bestemmende indflydelse i et datterselskab foreligger som udgangspunkt, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, jf. selskabsskattelovens § 31 C.

Efter det gældende nr. 7 kan der ved opgørelsen af CFC-indkomsten foretages skattemæssige fradrag, der vedrører de ovenstående indkomstarter, dvs. indkomstarterne nævnt i nr. 1-6. Fradragene skal kunne henregnes til erhvervelsen af de omfattede CFC-indtægter. Fradragene kan indeholde en del af selskabets generelle omkostninger allokert efter arm-længdeprincippet, lønninger til medarbejdere og lignende. Endvidere kan afskrivninger på de omfattede aktiver fradrages, såfremt der i øvrigt er adgang til dette efter danske regler.

Efter det gældende nr. 8 skal indkomst ved finansiel leasing medregnes til CFC-indkomsten. Dette inkluderer endvidere fortjeneste og tab ved afståelse af aktiver, som har været anvendt til finansiel leasing. Ved finansiel leasing skal der henses til definitionen i de internationale regnskabsregler i IAS 17 og IFRS 16, der skal anvendes fra 1. januar 2019. Leasing vil have finansiel karakter, hvis f.eks. (1) ejendomsretten overføres til leasingtager ved udløbet af kontrakten, (2) leasingtager har en køberet, som ved indgåelse af kontrakten forventes at være så fordelagtig, at det synes rimeligt sikkert, at den vil blive anvendt, (3) leasingtager har en købepligt, som ved indgåelse af kontrakten forventes at være så fordelagtig for leasinggiver, at det synes rimeligt sikkert, at den vil blive anvendt, (4) leasingtager har pligt at anvise en køber til en fastsat pris eller – hvis dette ikke opfyldes, og leasinggiver må sælge aktivet til en lavere pris – betale differencen mellem leasinggivers salgpris og den fastsatte pris, når dette ved indgåelse af kontrakten forventes at være så fordelagtig for leasinggiver, at det synes

rimeligt sikkert, at den vil blive anvendt, (5) nutidsværdien af minimumsleasingydelse ved aftalens indgåelse er større end eller i det væsentlige lig med dagsværdien af det leasede aktiv, (6) leasingkontrakten løber over størstedelen af aktivets økonomiske levetid, eller (7) leasingkontrakten omhandler et specielt aktiv, som kun leasingtager kan udnytte, medmindre der foretages væsentlige ændringer af aktivet.

Efter det gældende nr. 9 skal indkomst fra forsikringsvirksomhed, virksomhed som penge- eller realkreditinstitut eller finansiel virksomhed i øvrigt medregnes til CFC-indkomsten. Ved vurderingen af, om datterselskabet driver finansiel virksomhed i øvrigt, kan der henses til, om selskabet er omfattet af lov om finansiel virksomhed, jf. Skatterådets afgørelse i SKM2009.231.SR. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med dispensationsadgangen i den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 2, hvorefter visse finansielle selskaber har mulighed for at blive undtaget fra CFC-reglerne.

Efter det gældende nr. 10 skal fortjeneste og tab ved afståelse af CO₂-kvoter og CO₂-kreditter medregnes til CFC-indkomsten. Det er en betingelse, at fortjeneste og tab er skattepligtige efter afskrivningslovens § 40 A.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 1, om skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter sammenskrives med den gældende nr. 5, således at nr. 1 fremover omfatter både renter, provisioner og lignende. Der foreslås ikke materielle ændringer i forhold til de omfattede renter, provisioner og lignende, jf. herom ovenfor.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 2, uændret, bortset fra enkelte sproglige tilpasninger uden materiel betydning, skal videreføre de gældende regler om, i hvilket omfang skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven, skal medregnes til CFC-indkomsten. Om de omfattede gevinster og tab henvises derfor til gennemgangen ovenfor.

Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, foreslås at erstatte den gældende bestemmelse om indkomst fra immaterielle aktiver i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6. Efter forslaget medregnes skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver til CFC-indkomsten, jf. dog den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 17, jf. lovforslagets § 1, nr. 19. Immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer samt CO₂-kvoter og CO₂-kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A. Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver medregnes dog kun, når aktiverne er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende. Er immaterielle aktiver delvist omfat-

et af bestemmelsens 3. pkt., medregnes en forholdsmæssig del af indkomsten fra de immaterielle aktiver. Den forholdsmæssige del opgøres som den del af den samlede indkomst fra de immaterielle aktiver, der kan henføres til værdien af de aktiver, der er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller værdien af de aktiviteter, der er udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 5, nr. 3, 1. pkt.*, indebærer, at den gældende definition af CFC-indkomst udvides i overensstemmelse med definitionen i skatteundgåelsesdirektivet i forhold til indkomst fra immaterielle aktiver. Det foreslås således at udvide definitionen af, hvornår indkomst hidrørende fra immaterielle aktiver er CFC-indkomst.

Det foreslås, at både royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver medregnes til CFC-indkomsten. Anden indkomst vil bl.a. omfatte indkomst fra immaterielle aktiver, der realiseres ved afståelse af varer og/eller tjenesteydelser. Når varer eller ydelser sælges, vil der undertiden samtidig ske overdragelse af immaterielle aktiver eller retten til at anvende sådanne aktiver, uden at der beregnes et særskilt vederlag herfor, idet salgssummen i stedet inkluderer et royaltyaflast relateret til de immaterielle aktiver. Dette inkluderende royaltyaflast vil være omfattet af definitionen af CFC-indkomst. Anden indkomst vil også omfatte fortjeneste og tab ved afståelse af de immaterielle aktiver, som også er omfattet af den gældende definition af CFC-indkomst.

Visse immaterielle aktiver omfattes dog ikke som følge af de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 32, stk. 17 og 18, der medfører, at afkast af immaterielle aktiver, som moderselskabet bliver indirekte ejer af som følge af opkøb af selskaber, i visse tilfælde helt undtages fra beskatning som CFC-indkomst. Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 19.

Bortset fra tilføjelsen af CO₂-kvoter og -kreditter foreslås der ikke ændringer til, hvilke immaterielle aktiver der omfattes af CFC-reglerne.

Den foreslåede udvidelse af definitionen af indkomst fra immaterielle aktiver til også at omfatte anden indkomst af immaterielle aktiver følger af reglerne i skatteundgåelsesdirektivet, der er udformet på baggrund af anbefaling 4 i OECD-rapporten vedrørende handlingspunkt 3 fra 2015. Det fremgår i OECD-rapporten, at en medregning af royalties baseret på den juridiske kvalifikation af indkomsten ikke er tilstrækkelig for at medregne al relevant indkomst fra immaterielle aktiver. Det fremhæves bl.a., at royaltyaflastet kan være indlejret i salgssummen, hvorefter royaltyaflastet ikke ville blive medregnet til CFC-indkomsten, hvis der alene anvendes en tilgang baseret på den juridiske kvalifikation af indkomsten.

Formålet med udvidelsen er, at afkastet fra immaterielle aktiver medregnes i CFC-indkomsten, uanset hvordan indkomsten klassificeres.

Efter gældende ret omfattes kun betalinger, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende

immaterielle aktiver samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Dette omfatter kun royaltybetalinger og skattepligtige avancer. Det foreslås at udvide denne definition, så den omfatter al indkomst, der direkte kan henføres til det immaterielle aktiv.

Immaterielle aktiver udgør en særlig risiko for skatteundgåelse, da immaterielle aktiver er yderst mobile og svære at værdiansætte. Disse karakteristika gør, at indkomsten, som tilvejebringes ved hjælp af disse aktiver, nemt kan flyttes væk fra det sted, hvor værdiskabelsen ved udviklingen af det immaterielle aktiv er sket.

Et immaterielt aktiv kan eksempelvis flyttes til et (salgs)datterselskab, som selv har bidraget med lav eller ingen værdi til udviklingen heraf, og hvor den efterfølgende indkomst fra det immaterielle aktiv helt eller delvist oppebæres som almindelig salgssindkomst, hvorved indkomsten ikke umiddelbart medregnes til CFC-indkomsten. Samme problemstilling kan gøre sig gældende i forhold til afsætning af tjenesteydelser.

Formålet med de foreslåede regler er at understøtte, at immaterielle aktiver og det dertilhørende afkast forbliver dér, hvor det immaterielle aktiv er udviklet. Det vil sige, hvor bl.a. forsknings- og udviklingsaktiviteterne foretages, og altså det samme sted, hvor koncernen har afholdt og fradraget udgifterne til denne værdiskabelse. Dette er i overensstemmelse med de principper som OECDs BEPS-projekt skal sikre, nemlig at værdierne beskattes dér, hvor de er skabt.

Da de danske CFC-regler imidlertid ikke skal udgøre en hindring for, at datterselskaber har forsknings- og udviklingsaktiviteter, foreslås det, at indkomst fra immaterielle aktiver alene skal medregnes til CFC-indkomsten, i det omfang aktiverne enten er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Det foreslås således, at der skal lægges afgørende vægt på, om de immaterielle aktiver faktisk har været genstand for en grænseoverskridende flytning.

Dette sikrer, at indkomst fra f.eks. patenter, der udvikles ved datterselskabets egne udviklingsaktiviteter, ikke skal medregnes til CFC-indkomsten. Se også yderligere bemærkninger herom nedenfor.

For immaterielle aktiver, der indirekte erhverves af et dansk moderselskab, idet moderselskabet opkøber et selskab, der ejer immaterielle aktiver, foreslås en særlig undtagelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 17. Efter dette forslag vil det opkøbte selskabs afkast fra immaterielle aktiver, som det opkøbte selskab besidder på opkøbstidspunktet, være helt undtaget fra beskattning som CFC-indkomst. Dette gælder tilsvarende for det opkøbte selskabs datterselskaber. Overdrages aktiverne efterfølgende til et koncernforbundet selskab i et andet land, vil det køvende selskabs afkast fra aktiverne dog skulle anses for CFC-indkomst. Undtagelsen ved opkøb af selskaber er forbundet med en række betingelser, som fremgår af den foreslåede bestemmelse i selskabs-

skattelovens § 32, stk. 18. Der henvises til lovforslagets § 1, nr. 19, og bemærkningerne hertil.

Medregningen af anden indkomst fra immaterielle aktiver i CFC-indkomsten vil medføre, at det kan blive nødvendigt at udskille denne anden indkomst fra immaterielle aktiver fra en samlet salgssindkomst. Denne udskillelse skal ske på baggrund af en vurdering – baseret på almindelige armslængdeprincipper – af den indkomst, som salgsselskabet ville have haft i en situation, hvor salgsselskabet skulle varetage de samme funktioner, besidde de samme aktiver og påtage sig de samme risici, men hvor selskabet ikke selv ejede det immaterielle aktiv. Den del af indkomsten, der kan henføres til det immaterielle aktiv, vil derfor i visse forretningsmodeller svare til den royaltybetaling, som salgsselskabet ville have betalt under en licensaftale med et andet selskab, som ejer det immaterielle aktiv.

Det bemærkes, at alle virksomheder må forventes at opnå et vist normaloverskud, også når de ikke selv ejer de immaterielle aktiver, som bidrager til at skabe den samlede værdi af de varer eller tjenesteydelser, som afsættes. På transfer pricing-området, dvs. ved transaktioner mellem koncernforbundne selskaber, benyttes med henblik på fastlæggelsen af armslængdevilkår i sådanne situationer bl.a. en metode, hvor der tillægges et mark-up på de relevante omkostninger på koncerninterne transaktioner (cost-plus metoden). På transfer pricing-området findes der også andre metoder til opgørelse af den indkomst, der skal allokeres i relation til koncerninterne transaktioner.

Sådanne almindeligt anerkendte armslængdeprincipper vil tilsvarende kunne anvendes til at opgøre, hvilken del af datterselskabets samlede indkomst der skal anses for anden indkomst fra immaterielle aktiver. Der henvises også til bemærkningerne nedenfor om de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 4. og 5. pkt.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 5, nr. 3, 2. pkt.*, definerer de omfattede immaterielle aktiver i overensstemmelse med den gældende bestemmelse i § 32, stk. 5, nr. 6, idet det dog foreslås, at CO₂-kvoter og CO₂-kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A, omfattes af definitionen af immaterielle aktiver i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, hvorved disse sidestilles med de øvrige immaterielle aktiver. Der er alene tale om en sammenskrivning af bestemmelser, da CO₂-kvoter og CO₂-kreditter allerede medregnes til CFC-indkomsten, jf. den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 10.

Det bemærkes i den sammenhæng, at et selskab vil kunne være indehaver af immaterielle aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 2, også selv om der er tale om begrænsede rettigheder, f.eks. hvis selskabet har erhvervet en eksklusiv ret til at bruge et varemærke i et geografisk afgrænset område.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 5, nr. 3, 3. pkt.*, indebærer, at skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver kun medregnes til CFC-indkomsten, når aktiverne er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller er oparbej-

det ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Forslaget har til hensigt at målrette bestemmelsen om, hvornår indkomst fra immaterielle aktiver anses for CFC-indkomst, således at der kun sker CFC-beskatning i de tilfælde, hvor der er gennemført den form for transaktioner, som CFC-reglerne udgør et værn imod.

Efter forslaget anses indkomst fra immaterielle aktiver kun for CFC-indkomst, når aktiverne ved overdragelse har ændret beskatningssted eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af koncernforbundne selskaber i et andet land. Der skal lægges vægt på, om aktiverne er blevet overdraget fra eller oparbejdet i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller hvor datterselskabets faste driftssted er beliggende, når indkomsten opbeværes af det faste driftssted.

Modsætningsvist CFC-beskatnes indkomst fra tilkøbte immaterielle aktiver ikke, når aktiverne er udviklet i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Dette sikrer, at indkomst fra immaterielle aktiver, der erhverves fra et andet selskab i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, ikke skal medregnes til CFC-indkomsten. Ligeledes vil en lokal selskabsretlig omstrukturering, f.eks. en fusion mellem to selskaber i samme land, ikke medføre, at indkomsten fra de immaterielle aktiver skal medregnes til CFC-indkomsten. Der er i sådanne tilfælde ikke sket en sådan flytning af det mobile immaterielle aktiv, som CFC-reglerne skal værne imod.

Når immaterielle aktiver er oparbejdet ved aktiviteter udført af andre parter end datterselskabet selv, skal der først sondres efter, om aktiviteterne er udført i det land, hvori datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller om aktiviteterne er udført i et andet land.

Er det immaterielle aktiv oparbejdet ved aktiviteter i samme land som det land, hvori datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, medregnes indkomsten fra det immaterielle aktiv ikke til CFC-indkomsten. Dette vil omfatte både aktiviteter udført af et lokalt koncernforbundet selskab og aktiviteter udført af en uafhængig part.

Er det immaterielle aktiv oparbejdet ved aktiviteter i et andet land end det land, hvori datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, skal der sondres mellem, om aktiviteterne er udført af en tilknyttet person eller en uafhængig part. Ved en tilknyttet person forstås især koncernforbundne selskaber. Der henvises til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14, hvor begrebet tilknyttet person er reguleret.

Efter den foreslåede bestemmelse er det alene indkomst fra immaterielle aktiver, der er oparbejdet ved aktiviteter af tilknyttede personer i andre lande, der skal medregnes til CFC-indkomsten. Modsætningsvis indebærer dette, at hvis det immaterielle aktiv er oparbejdet i samme land eller oparbejdet ved aktiviteter udført af uafhængige parter f.eks. ved kontraktforskning, skal indkomsten fra det immaterielle aktiv ikke medregnes til CFC-indkomsten.

Immaterielle aktiver oparbejdes på forskellig vis afhængigt af det immaterielle aktivs særlige kendetegn. Aktiviteter skal derfor forstås bredt, idet f.eks. patenter m.v. oparbejdes ved forsknings- og udviklingsaktiviteter, hvorimod andre immaterielle aktiver bl.a. oparbejdes ved markedsføringsaktiviteter eller faktisk brug gennem en lang periode.

Det bemærkes, at hvis datterselskabet har erhvervet et immaterielt aktiv fra et andet land, vil der ved opgørelsen af CFC-indkomsten kunne foretages afskrivninger på grundlag af anskaffelsessummen. Ligeledes kan der ved opgørelsen af CFC-indkomsten i datterselskabet fratrækkes de udgifter, som datterselskabet afholder, når koncernforbundne udenlandske selskaber udfører forskning og udviklingsopgaver for datterselskabet.

Ved opgørelsen af anden indkomst fra immaterielle aktiver, opgøres CFC-indkomsten 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.

Afgørende vil være, om omkostningerne efter almindelige skatteretlige principper vil skulle henføres til CFC-indkomsten. Der kan i forhold til opgørelsen af anden indkomst søges vejledning i Transfer Pricing Guidelines, kapitel II, pkt. 2.152-2.153, og bilaget til Transfer Pricing Guidelines kapitel II, eksempel 11 om residual profit split-metoden.

De foreslåede bestemmelser i *stk. 5, nr. 3, 4. og 5. pkt.*, indebærer, at når immaterielle aktiver er delvist omfattet af det foreslåede 3. pkt., medregnes alene en forholdsmæssig del af indkomsten fra de immaterielle aktiver til CFC-indkomsten. Den forholdsmæssige del vil skulle opgøres som den del af den samlede indkomst fra de immaterielle aktiver, der kan henføres til værdien af de aktiver, der er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller værdien af de aktiviteter, der er udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

De foreslåede bestemmelser tager højde for, at et immaterielt aktiv kan være skabt gennem forskellige bidrag, som vanskeligt kan opdeles. Et færdigt immaterielt aktiv kan f.eks. bestå af et tilkøbt immaterielt aktiv, som datterselskabet har videreudviklet både ved egen forsknings- og udviklingsvirksomhed og ved at lade koncerninterne eller koncern-eksterne selskaber udføre kontraktforskning. Bestemmelserne tager også højde for, at der ved en forretningsmæssig aktivitet kan benyttes flere immaterielle aktiver, som tilsammen giver et afkast, der ikke uden videre kan henføres til de enkelte aktiver hver for sig.

Efter de foreslåede bestemmelser skal en forholdsmæssig del af afkastet i sådanne tilfælde anses for CFC-indkomst. Denne forholdsmæssige del skal efter forslaget opgøres som den del af den samlede indkomst fra det eller de immaterielle aktiv(er), der isoleret set udgør CFC-indkomst efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 3. pkt.

Opdelingen af det samlede afkast vil skulle foretages i overensstemmelse med almindelige transfer pricing-princip-

per. Vejledning herom kan navnlig findes i de retningslinjer, der gælder for delingen af indkomst fra immaterielle aktiver mellem kontrollerede parter (Profit Split-metoden), jf. kapitel II, pkt. C, i OECD's Transfer Pricing Guidelines (2017) og i de retningslinjer, der gælder for transaktioner, der omfatter immaterielle aktiver, jf. kapitel VI i OECD's Transfer Pricing Guidelines (2017), samt i de retningslinjer, der finder anvendelse i relation til fordeling af afkast fra immaterielle aktiver, når koncernforbundne selskaber i fællesskab har bidraget til at tilvejebringe aktiverne, jf. kapitel VIII, pkt. C. 4. i OECD's Transfer Pricing Guidelines (2017) om såkaldte cost contribution agreements (aftaler om omkostningsbidrag).

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 4, affattes i overensstemmelse med den gældende bestemmelse, således at skattepligtige udbytter skal medregnes til CFC-indkomsten. Ved skattepligtige udbytter forstås udbytter, som omfattes af ligningslovens § 16 A. Der foreslås ingen materielle ændringer til bestemmelsen, hvis virkninger er gennemgået ovenfor.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 5, affattes i overensstemmelse med den gældende bestemmelse, således at skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier m.v., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven, skal medregnes til CFC-indkomsten. Der foreslås ingen materielle ændringer til bestemmelsen, hvis virkninger er gennemgået ovenfor.

Forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, svarer til den gældende regel i stk. 5, nr. 6, jf. herom ovenfor, idet bestemmelsen tilpasses som følge af de øvrige ændringer. Samtidig tilpasses teksten, således at bestemmelsen fremover vedrører skattemæssige fradrag, der vedrører indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 1-5.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 7, affattes i overensstemmelse med den gældende bestemmelse i stk. 5, nr. 8, således at indkomst fra finansiel leasing skal medregnes til CFC-indkomsten. Der foreslås ingen materielle ændringer til bestemmelsen, hvis virkninger er gennemgået ovenfor.

Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 8, svarer til den gældende bestemmelse i stk. 5, nr. 9, jf. herom ovenfor, idet bestemmelsen dog foreslås omskrevet, så definitionen af den omfattede indkomst fra finansiel virksomhed tilpasses definitionen i skatteundgåelsesdirektivet. Indkomst fra finansiel virksomhed vil i denne sammenhæng skulle fortolkes som en bred opsamlingsbestemmelse, ligesom den gældende bestemmelse. Dette skal dog ske under iagttagelse af den foreslåede undtagelsesbestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 2. Her er foreslået en generel undtagelse for finansielle datterselskaber, hvis en nærmere andel af datterselskabet CFC-indkomst ikke hidrører fra koncerninterne transaktioner. Det bemærkes, at finansiel virksomhed efter nr. 8 ikke nødvendigvis er lig med et finansielt selskab som omfattet af stk. 2. Finansiel virksomhed efter nr. 8 skal i denne sammenhæng fortolkes bredere.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 9, at indkomst fra faktureringselskaber fremover skal indgå i CFC-indkomsten. Det er en betingelse, at faktureringselskabet opnår indkomst fra varer og tjenesteydelser, der købes fra og sælges til tilknyttede personer, og at faktureringselskabets aktiviteter bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.

Det er et krav efter skatteundgåelsesdirektivet, at indkomst fra disse faktureringselskaber skal henregnes til CFC-indkomsten. Det bemærkes, at sådanne selskabers indkomst er mobil af karakter og derved kan anvendes til at udhule indkomstgrundlaget i moderselskabet.

Den foreslåede bestemmelse omfatter ikke faktureringselskaber, som bidrager med reel økonomisk værdi i koncernens værdikæde.

Der foreslås i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, regler om, hvornår der er tale om et moderselskab efter CFC-reglerne.

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, bestemmer, hvornår der inden for CFC-reglerne er tale om et moderselskab, og hvornår der er tale om bestemmende indflydelse i datterselskabet.

Efter gældende regler anses et selskab for at være moderselskab for datterselskabet, hvis moderselskabet direkte eller indirekte er aktionær i datterselskabet, og koncernen har bestemmende indflydelse over datterselskabet. Bestemmende indflydelse i et datterselskab foreligger som udgangspunkt, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, jf. selskabsskattelovens § 31 C. Omfanget af bestemmende indflydelse udvides dog i CFC-reglerne til også at omfatte stemmerettigheder m.v. som besiddes af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6. Ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse indgår endvidere stemmerettigheder m.v., som besiddes af en fond eller trust stiftet af nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse.

Ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse medregnes endvidere stemmerettigheder m.v., som indehaves af andre selskabsdeltagere, hvor moderselskabet har indgået aftale om fælles indflydelse. Dette kan være tilfældet, hvis moderselskabet har indgået aftale med andre selskabsdeltagere om kontrol af stemmerettigheder m.v. Dette kan ligeså være tilfældet for stemmerettigheder, som indehaves af en transparent enhed som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 1, 2. pkt., hvori moderselskabet deltager.

Det foreslås i stk. 6, 1. pkt., at et selskab anses for at være et moderselskab efter CFC-reglerne, hvis selskabet selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne eller direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet.

Moderselskabsdefinitionen udvides herved, således at den er i overensstemmelse med definitionen i skatteundgåelsesdirektivet.

Sammenlignet med gældende regler vil der fremover også være tale om et kontrolleret datterselskab efter CFC-reglerne, hvis moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet. Der kan dermed være tale om et kontrolleret datterselskab, selv om koncernen ikke har bestemmende indflydelse, jf. selskabsskattelovens § 31 C.

Til moderselskabets direkte og indirekte indflydelse på henholdsvis stemmerettighederne, kapitalen eller overskuddet medregnes ejerbesiddelser fra tilknyttede personer. Det foreslås i stk. 6, 2.-7. pkt., at definitionen af tilknyttede personer medtages fra direktivet.

Ved tilknyttede personer forstås efter forslaget *stk. 6, 2. pkt.*, et selvstændigt skattesubjekt, hvori moderselskabet har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere, eller hvorfra moderselskabet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet. Dette kunne eksempelvis være et datterselskab.

Ved tilknyttede personer forstås efter det foreslåede *stk. 6, 3. pkt.*, også en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af moderselskabets overskud. Dette kunne eksempelvis være en hovedaktionær i moderselskabet.

Endvidere følger det af forslaget *stk. 6, 4. pkt.*, at hvis en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte har indflydelse på 25 pct. i moderselskabet og samtidig har 25 pct. indflydelse på andre selvstændige skattesubjekter, anses alle berørte enheder, som tilknyttede personer. Samtlige tilknyttede personers indflydelse medregnes herefter til bedømmelsen efter bestemmelsens 1. pkt.

Ved bedømmelsen af en fysisk persons ejerbesiddelser efter 3. og 4. pkt. medregnes efter det foreslåede *stk. 6, 5. pkt.*, direkte eller indirekte indflydelse, som besiddes af den fysiske persons nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust, som er stiftet af en nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse.

I ligningslovens 16 H er der indsat regler for CFC-beskatning af fysiske personer. Af bestemmelsens stk. 6 fremgår, hvilke personer der anses for at være nærtstående.

Efter det foreslåede *stk. 6, 6. pkt.*, medregnes endvidere ejerbesiddelser i en trust, hvori den fysiske person har indskudt aktiver uden at være stifter. Dette skal sikre, at reglerne ikke omgås ved at lade en stråmand stifte trusten med et minimalt indskud.

Eksempel:

A er en fysisk person, som ejer 100 pct. af selskabet A A/S, som er beliggende i Danmark. A A/S ejer 40 pct. af stemmerettighederne i CFC-selskabet beliggende i X-land. Efter selskabsskattelovens § 32, stk. 6, er A A/S ikke umiddelbart moderselskab for CFC-selskabet i henhold til CFC-reglerne, da ejerbesiddelsen er mindre end 50 pct.

Da A har indflydelse på mere end 25 pct. af stemmerettighederne i A A/S, er A en tilknyttet person. Ved bedømmelsen af en fysisk persons ejerbesiddelser medregnes direkte og indirekte indflydelse, som besiddes af den fysiske persons nærtstående.

A er gift med B. B vil være en nærtstående efter ligningslovens § 16 H, stk. 6. B ejer 100 pct. af selskabet B A/S, som er beliggende i Danmark. B A/S ejer 15 pct. af stemmerettighederne i CFC-selskabet.

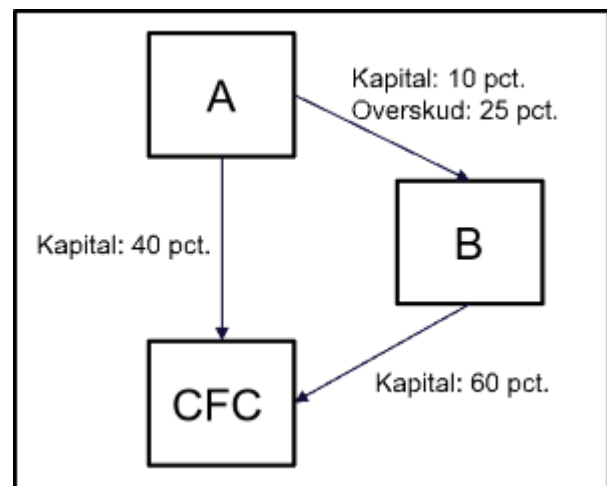
Ved sammenlægningen af ejerbesiddelserne er der en samlet indflydelse på 55 pct. af stemmerettighederne i CFC-selskabet, hvorved CFC-reglerne finder anvendelse. Herefter vil både A A/S og B A/S være at anse for moderselskab til CFC-selskabet. A A/S skal ved indkomstopgørelsen medregne 40 pct. af CFC-selskabets indkomst, og B A/S skal medregne 15 pct. af CFC-selskabets indkomst.

Ved bedømmelsen af, om moderselskabet er moderselskab for datterselskabet, skal der ved opgørelsen af moderselskabets og tilknyttede personers ejerbesiddelser være tale om samme type af indflydelse. Dvs. at der skal lægges vægt på, at moderselskabet selv eller sammen med tilknyttede personer besidder mere end 50 pct. af stemmerettighederne, mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til mere end 50 pct. af overskuddet.

Eksempel:

Et dansk moderselskab, A, ejer 10 pct. af kapitalen i et udenlandsk selskab, B, men har samtidig ret til mere end 25 pct. af overskuddet fra samme selskab. B ejer 60 pct. af kapitalen i et CFC-selskab, hvori A også direkte ejer 40 pct. Forholdet mellem selskaberne er opstillet i figur 1.

Figur 1



Det følger af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, 1. pkt., at et selskab anses for at være moderselskab for datterselskabet, hvis det selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne eller direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet.

Først skal det derfor i relation til eksemplet afklares, hvilke personer der er tilknyttede personer til selskab A.

Det følger af den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte-lovens § 32, stk. 6, 2. pkt., at der ved tilknyttede personer forstås et selvstændigt skattesubjekt, hvori moderselskabet har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmeret-tigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere, eller hvorfra moderselskabet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet.

Da selskab A (moderselskabet) har ret til mere end 25 pct. af overskuddet fra selskab B, er selskab B en tilknyttet per-son.

For at vurdere, hvorvidt der er tale om et moderselskab i henhold til CFC-reglerne, akkumuleres ejerbesiddelserne for moderselskabet og moderselskabets tilknyttede personer. Moderselskabet ejer direkte 40 pct. af kapitalen i CFC-selskabet, og selskab B (den tilknyttede person) ejer direkte 60 pct. af kapitalen i CFC-selskabet. Sammenlagt ejer moder-selskabet og selskab B dermed 100 pct. af kapitalen.

Moderselskabet, som er hjemmehørende i Danmark, skal derfor anses for at være et moderselskab for CFC-selskabet, da moderselskabet selv sammen med den tilknyttede person, selskab B, ejer 100 pct. af kapitalen i CFC-selskabet (dvs. mere end 50 pct. kravet).

Selskab B er ikke et moderselskab efter de danske CFC-regler, da selskab B er hjemmehørende i udlandet.

Efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte-lovens § 32, stk. 7, skal moderselskabet beskattes af sin gennemsnit-lige direkte og indirekte indflydelse i CFC-selskabet.

Moderselskabet ejer selv 40 pct. af kapitalen i CFC-selskabet. Moderselskabet ejer endvidere 10 pct. af kapitalen i selskab B, og selskab B ejer 60 pct. af kapitalen i CFC-selskabet. Moderselskabet skal til sin egen kapitalbesiddelse medregne den indirekte kapitalbesiddelse gennem selskab B. Moderselskabet skal derfor medregne 6 pct. (10 pct.*60 pct.) til sin egen besiddelse.

I eksemplet skal moderselskabet således ved sin ind-komststopgørelse medregne 46 pct. (40 pct. + 6 pct.) af CFC-selskabets indkomst opgjort efter danske regler.

Endelig foreslås det i *stk. 6, 7. pkt.*, at hvis moderselskabet agerer sammen med en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt for så vidt angår stemmerettigheder og kapital-ejerskab i et andet selvstændigt skattesubjekt, skal modersel-skabet anses som indehaver af alle de berørte stemmerettig-heder eller hele den berørte kapital i det pågældende selv-stændige skattesubjekt. Denne regel svarer til den gældende bestemmelse om fælles indflydelse.

Der foreslås i selskabsskatte-lovens § 32, *stk. 7*, regler om indkomststopgørelsen efter CFC-reglerne. Efter den foreslåede bestemmelse skal et moderselskab ved indkomststopgørelsen medregne den del af datterselskabets indkomst opgjort efter danske regler, der svarer til moderselskabets gennem-snitlige direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, jf. *stk. 6, 1. pkt.*, som moderselskabet har været i besiddelse af i indkomståret. Besiddes den samme indflydelse i et dat-

terselskab direkte eller indirekte af flere moderselskaber, medregnes indflydelsen hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse. Hvis flere mo-derselskaber besidder lige stor indflydelse, medregnes ind-flydelsen hos det øverste moderselskab. Der medregnes dog kun indkomst optjent af datterselskabet i den del af moder-selskabets indkomstår, hvor moderselskabet anses for at væ-re moderselskab for datterselskabet. Endelig foreslås det, at indkomsten skal medregnes i det indkomstår for modersel-skabet, hvor datterselskabets indkomstår afsluttes

Den gældende bestemmelse i selskabsskatte-lovens § 32, stk. 7, indeholder ligeledes bestemmelser om, i hvilket om-fang et datterselskabs indkomst skal medregnes i modersel-skabet. Datterselskabets indkomst opgøres i den sammen-hæng efter danske regler. Herefter medregnes kun den del af datterselskabets indkomst, der forholdsmæssigt svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte ejer-andel i indkomstperioden. Bestemmelsen tager dermed høj-de for, at moderselskabets ejerandel i datterselskabet kan svinge i løbet af indkomstperioden, hvilket er afgørende for, hvor stor en del af datterselskabets indkomst der skal med-regnes i moderselskabet.

Endvidere medregnes kun datterselskabets indkomst, der er optjent i den del af moderselskabets indkomstår, hvor koncernen har bestemmende indflydelse. Datterselskabets indkomst bliver herved periodiseret i henhold til modersel-skabets indkomstår og skal ikke medregnes i perioder, hvor moderselskabet ikke har bestemmende indflydelse.

Det foreslåede *stk. 7, 1. pkt.*, indebærer, at moderselskabet skal medregne en del af datterselskabets indkomst opgjort efter danske regler i indkomststopgørelsen, og at der medreg-nes den del af datterselskabets indkomst, der svarer til mo-derselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indfly-delse i datterselskabet som bestemt efter den foreslåede be- stemmelse til selskabsskatte-lovens § 32, stk. 6, 1. pkt., om, hvornår moderselskabet bliver moderselskab for dattersel-skabet. Ved indflydelse skal forstås den højeste direkte eller indirekte indflydelse på enten stemmerettighederne, kapital-andelen eller overskudsandelen i datterselskabet.

Efter de foreslåede regler kan der være flere moderselska-ber til CFC-selskabet, da tilknyttede personers indflydelse medregnes ved vurderingen af, om et moderselskab er mo-derselskab for et datterselskab. Ved indkomststopgørelsen medregnes dog kun den del af datterselskabets indkomst, der svarer til moderselskabets direkte eller indirekte indfly-delse, som moderselskabet har besiddet i indkomståret. Dvs., at datterselskabets indkomst medregnes pro-rata hos moderselskaberne baseret på deres respektive indflydelse.

Dog foreslås det i *stk. 7, 2. pkt.*, at fastholde de gældende regler for de tilfælde, hvor flere moderselskaber besidder den samme indflydelse i datterselskabet. Dette vil være til-fældet inden for en koncernstruktur, hvor et moderselskab indirekte vil eje dets datterselskabs indflydelse. Hvis flere moderselskaber besidder den samme direkte eller indirekte indflydelse, skal CFC-beskatningen finde sted hos det mo-derselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse.

Eksempel:

Selskab A ejer 90 pct. af selskab B, der ejer 100 pct. af CFC-selskabet. Selskab A ejer dermed indirekte 90 pct. af CFC-selskabet (90 pct.*100 pct. = 90 pct. af CFC-selskabet). CFC-beskatningen foretages i selskab B, da selskab A og B ejer den samme andel (de 90 pct. af CFC-selskabet), men selskab B har den største direkte eller indirekte indflydelse (100 pct. af CFC-selskabet). Derfor skal selskab B medregne hele indkomsten i datterselskabet, og selskab A skal ikke medregne nogen indkomst trods sin indirekte indflydelse.

Såfremt moderselskaberne ejer lige store direkte eller indirekte ejerandele, henses der efter *stk. 7, 3. pkt.*, til den samlede koncern, hvorefter det øverste moderselskab skal CFC-beskattes.

Eksempel:

Selskab A ejer 100 pct. af selskab B, der ejer 90 pct. af CFC-selskabet. Selskab A ejer dermed indirekte 90 pct. af CFC-selskabet (100 pct.*90 pct. = 90 pct. af CFC-selskabet). Da selskab A og B har lige stor indflydelse i CFC-selskabet, skal det øverste moderselskab CFC-beskattes, hvilket vil være selskab A.

Dette medfører ingen materielle ændringer, da reglen blot foreslås flyttet fra den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 1.

Det foreslås i *stk. 7, 4. pkt.*, at moderselskabet kun skal medregne indkomst optjent i datterselskabet i den del af moderselskabets indkomstår, hvor moderselskabet anses for moderselskab for datterselskabet.

Denne bestemmelse svarer til den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 7, 3. pkt., idet formuleringen dog foreslås ændret, så den tilpasses den nye definition af kontrol i datterselskabet i overensstemmelse med den foreslåede bestemmelse til selskabsskattelovens § 32, stk. 6, 1. pkt. CFC-beskatning finder dermed kun anvendelse på indkomst optjent i perioder, hvor kontrolbetingelsen er opfyldt.

Det foreslås endelig i *stk. 7, 5. pkt.*, at datterselskabets indkomst skal medregnes i moderselskabet i det af moderselskabets indkomstår, hvor datterselskabets indkomstår afsluttes. Herved bliver hele datterselskabets indkomst i dets indkomstår periodiseret til moderselskabets indkomstår. Der sker dermed ikke opdeling af datterselskabets indkomst i indkomståret, hvis betingelserne for CFC-beskatning i øvrigt er opfyldt i hele perioden.

Hvis eksempelvis et dansk moderselskab anvender kalenderåret som regnskabsår, og datterselskabets regnskabsår løber fra og med den 1. april til og med den 31. marts, vil datterselskabets regnskab, der afsluttes 31. marts 2020, blive medregnet i moderselskabets indkomst i kalenderåret 2020. Hvis der i ovenstående eksempel skulle ske ophør af koncernforbindelsen den 1. december 2019, skal moderselskabet medregne datterselskabets indkomst for perioden fra og med den 1. april til og med den 1. december 2019, og ligeså medregne indkomsten i kalenderåret 2020.

Til nr. 15

Det foreslås, at det ved afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, der er erhvervet eller oparbejdet før moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, er handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, der skal anvendes i stedet for anskaffelsessummen, hvis moderselskabet er blevet moderselskab for datterselskabet som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person, jf. *stk. 6*.

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 8, fastsætter reglerne for opgørelse af gevinst og tab ved afståelse af aktiver og passiver, som datterselskabet havde erhvervet eller oparbejdet, inden koncernen fik bestemmende indflydelse. Efter den gældende bestemmelses 1. pkt. sættes aktiverne og passiverne skattemæssige anskaffelsessum til handelsværdien på det tidspunkt, hvor koncernen fik bestemmende indflydelse. Denne indgangsværdi anvendes som skattemæssig anskaffelsessum ved beregning af efterfølgende gevinst og tab ved afståelse af aktivet. Det oprindelige anskaffelsestidspunkt bevares i denne sammenhæng. Bestemmelsen finder kun anvendelse, hvis fortjeneste og tab på aktiverne og passiverne ikke i forvejen indgår i den danske indkomstopgørelse.

Bestemmelsen medfører, at værdistigninger på aktivet medtages i en eventuel CFC-beskatning for hele den periode, hvor koncernen har haft bestemmende indflydelse. Det inkluderer dermed også eventuelle værdistigninger, som kan henføres til en periode, efter at koncernen har fået bestemmende indflydelse, men før datterselskabet blev omfattet af CFC-reglerne.

Virkingen af forslaget er, at tidspunktet for ansættelsen af anskaffelsessummen ændres, således at det fremover er handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, som anvendes. Bestemmelsen foreslås ændret, så den tilpasses den foreslåede kontrolbetingelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, 1. pkt., jf. lovforslagets § 1, nr. 14.

I overensstemmelse med formålet bag reglen finder den kun anvendelse, når selskabet bliver datterselskab i CFC-reglernes forstand som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele fra en fysisk eller juridisk person, der ikke er tilknyttet koncernen, jf. begrebet om tilknyttet person i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, 2.-5. pkt. Dette skal sikre, at der ikke kan ske en opskrivning af anskaffelsessummen som følge af f.eks. koncerninterne omstruktureringer, der indebærer, at et nyt koncernselskab vil skulle anses for moderselskab i henhold til CFC-reglerne.

Den foreslåede bestemmelse gælder, når moderselskabet som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele bliver moderselskab for datterselskabet. Ved indirekte erhvervelse af ejerandele forstås den situation, hvor erhvervelsen af ejerandelene i det nye selskab sker via et af moderselskabets datterselskaber. Dette kunne eksempelvis være tilfældet, hvor moderselskabet har stiftet et mellemliggende

holdingselskab, og hvor det er holdingselskabet, der forestår opkøbet af det nye selskab.

Til nr. 16

Der foreslås en konsekvensændring, så bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 8, tilpasses definitionen af den nye kontrolbetingelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14. Det foreslås med henblik herpå, at selskabsskattelovens § 32, stk. 8, 4. pkt., ændres, således at der ikke henvises til det tidspunkt, hvor koncernen fik kontrol over datterselskabet, men derimod til det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet.

Selskabsskattelovens § 32, stk. 8, fastsætter reglerne for opgørelse af gevinst og tab ved afståelse af aktiver og passiver, som datterselskabet havde erhvervet eller oparbejdet, inden koncernen fik bestemmende indflydelse. Bestemmelsens 4. pkt. fastsætter de nærmere regler for det maksimale beløb, der kan beskattes som genvundne afskrivninger. Bestemmelsen finder kun anvendelse, hvis fortjeneste og tab på aktiverne og passiverne ikke i forvejen indgår i den danske indkomstopgørelse.

Det følger af bestemmelsen, at genvundne afskrivninger ikke kan overstige forskellen mellem de faktiske afskrivninger foretaget i indkomstår under CFC-beskatning og det faktiske værditab siden det tidspunkt, hvor koncernen fik bestemmende indflydelse. I opgørelsen medregnes der kun foretagne afskrivninger i indkomstår med CFC-beskatning. For værditab medregnes der i opgørelsen kun det værditab, der er fremkommet i perioden fra koncernen fik bestemmende indflydelse, og indtil aktivet blev realiseret. Beløbet er endvidere maksimeret til det værditab, der er fremkommet i perioden fra det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet og indtil det tidspunkt, hvor aktivet blev realiseret.

Bestemmelsen skal sikre, at der ikke udløses genbeskatning af fiktive afskrivninger, der er beregnet til brug for fastsættelsen af indgangsværdien. Dette skal ses i sammenhæng med de regler, der gælder for fastsættelsen af skattemæssige indgangsværdier på afskrivningsberettigede aktiver efter selskabsskattelovens § 4 A, stk. 2.

Bestemmelsen foreslås ændret, så den tilpasses den foreslåede kontrolbetingelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14.

Til nr. 17

Der foreslås en nyaffattelse af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, vedrørende beskatning som følge af indirekte afståelse ved nedbringelse af ejerandele i datterselskabet.

Det foreslås, at når moderselskabet direkte eller indirekte nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, skal der ved moderselskabets opgørelse af indkomsten i datterselskabet medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5, til handelsværdien på samme tidspunkt, dog højst et beløb, der forholdsmæssigt

svarer til den nedbragte ejerandel. Har moderselskabet valgt, at der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15, medregnes alene den hertil svarende del af indkomsten. På samme måde medregnes skattemæssige hensættelser i datterselskabet. Det foreslås endvidere, at beskatning efter de nævnte bestemmelser ikke sker, hvis moderselskabet fortsat er moderselskab for datterselskabet, men at der dog sker en forholdsmæssig beskatning, i det omfang moderselskabets ejerandel nedbringes. Der skal efter forslaget ikke ske beskatning som følge af indirekte afståelse, hvis ejerandelene direkte eller indirekte overdrages til en nærtstående, som omfattes af ligningslovens § 16 H, eller til et sambeskattet selskab, jf. § 31. Den nærtstående henholdsvis det sambeskattede selskab indtræder i moderselskabets anskaffelsessumme og -tidspunkter efter stk. 8. Det foreslås endelig, at der også i disse tilfælde sker en forholdsmæssig beskatning, i det omfang ejerandelen nedbringes.

Efter den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, udløses der beskatning som følge af indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, såfremt moderselskabet direkte eller indirekte nedbringer sin ejerandel i datterselskabet.

Ved en nedbringelse af ejerandelen forstås salg af aktierne i datterselskabet, men det omfatter også, hvor moderselskabets faktiske ejerandel nedbringes af andre årsager. Dette kunne eksempelvis være ved en kapitalforhøjelse i datterselskabet, hvor indskuddet foretages af tredjemand.

Hvis moderselskabet nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, skal samtlige datterselskabets aktiver og passiver omfattet af kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven anses for afstået til handelsværdien på tidspunktet, hvor ejerandelen nedbringes. Den skattepligtige indkomst, som opgøres ved den indirekte afståelse, indgår i CFC-indkomsten. Den skattepligtige indkomst ved den indirekte afståelse kan højst udgøre et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel.

Beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver medregnes efter den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, 1. pkt., ligeledes ved vurderingen af, om CFC-beskatning udløses som følge af, at datterselskabet opfylder indkomstbetingelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1.

Ved opgørelsen medregnes tillige gevinster på skattemæssige hensættelser i datterselskabet.

For at undgå dobbeltbeskatning, når der udløses beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, kan indkomst fra næringsaktier, som moderselskabet skal medregne i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 17, efter den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, 3. pkt., fradrages i afståelsesbeskatningsindkomsten. Fradraget er maksimeret til den indkomst, der opgøres som følge af afståelsesbeskatningen.

Bestemmelsen om beskatning ved indirekte afståelse finder ikke anvendelse, hvis moderselskabet fortsat er moderselskab for datterselskabet. Denne undtagelse sikrer, at kon-

cerninterne omstruktureringer under moderselskabet som udgangspunkt ikke udløser beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver. Der sker dog en forholdsmæssig beskatning, såfremt moderselskabets ejerandel nedbringes i denne sammenhæng.

Bestemmelsen finder heller ikke anvendelse, hvis aktierne overdrages til en nærtstående, der er omfattet af CFC-reglerne for personer i ligningslovens § 16 H, eller overdragelsen sker til et selskab, der er nationalt sambeskattet med moderselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31. Beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver udløses dermed ikke, når aktierne overdrages til de nævnte personer eller selskaber, hvis aktierne fortsat skal medregnes i vurderingen af, om koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet, jf. den omfattede personkreds i den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6. Der sker dog en forholdsmæssig beskatning, hvis ejerandelen samlet set nedbringes.

Hvis aktierne overdrages til en nærtstående omfattet af ligningslovens § 16 H eller et sambeskattet selskab omfattet af selskabsskattelovens § 31, vil den nærtstående henholdsvis det sambeskattede selskab succedere i moderselskabets anskaffelsessummer og -tidspunkter efter den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 8, 6. pkt.

Det foreslås i *stk. 10, 1. pkt.*, at der udløses beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, såfremt moderselskabet direkte eller indirekte nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, og at beskatningen maksimeres til et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedsatte ejerandel. Dette svarer til den gældende regel.

Det foreslås imidlertid, at afståelsesbeskatningens omfang udvides, således at det fremover omfatter samtlige aktiver, der omfattes af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, hvor den udtømmende liste over CFC-indkomst er indsat. Afståelsesbeskatningen vil herefter ikke kun være begrænset til aktiver og passiver omfattet af aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven. Dette indebærer blandt andet, at immaterielle aktiver fremover bliver omfattet. Udvidelsen sikrer, at en nedbringelse af ejerandele i datterselskabet udløser afståelsesbeskatning af samtlige CFC-aktiver. Det vurderes, at de gældende regler ikke udgør et effektivt værn, når det kun er aktiver og passiver omfattet af aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, der medregnes i beskatningen ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver.

Beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver medregnes efter den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, 1. pkt., ligeledes ved vurderingen af, om CFC-beskatning udløses som følge af, at datterselskabet opfylder indkomstbetingelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1. Denne del af den gældende bestemmelse foreslås flyttet til selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1, jf. lovforslagets § 1, nr. 10.

Det foreslås i *stk. 10, 2. pkt.*, at der i tilfælde, hvor moderselskabet har valgt, at der ved indkomstopgørelsen efter stk.

7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, alene skal medregnes den hertil svarende del af indkomsten.

Dette forslag skal ses i lyset af den i lovforslagets § 1, nr. 19, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 15, hvorefter moderselskabet skal have mulighed for at vælge, at det ikke er hele datterselskabets indkomst, men derimod kun datterselskabets CFC-indkomst, der skal medregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse.

Hvis der efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, vil skulle ske beskatning ved indirekte afståelse af aktiver og passiver, følger det af bestemmelsen i det foreslåede 1. pkt., at det kun er gevinst ved afståelse af CFC-aktiver, der beskattes. Der vil imidlertid kunne være tilfælde, hvor indkomst fra et eller flere immaterielle aktiver i medfør af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, jf. lovforslagets § 1, nr. 14, kun delvist vil være CFC-indkomst. Det vil f.eks. kunne skyldes, at det pågældende immaterielle aktiv er oparbejdet dels af datterselskabet selv, dels af et koncernforbundet selskab i et andet land.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at der i sådanne tilfælde kun vil skulle ske beskatning af en forholdsmæssig andel af gevinsten ved afståelse, og at denne forholdsmæssige andel vil skulle svare til den forholdsmæssige andel af gevinsten, som ville skulle medregnes til CFC-indkomsten, hvis datterselskabet selv havde afstået det immaterielle aktiv. Der henvises uddybende til bemærkningerne herom i relation til fastlæggelsen af CFC-indkomsten fra immaterielle aktiver i medfør af forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, jf. lovforslagets § 1, nr. 14.

Det foreslås i *stk. 10, 3. pkt.*, at gevinster på skattemæssige hensættelser i datterselskabet fortsat skal medregnes i beskatningen af den indirekte afståelse. Dette omfatter hensættelser til imødegåelse af tab på debitorer eller til imødegåelse af forsikringsforpligtelser.

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, 3. pkt., der indeholder en særlig lempelsesregel, som finder anvendelse, hvis de afståede aktier, der udløser beskatning, kvalificeres som skattepligtige næringsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 17, videreføres ikke. Det skyldes, at det foreslås, at lempelse for dobbeltbeskatning fremover skal ske efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 14, jf. lovforslagets § 1, nr. 19.

Det foreslås i *stk. 10, 4. pkt.*, at der fortsat ikke skal ske beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, såfremt moderselskabet fortsat er moderselskab for datterselskabet og derved også fortsat vil være omfattet af CFC-reglerne. Efter det foreslåede *stk. 10, 5. pkt.*, vil der dog fortsat skulle ske en forholdsmæssig beskatning, i det omfang moderselskabets faktiske ejerandel nedbringes.

Det foreslås i *stk. 10, 6. og 7. pkt.*, at bestemmelserne i 1. og 2. pkt. ikke skal finde anvendelse, hvis aktierne overdrages til en nærtstående, der er omfattet af CFC-reglerne for personer i ligningslovens § 16 H, eller overdragelsen sker til et selskab, der er nationalt sambeskattet med moderselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31, ligesom den nærtstående

henholdsvis det sambeskattede selskab fortsat vil indtræde i moderselskabets anskaffelsessummer og -tidspunkter. De foreslåede bestemmelser skal ses i lyset af, at de overdragne aktier i de pågældende tilfælde fortsat skal medregnes i vurderingen af, om moderselskabet er moderselskab til datterselskabet, jf. den omfattede personkreds i bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 6.

Der vil dog efter forslaget til *stk. 10, 8. pkt.*, i alle tilfælde ske en forholdsmæssig beskatning, når den faktiske ejerandel nedbringes. Selv om ejerandelene fortsat medregnes til vurderingen af, om der er tale om et moderselskab efter CFC-reglerne, fører en faktisk nedbringelse af ejerandele til afståelsesbeskatning. Dette begrundes med, at en faktisk nedbringelse af ejerandelene fører til, at moderselskabet i den almindelige CFC-beskatning fremover ville skulle medregne en mindre andel af CFC-selskabets indkomst.

Til nr. 18

Der foreslås en konsekvensændring, så bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 13, 4. pkt., tilpasses definitionen af den nye kontrolbetingelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14. Det foreslås med henblik herpå, at selskabsskattelovens § 32, stk. 13, 4. pkt., ændres, således at der ikke henvises til den periode, hvor koncernen har haft kontrol over datterselskabet, men derimod til den periode, hvor moderselskabet har været moderselskab for datterselskabet.

Et dansk moderselskab kan efter selskabsskattelovens § 32, stk. 13, i nogle situationer få modregnet eller tilbagebetalt CFC-skat, således at beskatningen af indkomsten i CFC-selskabet over hele perioden ikke overstiger den skat, som CFC-selskabet ville have betalt, hvis CFC-selskabet var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Bestemmelsen har til hensigt at sikre, at der ikke udløses dobbeltbeskatning, når en given indkomst ikke kommer til beskatning på samme tidspunkt efter henholdsvis danske regler og reglerne i det land, hvor CFC-selskabet er skattemæssigt hjemmehørende. Dette kan eksempelvis være, hvis CFC-selskabet i en periode nyder fordel af gunstige skattemæssige hensættelser i etableringslandet, hvilket så efterfølgende kommer til beskatning i en senere periode. I dette tilfælde, vil moderselskabet alene have fået kreditlempelse for CFC-selskabets faktisk betalte skat i den gunstige periode.

Det er efter gældende regler en betingelse, at koncernen i hele perioden har haft bestemmende indflydelse i CFC-selskabet. Bestemmelsen foreslås alene ændret, så betingelsen tilpasses den foreslåede kontrolbetingelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14.

Til nr. 19

Det foreslås i et nyt stykke i selskabsskattelovens § 32, *stk. 14*, at hvis moderselskabet modtager skattepligtige udbytter fra datterselskabet eller er skattepligtig af aktieavance ved afståelse af ejerandele i datterselskabet, kan indkomst, der er medregnet i moderselskabets indkomstopgørelse efter

selskabsskattelovens § 32, modregnes i det skattepligtige udbytte henholdsvis den skattepligtige aktieavance. Dette gælder dog ikke, i det omfang der er sket modregning eller udbetaling efter *stk. 13*. Har moderselskabet valgt, at der ved indkomstopgørelsen efter *stk. 7* alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. *stk. 15*, kan modregning efter 1. pkt. alene ske i den hertil svarende del af det skattepligtige udbytte henholdsvis den skattepligtige aktieavance.

Den foreslåede bestemmelse vil indføre en ny lempelsesadgang, som skal imødegå utilsigtet dobbeltbeskatning af moderselskabet.

Implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet medfører en række generelle ændringer i de danske skatteregler, som vil have indirekte indflydelse på CFC-reglerne. Her kan nævnes udvidelsen af den hidtidige danske kontrolbetingelse, som vil indebære, at omfanget af datterselskaber, der bliver omfattet af regelsættet, udvides. Et datterselskab har tidligere kun kunnet blive omfattet, hvis koncernen havde bestemmende indflydelse, hvilket i praksis kræver indflydelse over mere end halvdelen af stemmerettighederne. Denne kontrolbetingelse foreslås udvidet til også at omfatte datterselskaber, hvor moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af kapitalen, eller hvis moderselskabet direkte eller indirekte har krav på mere end halvdelen af datterselskabets overskud, jf. den i lovforslagets § 1, nr. 14, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6.

Udvidelsen af kontrolbetingelsens rækkevidde vil indebære en afledt risiko for dobbeltbeskatning i de tilfælde, hvor aktierne i datterselskabet ikke er skattefrie efter danske regler.

Efter gældende ret er der ikke nævneværdig risiko for dobbeltbeskatning i denne sammenhæng, da det er en forudsætning for CFC-beskatning, at koncernen har bestemmende indflydelse, hvilket medfører, at aktierne som hovedregel er skattefrie koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B.

Der kan fremover være datterselskaber, som omfattes af CFC-reglerne, men hvor aktierne ikke opfylder betingelserne for at være skattefrie koncernselskabsaktier.

For disse datterselskaber kan det ske, at aktierne ligeledes ikke opfylder betingelserne for skattefrihed som datterselskabsaktier efter aktieavancebeskatningslovens § 4 A. Dette kan være tilfældet, hvis datterselskabet er beliggende i et land, hvor den kompetente myndighed ikke udveksler oplysninger om skattesager med Danmark. Det kan endvidere være tilfældet, hvis selskabet efter lokal lovgivning ikke anses for selskabsskattepligtigt, eller hvis selskabet er skattefritaget.

Med den udvidede kontrolbetingelse opstår der derfor risiko for dobbeltbeskatning. Dette vil især være tilfældet, hvis moderselskabet sælger sine skattepligtige datterselskabsaktier, hvorved nedbringelsen af ejerandelen samtidig udløser beskatning som følge af indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver efter selskabsskattelovens § 32, stk. 10.

Eksempel:

Et dansk moderselskab ejer en del af aktiekapitalen i et datterselskab beliggende i land-X, som ikke har et skattesystem for selskaber. Moderselskabets ejerandel giver ret til 40 pct. af stemmerettighederne og ret til at modtage 80 pct. af datterselskabets overskud. Aktierne opfylder ikke betingelserne for at være skattefrie koncernselskabsaktier efter aktieavancebeskatningslovens § 4 B, da koncernen ikke har bestemmende indflydelse. Aktierne opfylder heller ikke betingelserne for at være skattefrie datterselskabsaktier efter aktieavancebeskatningslovens § 4 A, da land-X ikke har et skattesystem for selskaber.

Datterselskabet omfattes dog af CFC-reglerne, da moderselskabet har ret til at modtage 80 pct. af datterselskabets overskud.

Hvis moderselskabet nedbringer sin ejerandel ved salg af datterselskabsaktier, vil selve salget udløse en skattepligtig avance i moderselskabet. Da moderselskabet direkte nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, udløser dette beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 10.

Moderselskabet beskattes således både af avancen ved selve salget af datterselskabsaktierne og den latente avance, der påhviler datterselskabets aktiver og passiver, der forholdsmæssigt svarer til moderselskabets nedbragte ejerandel.

Samme problemstilling gør sig gældende ved udlodning af skattepligtigt udbytte fra et datterselskab, da både udbyttet og den opgjorte CFC-indkomst beskattes i moderselskabet. Det kan også forekomme, at udbytte fra koncernselskabsaktier er skattepligtigt for moderselskabet, hvis koncernselskabet har haft fradrag for udlodningen. I dette tilfælde er der ligeledes behov for lempelse, da der ved moderselskabets indkomstopgørelse efter danske regler, jf. den i lovforslagets § 1, nr. 14, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 7, ikke vil være et tilsvarende fradrag for udlodningen.

Dette er baggrunden for, at der i *stk. 14, 1. pkt.*, foreslås indsat en lempelsesadgang, der imødegår risikoen for dobbeltbeskatning i forbindelse med skattepligtige datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier.

Efter forslaget skal CFC-indkomst, der beregnes efter selskabsskattelovens § 32, kunne modregnes i skattepligtigt udbytte henholdsvis skattepligtige avancer hidrørende fra datterselskabsaktierne eller koncernselskabsaktierne. I moderselskabets indkomstopgørelse nedbringes det skattepligtige aktieudbytte henholdsvis den skattepligtige aktieavance med den opgjorte CFC-indkomst for indkomståret og tidligere indkomstår. CFC-indkomst fra indkomståret eller tidligere indkomstår til brug for modregning opbruges, i det omfang det modregnes i skattepligtigt udbytte henholdsvis skattepligtige avancer. Hvis tidligere CFC-indkomst er modregnet i en udbytteudlodning, kan den samme CFC-indkomst ikke modregnes i en senere aktieavance.

Eksempel:

Datterselskabet i land-X er omfattet af CFC-reglerne. Moderselskabet har medregnet CFC-indkomst i indkomstopgørelsen i år 1 for 50 mio. kr. og i år 2 for 40 mio. kr. I år 3 frasælges en del af datterselskabet, hvorved ejerandelen nedbringes. Moderselskabet har ikke tidligere nedbragt ejerandele eller modtaget udbytte fra datterselskabet. Frasalget udløser en beskatning ved indirekte afståelse af datterselskabets aktiver og passiver på 100 mio. kr. Moderselskabet beregner en skattepligtig avance ved salg af aktierne i CFC-selskabet på 200 mio. kr. Efter bestemmelsen kan den udløste CFC-indkomst modregnes i den skattepligtige avance ved salget. Moderselskabet skal herefter medtage en skattepligtig avance ved salget af aktierne på 10 mio. kr. (200-50-40-100). Moderselskabet har herefter i relation til det pågældende datterselskab medregnet en samlet skattepligtig indkomst i år 1-3 på 200 mio. kr. i form af CFC-indkomst og aktieavancer. Moderselskabet har udtømt modregning af CFC-indkomst fra tidligere indkomstår.

Modregningsadgangen kan efter forslaget til *stk. 14, 2. pkt.*, dog ikke anvendes, hvis der er sket refusion af CFC-beskatning i moderselskabet efter selskabsskatteloven § 32, stk. 13. Denne refusion vedrører tilbagebetaling af tidligere betalt CFC-skat, hvilket kan blive relevant, hvis CFC-beskatningen under særlige omstændigheder ender med at blive højere, end hvis datterselskabet skulle have været beskattet efter danske regler. Der kan således ikke modregnes en CFC-indkomst, som moderselskabet har modtaget refusion for.

Lempelsesadgangen foreslås gennemført, da det ikke er hensigten med CFC-reglerne, at de pågældende indkomster skal dobbeltbeskattes i moderselskabet. Den foreslåede lempelsesbestemmelse svarer til principperne i skatteundgåelsesdirektivets artikel 8, nr. 5 og 6.

Det foreslås i *stk. 14, 3. pkt.*, at der i tilfælde, hvor moderselskabet har valgt, at der ved indkomstopgørelsen efter *stk. 7* alene skal ske modregning af CFC-indkomsten, alene skal ske modregning efter *1. pkt.* i den hertil svarende del af de skattepligtige udbytter eller avancer.

Dette forslag skal ses i lyset af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 15, hvorefter moderselskabet skal have mulighed for at vælge, at det ikke er hele datterselskabets indkomst, men derimod kun datterselskabets CFC-indkomst, der skal modregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse. Når kun en del af datterselskabets indkomst beskattes efter CFC-reglerne, bør modregning kun ske i en tilsvarende del af de skattepligtige udbytter eller avancer. Er det f.eks. kun halvdelen af datterselskabets indkomst opgjort efter danske regler, der er CFC-indkomst og modregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse, vil den modregnede CFC-indkomst efter forslaget således kun kunne modregnes i halvdelen af de samlede skattepligtige udbytter og avancer.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 32, *stk. 15*, at moderselskabet kan vælge alene at modregne datterselskabets CFC-indkomst ved indkomstopgørelsen efter *stk. 7*. Datterselskabets fremførte og overførte underskud modregnes forholdsmæssigt svarende til den andel, som datterselskabets

CFC-indkomst udgør af datterselskabets samlede indkomst i det pågældende indkomstår. Den resterende del af underskuddet kan ikke medregnes eller fremføres.

Efter forslaget *1. pkt.* kan moderselskabet i en concern vælge, at det alene er datterselskabets CFC-indkomst, der skal medregnes ved indkomstopgørelsen efter stk. 7. Dette skal ses i sammenhæng med selskabsskattelovens § 32, stk. 7, hvorefter udgangspunktet er, at det er hele datterselskabets indkomst, der skal medregnes i moderselskabets indkomstopgørelse.

Der er alene tale om en valgmulighed, hvilket skyldes, at det kan være forbundet med administrative byrder for moderselskabet at begrænse beskatningen til datterselskabets CFC-indkomst, f.eks. hvis moderselskabets CFC-datterselskaber i forvejen er omfattet af dansk beskatning.

Moderselskabet kan således vælge, at det alene er CFC-indkomsten, der skal medregnes til indkomstopgørelsen efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7.

Dette indebærer, at moderselskabet ved indkomstopgørelsen skal medregne den del af datterselskabets CFC-indkomst opgjort efter danske regler, der svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 6, 1. pkt., som moderselskabet har været i besiddelse af i indkomståret.

Der tages således udgangspunkt i, at moderselskabet fortsat skal medregne indkomsten baseret på moderselskabets direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet efter bestemmelsens stk. 7, men at der alene skal ske medregning af datterselskabets CFC-indkomst. Har moderselskabet eksempelvis en indflydelse på 80 pct. af stemmerettighederne i datterselskabet efter bestemmelsens stk. 6, skal moderselskabet medregne 80 pct. af datterselskabets CFC-indkomst i sin egen indkomstopgørelse.

Moderselskabet har fortsat adgang til nedslag for datterselskabets danske og udenlandske skatter efter ligningslovens § 33, stk. 1 og 7, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 11. Der gives dog alene nedslag for den skat, der kan henføres til CFC-indkomsten, og således ikke den del af skatten, der kan henføres til den del af datterselskabets indkomst, der ikke medregnes i moderselskabet.

Efter forslaget *2. pkt.* medregnes datterselskabets fremførte og overførte underskud forholdsmæssigt svarende til den andel, som datterselskabets CFC-indkomst udgør af datterselskabets samlede indkomst i det pågældende indkomstår.

Idet alene CFC-indkomsten beskattes, foreslås det, at frem- og overførte underskud skal medregnes forholdsmæssigt, således at der også i denne henseende sondres mellem underskud, der udnyttes i CFC-indkomsten, og underskud, der udnyttes i den øvrige indkomst.

Udnytter datterselskabet et fremført underskud i et indkomstår, kan dette således ikke frit henføres til CFC-indkomsten. Underskuddet skal derimod fordeles mellem CFC-indkomsten og den øvrige indkomst.

Efter forslaget *3. pkt.* skal den resterende del af underskuddet ikke kunne medregnes eller fremføres. Når et underskud henføres til den del af datterselskabets indkomst, der ikke er CFC-indkomst efter 2. pkt., skal denne del af underskuddet således ikke kunne medregnes i CFC-indkomsten eller fremføres til modregning i efterfølgende indkomstår.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 32, *stk. 16*, at moderselskabet senest i forbindelse med afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det første indkomstår, hvor moderselskabet skal medregne et datterselskabs indkomst efter stk. 1, skal vælge, om der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15. Valget, der er bindende i 5 indkomstår, gælder for alle moderselskabets datterselskaber, jf. stk. 6. Hvis valget ikke angives, eller oplysningerne efter skattekontrollovens § 2 ikke afgives rettidigt, anses moderselskabet for at have valgt medregning af datterselskabets samlede indkomst. Indgår moderselskabet i en sambeskatning, er det ultimative moderselskabs valg i bindingsperioden bindende for samtlige danske moderselskaber i sambeskatningen. Moderselskabet skal ved udløbet af bindingsperioden på ny vælge, om der alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15, for en ny bindingsperiode på 5 indkomstår. Ændrer moderselskabet medregningsmetode, kan datterselskabets underskud fra tidligere indkomstår ikke fremføres.

Af forslaget *1. pkt.* følger, at moderselskabet senest i forbindelse med afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det første indkomstår, hvor moderselskabet skal medregne et datterselskabs indkomst efter stk. 1, vil skulle vælge, om der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15.

Efter forslaget *2. pkt.* er valget om medregning af enten datterselskabets samlede indkomst eller alene CFC-indkomsten bindende i 5 indkomstår.

Det følger endvidere af forslaget *2. pkt.*, at valget vil gælde for alle moderselskabets datterselskaber, jf. bestemmelsen i selskabsskattelovens stk. 6, således som denne foreslås affattet ved lovforslaget § 1, nr. 14.

Bindingsperioden og det bindende valg for samtlige datterselskaber skal samlet hindre spekulation i valget både fra år til år og for selskab til selskab.

Af forslaget *3. pkt.* følger, at hvis valget ikke angives, eller oplysningerne efter skattekontrollovens § 2 ikke afgives rettidigt, anses moderselskabet for at have valgt medregning af datterselskabets samlede indkomst. Fristen for rettidig indgivelse af oplysninger følger af skattekontrollovens §§ 12 og 13. Hvis moderselskabet ikke aktivt har foretaget et valg, vil der altså skulle ske medregning efter hovedreglen i stk. 7.

I forslaget *4. pkt.* bestemmes det, hvilket moderselskab i en sambeskatning der skal træffe valget, og som valget derefter er bindende for. Dette skal ses i sammenhæng med, at der godt kan være flere moderselskaber efter CFC-reglerne,

jf. stk. 6, i en dansk sambeskatning. I et sådant tilfælde vil valget skulle foretages af det ultimative moderselskab, og dette valg vil herefter være bindende for samtlige danske moderselskaber i sambeskatningen.

Ved tilkøb af et selskab, som derefter indgår i den danske sambeskatning, vil det ultimative moderselskabsvalg og bindingsperioden gælde for det tilkøbte selskab fra det tidspunkt, hvor det tilkøbte selskab indgår i sambeskatningen. Det er uden betydning, om det tilkøbte selskab udgår af en anden sambeskatning, hvor et andet valg var gældende. Modsat vil et frasolgt selskab blive omfattet af et eventuelt valg i den tilkøbende sambeskatningskreds, som selskabet indtræder i.

Bliver det ultimative moderselskab opkøbt af et andet selskab, vil det køvende selskab blive det nye ultimative moderselskab. Har det køvende selskab i forvejen foretaget et valg efter bestemmelsen, vil dette valg gælde for hele den nye sambeskatningskreds. Er det køvende selskab ikke bundet af et valg efter bestemmelsen, overtages valget og bindingsperioden fra det hidtidige ultimative moderselskab.

Efter forslaget 5. pkt. vil moderselskabet ved udløbet af bindingsperioden på ny skulle vælge, om der alene skal ske medregning af CFC-indkomsten for en ny bindingsperiode på 5 indkomstår. Også ved udløbet af en given 5 års bindingsperiode vil moderselskabet blive anset for at have valgt medregning af hele datterselskabets indkomst efter hovedreglen i stk. 7, medmindre der træffes et aktivt valg om, at moderselskabet vil anvende den alternative metode, hvorefter der kun sker medregning af CFC-indkomsten.

Efter forslaget 6. pkt. vil et datterselskabs underskud fra tidligere indkomstår ikke kunne fremføres efter CFC-reglerne, hvis moderselskabet har ændret medregningsmetode. Når moderselskabet skifter mellem at medregne datterselskabets samlede indkomst og datterselskabets CFC-indkomst, vil det altså indebære, at retten til fremførsel af tidligere års underskud i CFC-selskabet fortabes.

Denne begrænsning i adgangen til underskudsfræmførsel vurderes at være nødvendig for at undgå, at underskud i andre aktiviteter vil kunne fremføres til fradrag i datterselskabets CFC-indkomst.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 32, stk. 17, at når et selskab bliver moderselskab for et datterselskab som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person, jf. stk. 6, skal indkomst fra datterselskabets eksisterende immaterielle aktiver ikke medregnes til selskabets CFC-indkomst efter § 32, stk. 5, nr. 3. Ved eksisterende immaterielle aktiver forstås de immaterielle aktiver, som datterselskabet ejer på det tidspunkt, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet.

Den foreslåede bestemmelse vedrører tilfælde, hvor moderselskabet indirekte bliver ejer af immaterielle aktiver som følge af opkøb af selskaber fra uafhængige parter.

Efter forslaget 1. pkt. vil indkomst fra et datterselskabs immaterielle aktiver ikke skulle medregnes til CFC-indkomsten efter selskabsskattelovens § 32, stk. 5, når betingelserne

herfor er opfyldt. Ved indkomst fra immaterielle aktiver forstås både royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver.

Den foreslåede undtagelse omfatter den situation, hvor et dansk moderselskab direkte eller indirekte, f.eks. via et mellemliggende holdingselskab, opkøber et andet selskab, og hvor det opkøbte selskab på opkøbstidspunktet ejer immaterielle aktiver.

Det er en betingelse, at det opkøbte selskab erhverves fra en ikke tilknyttet person, dvs. en uafhængig part. Ved ikke tilknyttet person vil skulle forstås en fysisk eller juridisk person, der ikke er omfattet af definitionen af tilknyttede personer i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14.

Efter forslaget vil det opkøbte selskabs afkast fra immaterielle aktiver, som det opkøbte selskab besidder på opkøbstidspunktet, være helt undtaget fra beskatning som CFC-indkomst. Dette gælder tilsvarende for det opkøbte selskabs datterselskaber.

I forslaget 2. pkt. præciseres det, at de immaterielle aktiver, der vil være omfattet af bestemmelsen, er de immaterielle aktiver, som datterselskabet ejer på det tidspunkt, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet.

Dette vil indebære, at hvis datterselskabets immaterielle aktiver efterfølgende overdrages til et koncernforbundet selskab i et andet land, vil det køvende selskabs afkast fra aktiverne skulle anses for CFC-indkomst i medfør af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3.

Forslaget har til hensigt at sikre, at danske koncerner ikke utilsigtet stilles ringere i den internationale konkurrence i opkøbssituationer. Forslaget medfører, at en dansk koncern, der opkøber et selskab med værdifulde immaterielle aktiver, som udgangspunkt ikke som følge af opkøbet vil blive beskattet efter CFC-reglerne. I en sådan situation er der umiddelbart ikke sket en flytning af immaterielle aktiver, som CFC-reglerne har til hensigt at værne imod.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 32, stk. 18, at stk. 17 ikke skal finde anvendelse, når værdien af datterselskabets CFC-aktiver på det tidspunkt, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet, udgør mere end 50 pct. af værdien af selskabets samlede aktiver. Ved CFC-aktiver forstås aktiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5. Skal kun en del af afkastet af et immaterielt aktiv medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomsten efter stk. 5, 3.-5. pkt., medregnes kun en forholdsmæssig del af aktivets værdi ved opgørelsen af værdien af CFC-aktiverne. Opgørelsen foretages på baggrund af de regnskabsmæssige værdier, dog medregnes immaterielle aktiver til de handelsmæssige værdier. Aktiver, hvis afkast er skattefrit, indgår ikke i opgørelsen. Uforrentede fordringer på varedebitorer m.v. indgår ikke i opgørelsen. Ved bedømmelsen efter 1. pkt. finder stk. 1, nr. 1, 2. og 3. pkt., tilsvarende anvendelse.

Efter forslaget skal anvendelsen af undtagelsen i stk. 17 være betinget af, at det opkøbte selskabs aktiver ikke for mere end halvdelens vedkommende består af CFC-aktiver, dvs. finansielle aktiver og immaterielle aktiver, hvis afkast

er omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte- lovens § 32, stk. 5. Dette gælder tilsvarende for det opkøbte selskabs datterselskaber, idet vurderingen foretages af hvert enkelt selskab, jf. dog bestemmelsens 6. pkt. Den foreslåede betingelse hindrer, at der skabes mulighed for at undgå CFC-beskatning ved opkøb af selskaber i lande med lav beskatning, der hovedsageligt ejer finansielle aktiver og immaterielle aktiver, som er blevet placeret i det pågældende land netop af skattemæssige grunde, f.eks. for at opnå lav beskatning af afkast fra immaterielle aktiver.

Efter forslaget *1. pkt.* er anvendelsen af undtagelsen i stk. 17 for opkøbte selskabers eksisterende immaterielle aktiver betinget af en aktivtest. Aktivtesten indebærer, at datterselskabets CFC-aktiver på opkøbstidspunktet ikke må udgøre mere end 50 pct. af værdien af selskabets samlede aktiver. Ved opkøbstidspunktet forstås det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte lovens § 32, stk. 6, jf. lovforslagets § 1, nr. 14.

Betingelsen medfører, at den gunstige undtagelse for opkøbssituationer i stk. 17 ikke finder anvendelse, når der er tale om opkøb af et selskab, der i overvejende grad består af CFC-aktiver.

Efter forslaget *2. pkt.* skal CFC-aktiver forstås som de aktiver, hvis afkast er omfattet af den foreslåede bestemmelse i stk. 5. Dvs. finansielle og immaterielle aktiver.

Efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskatte lovens § 32, stk. 5, nr. 3, jf. lovforslagets § 1, nr. 14, sondres der med hensyn til afkast af immaterielle aktiver efter, om immaterielle aktiver har flyttet beskatningssted enten ved overdragelse fra andre lande eller ved udviklingsaktiviteter fra tilknyttede personer i andre lande. Denne sondring skal ligeledes foretages ved vurderingen af, om det opkøbte selskabs aktiver er CFC-aktiver. Dette har bl.a. betydning ved vurderingen af, om aktivbetingelsen er opfyldt, når det opkøbte selskab ejer immaterielle aktiver, der er udviklet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i andre lande. Ved tilknyttede personer skal der i denne sammenhæng forstås personer og selskaber m.v., der er tilknyttede personer i forhold til det opkøbte selskab på det tidspunkt, hvor de immaterielle aktiver er oparbejdet, dvs. forinden opkøbet.

Efter forslaget *3. pkt.* skal der i tilfælde, hvor kun en del af afkastet af et immaterielt aktiv vil skulle medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomsten efter stk. 5, 3.-5. pkt., også kun medregnes en forholdsmæssig del af værdien af aktivet ved opgørelsen af værdien af CFC-aktiverne i det opkøbte selskab.

Den foreslåede bestemmelse vil være relevant, hvis et immaterielt aktiv er skabt gennem forskellige bidrag, som vanskeligt kan opdeles, f.eks. hvis et færdigt immaterielt aktiv består af et tilkøbt immaterielt aktiv, som datterselskabet har videreudviklet både ved egen forsknings- og udviklingsvirksomhed og ved at lade koncerninterne eller koncerneksterne selskaber udføre kontraktforskning. Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at der ved opgørelsen af den del af værdien, der kan henføres til det opkøbte selskabs CFC-aktiver,

i sådanne tilfælde kun vil skulle medregnes den del af det pågældende aktivs værdi, der forholdsmæssigt svarer til den del af aktivets afkast, der skal medregnes til CFC-indkomsten efter stk. 5, 3.-5. pkt. Hele aktivets værdi vil fortsat skulle indgå ved opgørelsen af værdien selskabets samlede aktiver.

Efter forslaget *4. pkt.* vil opgørelsen efter forslaget *stk. 1* som udgangspunkt skulle foretages på baggrund af de regnskabsmæssige værdier. Immaterielle aktiver vil dog skulle medregnes til handelsværdien for at sikre en retvisende opgørelse. Dette skyldes, at f.eks. egen oparbejdede immaterielle aktiver som udgangspunkt ikke indregnes på balancen med en regnskabsmæssig værdi.

Efter forslaget *5. pkt.* vil aktiver, hvis afkast er skattefrit, ikke skulle indgå i opgørelsen efter 1. pkt.

Det er en forudsætning, at alt afkast fra det pågældende aktiv er skattefrit. Dette vil eksempelvis være tilfældet for koncernselskabsaktier og datterselskabsaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 4 A og 4 B. Unoterede porteføljeaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 C vil dog skulle medregnes i opgørelsen, da udbyttet herfra er skattepligtigt, selv om avancer ved salg er skattefrie.

Efter forslaget *6. pkt.* vil uforrentede fordringer på varedebitorer m.v. ikke skulle indgå i opgørelsen. Det er en forudsætning, at der er tale om datterselskabets egne varedebitorer m.v.

For 5. og 6. pkt. gælder, at de pågældende aktiver vil skulle holdes helt uden for opgørelsen af aktivmassen.

Efter forslaget *7. pkt.* finder transparensreglen i selskabsskatte lovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. og 3. pkt., jf. lovforslagets § 1, nr. 10, tilsvarende anvendelse ved bedømmelsen efter 1. pkt.

Ved opgørelsen af CFC-aktiver vil således skulle gælde samme regler som ved opgørelsen af CFC-indkomsten, hvis datterselskabet har bestemmende indflydelse over andre selskaber, der er hjemmehørende i samme land som datterselskabet. Der ses dermed bort fra aktier i selskaber under datterselskabets bestemmende indflydelse, og i stedet indgår en forholdsmæssig del af det andet selskabs aktiver i opgørelsen i henhold til den direkte og indirekte ejerandel i det andet selskab.

Bestemmelserne i forslaget til selskabsskatte lovens § 32, stk. 18, 4.-7. pkt., om den opgørelse, som skal foretages for at vurdere, om betingelsen er opfyldt, svarer, med de nødvendige tilpasninger, til bestemmelserne i den gældende bestemmelse i selskabsskatte lovens § 32, stk. 1, nr. 2, 3.-6. pkt., der indeholder reglerne om den aktivtest, der er en betingelse for CFC-beskatning efter de gældende regler.

Til § 2

Det foreslås at ændre henvisningen i fondsbeskatningslovens § 3 A, stk. 3, således at der fremover henvises til kontroldefinitionen i ligningslovens § 2, og ikke til kontroldefinitionen i selskabsskatte lovens § 32, stk. 6.

Fondsbeskatningslovens § 3 A, stk. 1, fastsætter, at visse indskydere i en udenlandsk fond eller trust, som er stiftet eller oprettet i et land, hvor fonde eller truster beskattes væsentligt lavere end efter danske regler, skal svare en afgift på 20 pct. af indskud, der overstiger 10.000 kr. Efter § 3 A, stk. 3, anses indskud, der foretages af udenlandske selskaber og foreninger m.v., som kontrolleres, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 6, af en afgiftspligtig omfattet af stk. 1, for foretaget af den afgiftspligtige selv.

Efter den ved lovforslagets § 1, nr. 14, foreslåede affættelse af selskabsskattelovens § 32, stk. 6, vil henvisningen til denne bestemmelse ikke længere give mening.

Det foreslås derfor, at henvisningen til selskabsskattelovens § 32, stk. 6, erstattes af en henvisning til ligningslovens § 2. De to bestemmelser indeholder enslydende definitioner af, hvornår der foreligger bestemmende indflydelse og kontrol. Der sker hermed ingen materiel ændring af anvendelsesområdet for den gældende bestemmelse i fondsbeskatningslovens § 3 A.

Til § 3

Til nr. 1

Det foreslås, at kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 1. pkt., ændres, således at henvisningen til stk. 10, der indeholder en undtagelse fra bestemmelsen, udgår. Efter stk. 10 medfører salgsvirksomhed, der udelukkende sker i form af fjernsalg gennem en repræsentant her i landet, ikke fast driftssted her i landet.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 3, nr. 4, hvor fjernsalgsreglen i det gældende stk. 10 foreslås ophævet.

Til nr. 2

Det foreslås, at kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., ophæves.

Der er tale om en konsekvensændring, idet bestemmelsen, der er en særregel vedrørende fast driftssted i forbindelse med bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, foreslås flyttet til den foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 3, 2. pkt., jf. lovforslagets § 3, nr. 3.

Til nr. 3

Det foreslås, at der indsættes nye bestemmelser i kildeskattelovens § 2, stk. 3-6, der vil indebære, at fysiske personer, der driver erhverv og ikke er fuldt skattepligtige, efter de interne danske bestemmelser vil få fast driftssted her i landet, når der foreligger et fast driftssted her i landet i henhold til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er affattet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten. Derudover foreslås der i kildeskattelovens § 2, stk. 7, indsat en bestemmelse, der i det væsentlige svarer til den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 11. De foreslåede bestemmelser vil også finde anvendelse for dødsboer, der behandles i udlandet.

Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, er udenlandske fysiske personer eller dødsboer begrænset skattepligtige, når de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Når der foreligger fast driftssted her i landet, skal der opgøres en indkomst for det faste driftssted svarende til den indkomst-opgørelse, som et selvstændigt foretagende ville skulle opgøre, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 3.

Bortset fra bestemmelserne i henholdsvis kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, der omtales nedenfor, og § 2, stk. 10, om fjernsalg, jf. nedenfor under lovforslagets § 3, nr. 4, indeholder lovgivningen ikke nogen nærmere definition af begrebet fast driftssted.

Hvad der forstås ved fast driftssted afgøres efter praksis i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til denne artikel. Artikel 5 i modeloverenskomsten var, trods enkelte sproglige præciseringer i 1977-udgaven, indholdsmæssigt uændret i perioden mellem den første udgave af overenskomsten fra 1963 og indtil 2017-udgaven, hvor bestemmelsen i artikel 5 på visse punkter blev indholdsmæssigt ændret.

De foreslåede bestemmelser, der udtrykkeligt vil regulere, hvad der forstås ved fast driftssted, er derfor i væsentligt omfang udtryk for en kodificering af gældende ret, men vil dog på visse punkter indebære en materiel ændring af retstilstanden. Der redegøres nedenfor i bemærkningerne til de enkelte bestemmelser nærmere for, i hvilket omfang de er udtryk for en kodificering af gældende ret eller en ændring af retstilstanden.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at fast driftssted efter kildeskattelovens stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med det udgangspunkt for fastlæggelsen af, hvornår der foreligger fast driftssted, der fremgår af artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Artikel 5, stk. 1, er uændret videreført i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, og den foreslåede bestemmelse er derfor udtryk for en kodificering af gældende ret.

Det bemærkes, at artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst indeholder en opregning af faste forretningssteder, der navnlig kan udgøre et fast driftssted, hvorfra virksomheden udøves. Denne opregning omfatter et sted, hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes. Eksemplerne er ikke udtømmende, og det er under alle omstændigheder en betingelse, at de almindelige betingelser for eksistensen af et fast driftssted som følge af fast forretningssted er opfyldt. Den omstændighed, at den foreslåede bestemmelse ikke indeholder en tilsvarende opregning, er således ikke udtryk for nogen indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomstens bestemmelser.

Fast driftssted her i landet i medfør af den foreslåede bestemmelse forudsætter, at der er et forretningssted her i landet, som virksomheden råder over.

Udtrykket forretningssted omfatter alle lokaler, indretninger eller installationer, som selskabet, foreningen m.v. benytter til at udøve erhvervsaktiviteten. Det er uden betydning, om det pågældende selskab m.v. er ejer af forretningsstedet eller råder over det på andet grundlag, f.eks. en lejeaftale. Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning, idet et forretningssted f.eks. kan bestå i, at virksomheden blot faktisk råder over et areal, der benyttes til udøvelsen af virksomheden. Det kan derfor foreligge et forretningssted i bestemmelsens forstand, selv hvis virksomhedens råden er ulovlig.

Det kan undertiden give anledning til tvivl, om virksomheden råder over et forretningssted i tilfælde, hvor virksomhedens medarbejdere i forbindelse med arbejdets udførelse hyppigt befinder sig på et bestemt sted, som virksomheden hverken ejer eller har en aftalebestemt råderet over. Der vil efter kommentarerne til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst (punkt 12-19) i sådanne tilfælde skulle foretages en samlet konkret bedømmelse, hvori det indgår, hvor længe og hvor hyppigt virksomheden er til stede på den pågældende lokalitet, samt hvilke aktiviteter der udøves på stedet.

I dansk praksis har denne problemstilling navnlig været rejst i relation til medarbejderen hjemmekontorer. Hvornår sådanne hjemmekontorer udgør et fast driftssted for virksomheden, er nærmere behandlet i punkt 18 og 19 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, hvor det anføres, at der ikke blot skal lægges vægt på, om medarbejderens brug af hjemmekontoret er af varig og regelmæssig karakter, men også på om det af de konkrete omstændigheder fremgår, at det er nødvendigt, at medarbejderen arbejder hjemme. Det kan f.eks. være tilfældet, fordi virksomheden ikke har stillet et kontor til rådighed for den pågældende, selv om medarbejderen har brug for et kontor for at kunne varetage sine arbejdsfunktioner.

Det er desuden et krav, at det forretningssted, som virksomheden råder over, er fast.

Heri ligger, at det ikke er tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted her i landet, at en udenlandsk virksomhed løbende udøver erhverv her i landet, idet der skal være en forbindelse mellem den udøvede virksomhed og en geografisk bestemt lokalitet.

Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem nærtliggende lokaliteter, foreligger der normalt et fast forretningssted, såfremt det område, inden for hvilket aktiviteten flyttes rundt el.lign., kan karakteriseres som en kommerciel og geografisk enhed. Det gælder f.eks. for en mine eller et vejarbejde. Tilsvarende vil et såkaldt kontorhotel kunne anses for at være et fast forretningssted for en virksomhed, der regelmæssigt lejer kontorer i det pågældende kontorhotel, selv om det ikke er det samme kontor, som virksomheden råder over, hver gang den udøver sin virksomhed i Danmark.

Det ligger endvidere i kravet om, at forretningsstedet skal være fast, at det skal have en vis varighed for at kunne udgøre et fast driftssted. I praksis statueres fast driftssted normalt ikke, hvis aktiviteten varer mindre end 6 måneder, jf. punkt 28 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Kortvarige afbrydelser, f.eks. afbrydelser som følge af vejrliget, medregnes ikke, når den periode, hvor forretningsstedet har været benyttet til virksomhedsudøvelsen, skal fastlægges.

Selv om aktiviteter med en varighed på under 6 måneder som udgangspunkt ikke vil medføre fast driftssted, er der ikke nogen fast nedre grænse for perioden. Der kan således foreligge fast driftssted, selv om forretningsstedet kun har eksisteret i kort tid, når virksomheden som følge af sin art udelukkende udøves i det land, hvor dette forretningssted befinder sig jf. punkt 30 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Som eksempel herpå kan nævnes, at der vil kunne opstå fast driftssted her i landet, såfremt en udenlandsk fysisk person her i landet udøver en særlig aktivitet i forbindelse med en tidsbegrænset begivenhed her i landet, og det ikke indgår i personens sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed at udøve denne form for aktivitet.

Hvor benyttelsen af forretningsstedet er kortvarig og herefter afbrydes i en længerevarende periode, kan der endvidere foreligge et fast forretningssted, hvis virksomhedens benyttelse af forretningsstedet er af tilbagevendende karakter. Det vil f.eks. være tilfældet med hensyn til virksomhed, der udøves i bestemte måneder hvert år. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet anvendes til udøvelse af virksomheden, jf. punkt 29 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Det er et krav, at den fysiske person udøver sin erhvervsmæssige virksomhed gennem dette faste forretningssted. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne nedenfor til det foreslåede stk. 4 vedrørende faste forretningssteder, der udelukkende anvendes til aktiviteter, der er af forberedende og hjælpende karakter.

Der vil foreligge et fast driftssted straks fra det tidspunkt, hvor personen er begyndt at udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor selve det faste forretningssted etableres, ikke skal medregnes, hvis etableringsaktiviteterne klart kan adskilles fra de aktiviteter, der indgår i udøvelsen af virksomheden gennem det faste forretningssted. Det vil f.eks. kunne være tilfældet, hvor der inden virksomhedens egentlige opstart her i landet skal etableres et hovedsæde, hvorfra virksomheden skal udøves. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at udøve sin erhvervsaktivitet gennem det pågældende forretningssted.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Den foreslåede bestemmelse er identisk med den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., der foreslås flyttet af hensyn til systematikken i de foreslåede bestemmelser. Reglen fraviger det krav til forretningsstedets varighed, som normalt er en betingelse for, at der foreligger et fast forretningssted, der kan udgøre et fast driftssted.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde omfatter ikke blot opførelse af bygninger, men også f.eks. anlæg af veje, broer eller kanaler, udlægning af rørledninger, udgravning og opmudring.

Artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst indeholder også en særregel for denne form for forretningssteder, idet bestemmelsen fastsætter, at en byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde kun udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 12 måneder. Hvor den foreslåede bestemmelse indebærer, at det normale mindstekrav til et fast forretningssteds varighed ikke skal være opfyldt, er varighedskravet efter bestemmelsen i modeloverenskomsten derimod forlænget. Samtidig indeholder en del af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, bestemmelser, der reducerer modeloverenskomstens 12 månedersperiode til 6 måneder eller en endnu kortere periode.

Udenlandske virksomheder, der efter den foreslåede bestemmelse får fast driftssted her i landet fra første dag som følge af et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, vil kunne påberåbe sig den eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Danmark og den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Det betyder i praksis, at den foreslåede særregel om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde kun får betydning i de tilfælde, hvor den udenlandske virksomhed er hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Bestemmelsen har imidlertid ikke som primært formål at sikre, at der udløses beskatning her i landet af udenlandske virksomheder, der udfører ganske kortvarige bygge-, anlægs- eller monteringsarbejder her i landet. Bestemmelsen skal derimod ses i sammenhæng med reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og § 44, litra b, der indebærer, at fysiske personer er begrænset skattepligtige af alle former for lønindkomst fra virksomhed her i landet, når arbejdsgiveren enten har hjemting her i landet eller er skattepligtig af erhvervsvirksomhed med fast driftssted her.

Da et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde efter den foreslåede bestemmelse udgør et fast driftssted fra første dag, vil de lønmodtagere, der arbejder på byggepladsen m.v., derfor også være begrænset skattepligtige af lønindkomsten fra første dag. Dette vil være tilfældet, uanset om den begrænsede skattepligt ikke kan håndhæves over for arbejdsgiveren i medfør af bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det foreslås i *stk. 4*, at et fast forretningssted uanset den foreslåede bestemmelse i *stk. 3* ikke udgør et fast driftssted her i landet, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksom-

hed af forberedende eller hjælpende karakter. Det foreslås endvidere som en undtagelse hertil, at der foreligger et fast driftssted, hvis de funktioner, som udøves på det faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, foreligger der i overensstemmelse med den daværende udformning af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, ikke fast driftssted her i landet, når et fast forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Der er tale om en undtagelse til udgangspunktet om, at der foreligger fast driftssted, når virksomheder udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

I visse tilfælde vil et fast forretningssted efter artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst som udformet før 2017-udgaven altid skulle anses for udelukkende anvendt med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Det drejer sig om tilfælde, hvor virksomheden (1) anvender indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende virksomheden, (2) opretholder et varelager tilhørende virksomheden udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering eller med henblik på forarbejdning hos en anden virksomhed, eller (3) opretholder et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretaget.

Der vil i de særligt opregnede tilfælde ikke være behov for at foretage nogen konkret vurdering af, om det pågældende faste forretningssted faktisk anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Når bortses fra de særligt opregnede tilfælde vil der derimod i hvert enkelt tilfælde skulle foretages en konkret vurdering af, om de funktioner, der udøves på et fast forretningssted, kan anses for at være af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Det karakteristiske for et fast forretningssted, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, er, at der på den pågældende lokalitet udøves funktioner med en så fjern forbindelse til virksomhedens centrale indtægtsskabende aktiviteter, at der vanskeligt kan allokere en del af virksomhedens profit til det faste forretningssted.

Aktiviteter, der indgår som en væsentlig og essentiel del i den samlede virksomhed, kan ikke anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Aktiviteter, der involverer en væsentlig del af virksomhedens personel

eller aktiver, vil i almindelighed heller ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Hvor en virksomhed har flere faste forretningssteder i Danmark, hvorfra der udøves aktiviteter, skal det som udgangspunkt vurderes selvstændigt for hvert enkelt forretningssted, om det udgør et fast driftssted. Virksomheden vil dog ikke kunne foretage en kunstig opdeling af sine aktiviteter og vil derfor skulle anses for at have fast driftssted her i landet, såfremt der fra flere faste forretningssteder udøves aktiviteter, der indgår som led i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der i intern dansk ret sker implementering af dels de ændringer af artikel 5, stk. 4, der er gennemført i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, dels den samtidigt tilføjede bestemmelse i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1.

De pågældende ændringer i OECD's modeloverenskomst hviler på anbefalingerne i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet og har overordnet til hensigt at hindre, at reglen om faste forretningssteder, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til kunstigt at undgå etableringen af et fast driftssted.

Den foreslåede bestemmelse vil ændre retstilstanden på to punkter.

For det første er ordlyden af artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst ændret, således at det nu i alle tilfælde – og altså også i de i bestemmelsen specifikt opregnede eksempler på faste forretningssteder – er en fælles betingelse, at der gennem det pågældende faste forretningssted udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Konsekvensen af denne ændring kan f.eks. illustreres med et fast forretningssted i form af installationer, der anvendes udelukkende med henblik på oplagring og udlevering af virksomhedens egne varer. Efter den tidligere affattelse af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst anses et sådant fast forretningssted altid for anvendt til funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter. Efter ændringen vil der derimod skulle foretages en konkret vurdering af, om de udøvede funktioner i forhold til den af virksomheden udøvede økonomiske aktivitet kan anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. I punkt 62 i kommentarerne til den nye affattelse af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst nævnes som et tilfælde, hvor de beskrevne funktioner ikke kan anses for at være af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, en virksomhed, der sælger varer over internettet og opretholder et meget stort varehus, der anvendes til opbevaring af virksomhedens varer med henblik på udlevering til kunderne i det pågældende land.

Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelses 1. pkt. vil det i overensstemmelse hermed i hvert enkelt tilfælde konkret skulle vurderes, om et fast forretningssted anvendes el-

ler opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Det bemærkes, at der i artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst fortsat opregnes en række eksempler på faste forretningssteder, der kan anses for anvendt eller opretholdt til udøvelse af funktioner, der udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Da disse eksempler ikke er udtømmende, og da der under alle omstændigheder vil skulle foretages en konkret vurdering af funktionernes karakter, jf. punkt 61-76 i kommentarerne til artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, er disse eksempler ikke medtaget i den foreslåede bestemmelse, men dette er altså ikke udtryk for en indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomsten.

Det andet punkt, hvorpå den foreslåede bestemmelse vil indebære en ændring af retstillingen, består i den værnsregel, der fremgår af foreslåede bestemmelses 2. pkt. Denne bestemmelse svarer indholdsmæssigt til den nye bestemmelse i artikel 5, stk. 4.1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, den såkaldte anti-fragmenteringsregel, og vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommentarer til denne bestemmelse.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle hindre, at den i forslaget til stk. 4, 1. pkt., indeholdte undtagelse om faste forretningssteder, hvorigennem der udelukkende udøves aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til at undgå fast driftssted her i landet ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere nært forbundne virksomheder.

Efter den foreslåede værnsregel vil et fast forretningssted under visse omstændigheder udgøre et fast driftssted her i landet for en udenlandsk fysisk person, selv om personen gennem det faste forretningssted udøver funktioner, der isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette vil være tilfældet, når disse funktioner indgår blandt flere gensidigt supplerende (komplementære) funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, og som vedkommende person selv, dennes nærtstående eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Den foreslåede værnsregel vil finde anvendelse på de tilfælde, hvor der allerede efter gældende ret skal foretages en samlet bedømmelse af aktiviteterne i flere faste forretningssteder, dvs. tilfælde hvor en udenlandsk fysisk person fra flere faste forretningssteder udøver aktiviteter, der indgår som led i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Udvidelsen i forhold til gældende ret vil bestå i, at den foreslåede bestemmelse også vil omfatte tilfælde, hvor der sker en kunstig opsplittning af aktiviteter mellem flere selvstændige skattesubjekter, der er nært forbundne.

Den foreslåede værnsregels fastlæggelse af, hvornår sammenhængende aktiviteter skal vurderes samlet, selv om per-

sonen ikke selv udøver de samlede aktiviteter, er i overensstemmelse med den definition af begrebet ”nært forbundne” fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD’s modeloverenskomst.

Efter den foreslåede bestemmelse vil der være tale om virksomhed, der skal bedømmes samlet, når den her i landet udøvede virksomhed udøves af den udenlandske persons nærtstående. Afgrænsningen af den personkreds, der anses for nærtstående, vil efter forslaget skulle foretages i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt. Efter disse bestemmelser er en persons nærtstående vedkommendes ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Derudover vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne. Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab.

For en udenlandsk virksomhed, der udøver aktiviteter af (isoleret set) udelukkende forberedende eller hjælpende karakter gennem et fast forretningssted her i landet, vil det faste forretningssted efter forslaget udgøre et fast driftssted her i landet, når aktiviteterne på det faste forretningssted set i sammenhæng med nært forbundne virksomheders aktiviteter på faste forretningssteder her i landet må anses for en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter.

Den vurdering, som efter forslaget vil skulle foretages af, om der er tale om en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter, vil skulle foretages under inddragelse af alle aktiviteter, som den udenlandske person og nært forbundne virksomheder udøver gennem et eller flere faste forretningssteder her i landet. Det vil således også omfatte aktiviteter, som en nært forbundet virksomhed, der er fuldt skattepligtig her i landet, udøver gennem et fast forretningssted her i landet.

Der foreslås i *stk. 5*, at en udenlandsk fysisk person eller et dødsbo, der behandles i udlandet, har fast driftssted her i landet efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af den udenlandske virksomhed og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden. Det foreslås endvidere, at det er en betingelse, at den virksomhed, som repræsentanten udøver her i landet på vegne af personen eller dødsboet, ville have medført fast driftssted for personen eller dødsboet, hvis vedkommende selv havde udøvet disse aktiviteter her i landet. Endelig foreslås det, at det er en betingelse for, at der foreligger fast driftssted efter den foreslåede bestemmelse, at de aftaler, der indgås som udslag af agentens aktiviteter, enten indgås i personens eller dødsboets navn, vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som personen eller dødsboet ejer

eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med det nedenfor omtalte forslag til stk. 6, idet de to bestemmelser samlet vil regulere, i hvilket omfang den såkaldte agentregel medfører fast driftssted her i landet. De to foreslåede bestemmelser vil samlet medføre, at kildeskattelovens regler om fast driftssted svarer til den udformning af agentreglen, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i 2017-udgaven af OECD’s modeloverenskomst.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD’s modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil der kunne foreligge fast driftssted efter den udformning af agentreglen, der fremgår af den tidligere udformning af bestemmelserne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 og 6.

Det indebærer, at der foreligger fast driftssted her i landet, såfremt virksomheden har en herværende repræsentant (”agent”), der har og rent faktisk jævnligt bruger en fuldmagt fra virksomheden til at indgå aftaler i virksomhedens navn, og agenten ved udnyttelsen af denne fuldmagt udøver aktiviteter her i landet, der ville have udgjort et fast driftssted for virksomheden, såfremt den selv havde udøvet disse aktiviteter gennem et fast forretningssted her i landet.

Det har ingen betydning, hvilken stillingsbetegnelse repræsentanten har. Den sædvanlige betegnelse i dansk ret er agenter, men repræsentanten kan også være benævnt mægler, fuldmægtig m.v. Det afgørende er, om virksomheden har givet vedkommende en fuldmagt til at indgå aftaler, og om denne fuldmagt faktisk også jævnligt udnyttes. Enkeltstående aftaleindgåelser efter fuldmagt vil altså ikke være tilstrækkeligt til, at repræsentantens aktiviteter her i landet kan medføre fast driftssted for virksomheden.

Agentens virksomhed vil dog ikke kunne medføre fast driftssted her i landet, hvis agenten er en uafhængig repræsentant, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. Om denne undtagelse til agentreglen henvises til bemærkningerne nedenfor til den foreslåede bestemmelse i *stk. 6*.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD’s modeloverenskomst og vil indebære, at agentreglen i videre omfang end efter gældende ret kan medføre fast driftssted. Bestemmelsen vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD’s kommentarer til modeloverenskomsten.

Det vil efter forslaget ikke længere være en betingelse for anvendelsen af agentreglen, at repræsentanten her i landet handler i virksomhedens navn. Netop denne betingelse har ifølge OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet givet virksomhederne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handler på virksomhedens vegne, handler som kommissionær, dvs. i eget navn. Kommissionærforhold vil derimod være omfattet af den foreslåede regel.

Efter den foreslåede bestemmelses *1. pkt.* vil det fremover være afgørende for, om agentreglen kan medføre fast drifts-

sted for virksomheden, om agenten handler på virksomhedens vegne i forhold til tredjemand. Virksomheden vil efter forslaget også kunne få fast driftssted her i landet som følge af agentens aktiviteter her, selv om den pågældende tredje mand slet ikke er bekendt med, at agenten handler på virksomhedens vegne.

Hvorvidt agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler på virksomhedens vegne, vil bero på en konkret vurdering af, hvad der er den forretningsmæssige realitet. Det vil således ikke i sig selv være afgørende, om virksomheden og agenten f.eks. har indgået en aftale, der fastlægger agentens rolle, og hvad indholdet af en sådan aftale i givet fald er.

Forslaget vil endvidere indebære, at agentreglen vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden her i landet, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, når agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden.

Der ligger i kravet om, at agenten enten "sædvanligvis" skal udnytte en fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne eller spille en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der "rutinemæssigt" indgås uden at blive væsentligt ændret af virksomheden, at det ikke medfører fast driftssted for virksomheden, at en herværende agent f.eks. blot enkelte gange indgår aftaler på virksomhedens vegne. Der vil således skulle være tale om aktiviteter af en vis tilbagevendende karakter.

Kravet om en vis fast karakter følger også af den foreslåede bestemmelses 2. pkt., der fastsætter, at agentens aktiviteter her i landet kun vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden, såfremt personen ville have haft fast driftssted efter de foreslåede bestemmelser i stk. 3 og 4, hvis personen eller dødsboet selv havde udøvet de pågældende aktiviteter her i landet.

Det følger heraf, at det vil være et krav, at agenten kan anses for at udøve aktiviteterne fra et fast forretningssted, jf. forslagens stk. 3, og at der ikke er tale om sådanne aktiviteter af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, som ikke ville have medført fast driftssted, hvis personen eller dødsboet selv havde udført aktiviteterne, jf. forslagens stk. 4. Ved vurderingen vil kun de aktiviteter, som repræsentanten udfører her i landet på vegne af personen skulle inddrages.

Der opstilles endelig i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst i forslagens 3. pkt. den betingelse, at de aftaler, der indgås i forbindelse med agentens aktiviteter for virksomheden, enten skal være indgået i personens eller dødsboets navn, vedrøre overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som personen eller dødsboet ejer eller har brugsret til, eller vedrøre levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet. Det følger af bestemmelsen, at det ikke vil være afgørende for agentregelns anvendelse, om aftaleparten vil være i stand til retligt at håndhæve de pågældende aftaler over for den udenlandske virksomhed, når blot aftalerne rent faktisk vil skulle opfyldes af den udenlandske virksomhed.

Det foreslås i *stk. 6*, at den i *stk. 5* foreslåede bestemmelse ikke skal finde anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Det foreslås endvidere, at en repræsentant ikke skal anses for en uafhængig repræsentant, hvis repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere nærtstående som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2.

Heller ikke efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil en repræsentants aktiviteter her i landet kunne medføre fast driftssted for en udenlandsk virksomhed, når repræsentanten driver virksomhed som uafhængig agent her i landet og ved udøvelsen af sine aktiviteter for virksomheden handler inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed, jf. den tidligere udformning af bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6.

Afgørende for, om en agent må anses for afhængig eller uafhængig, er, hvilke forpligtelser agenten har i forhold til den udenlandske virksomhed. Der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på virksomhedens vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af virksomheden.

Der kan ikke peges på et enkelt element, der i sig selv er udslagsgivende ved denne samlede afvejning, men navnlig de kriterier, der beskrives i det følgende, bør ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst inddrages.

Omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Har virksomheden detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til agenten, eller udøver virksomheden detaljeret kontrol med agentens konkrete udøvelse af opgaverne, kan agenten ikke anses for uafhængig fra hvervgiveren.

Det bemærkes, at en hvervgiver også i forhold til uafhængige samarbejdspartnere typisk vil give instrukser om opgavernes udførelse og føre en løbende kontrol med, at opgaverne udføres på tilfredsstillende vis. Det er imidlertid kendetegnende for forholdet mellem en hvervgiver og en uafhængig agent, at denne form for instruktion og kontrol har en forholdsvis overordnet karakter, idet hvervgiveren i øvrigt forlader sig på agentens særlige evner m.v.

Det bør også inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere hvervgiveren om opgavernes udførelse, men også at opnå hvervgiverens accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilrettelagt.

Det er desuden et væsentligt kriterium, hvem der bærer driftsherrerisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten.

Endeligt bør også antallet af hvervgivere inddrages. Har agenten kun en enkelt eller ganske få hvervgivere, taler det for at anse agenten for en afhængig agent.

Reglen om, at der ikke vil kunne etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis repræsentanten her i landet er en uafhængig agent, gælder kun, hvis den uafhængige agent ved udførelsen af opgaverne for den udenlandske virksomhed handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. En agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, vil ikke kunne anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på hvervgiverens vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsens 1. pkt. vil indebære, at gældende ret som udgangspunkt videreføres.

Det foreslås i 2. pkt. som en ny undtagelse til reglen om uafhængige agenter, at agenter, der udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere virksomheder, hvormed agenten er nært forbundet, ikke kan anses for at være en uafhængig agent. Denne undtagelse er indføjet i 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, jf. stk. 8, i OECD's modeloverenskomst og har til hensigt at udgøre et værn mod, at en kunstig opsplitning af aktiviteter mellem nært forbundne virksomheder skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om der enten er tale om personer, der enten er nærtstående i forhold til udenlandske fysiske personer, eller om der er tale om personer, der har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2, anses for interesseforbundne. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet "nært forbundne" fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Afgrænsningen af den personkreds, der anses for nærtstående, vil efter forslaget skulle foretages i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt. Efter disse bestemmelser er en persons nærtstående vedkommendes ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Derudover vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne. Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab.

Der vil efter den foreslåede bestemmelse ikke gælde en fast grænse for, hvornår en agent vil skulle anses for at handle udelukkende eller næsten udelukkende på vegne nært

forbundne virksomheder. Hvornår dette er tilfældet vil således skulle afgøres efter en konkret vurdering, hvor bestemmelsens formål skal tages i betragtning. I punkt 112 i OECD's kommentarer til bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6, nævnes det dog som eksempel, at en salgsagent vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne virksomheders vegne, når sådanne virksomheder tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som agenten indgår.

Det foreslås i stk. 7, at aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun anses for udøvelse af erhverv i relation til fast driftsstedbestemmelsen, når aktiviteterne udgør næringsvirksomhed. Dette vil dog ikke skulle gælde, hvis en nærtstående som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juridisk person, hvormed personen har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark, og de i 1. pkt. nævnte aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven indgår som et integreret led heri.

Den foreslåede bestemmelse er i det væsentlige identisk med den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 11, der foreslås flyttet af hensyn til systematikken i de foreslåede bestemmelser. Den gældende bestemmelse i § 2, stk. 11, blev indsat ved lov nr. 725 af 8. juni 2018.

Det følger af den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 11, 1. pkt., at aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun anses for udøvelse af erhverv i relation til fast driftsstedbestemmelsen i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, når aktiviteterne udgør næringsvirksomhed. Dette indebærer, at passive investeringer ikke i sig selv anses for erhvervsudøvelse, der kan indebære fast driftssted for investoren her i landet. Dette gælder, såvel når investoren foretager sine investeringer alene, som når investoren foretager investeringerne sammen med andre fysiske og juridiske personer ved anvendelse af en enhed, der er skattemæssigt transparent.

Bestemmelsens 2. pkt. indeholder en værnsregel, der skal imødegå, at det via en kunstig udskillelse af investeringsaktiviteter kan undgås, at aktiviteter, der er et integreret led i erhvervsmæssige aktiviteter her i landet, bliver skattepligtige her til landet. Værnsreglen gælder, hvor skattepligtige aktiviteter her i landet udøves af personer, der er interesseforbundne med den fysiske person, der udøver investeringsaktiviteterne.

Den foreslåede bestemmelses 1. pkt. er identisk med den gældende bestemmelse i § 2, stk. 11, 1. pkt.

Der foreslås i 2. pkt. en mindre justering af værnsreglen i den gældende bestemmelse i § 2, stk. 11, 2. pkt.

Efter den gældende formulering er det afgørende for, om der er tale om interesseforbundne parter, om de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark udøves af en fysisk eller juridisk person, hvormed den udenlandske fysiske person har

en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2. Henvi-ningen til ligningslovens § 2 omfatter imidlertid ikke tilfæl-
de, hvor der foreligger interessefællesskab mellem to eller
flere fysiske personer. Som bestemmelsen er formuleret, vil
værnsreglen derfor ikke være anvendelig, hvis en fysisk per-
son her i landet udøver aktiviteter i form af passive investe-
ringsaktiviteter, og disse aktiviteter er (kunstigt) adskilt fra
erhvervsmæssige aktiviteter her i landet, der udøves af en
nærtstående til vedkommende.

Der er tale om en utilsigtet begrænsning i bestemmelsens
anvendelsesområde, idet værnsreglen – som den gældende
formulering i øvrigt også forudsætter – bør finde anvendelse
i sådanne situationer.

Det foreslås derfor, at den gældende værnsregel i bestem-
melsens 2. pkt. udvides, således at den også vil omfatte til-
fælde, hvor de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark udø-
ves af en eller flere fysiske personer, der i forhold til den
person eller det dødsbo efter personen, der udøver de passi-
ve investeringsaktiviteter, er nærtstående som omhandlet i
ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt. Efter disse bestem-
melser er en persons nærtstående vedkommendes ægtefælle,
forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og dis-
ses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.
Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt
slægtskabsforhold.

Til nr. 4

Det foreslås, at kildeskattelovens § 2, stk. 10 og 11, ophæ-
ves.

Den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, *stk. 10*,
fastsætter, at fysiske personer, der ikke er fuldt skatte-
pligtige i Danmark, ikke får fast driftssted her i landet, så-
fremt de udelukkende udøver salgsvirksomhed i form af
fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde
selskabet, foreningen m.v., når repræsentanten ikke er ansat
som lønmodtager i virksomheden. Efter bestemmelsen for-
stås ved fjernsalg repræsentantens ordremodtagelse fra dan-
ske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post,
EDI (Electronic Data Interchange) el.lign. Det er en betin-
gelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller en hermed nærtstå-
ende person, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. og 4. pkt.,
eller en fond eller trust stiftet af fuldmagtsgiveren eller den-
nes nærtstående eller et selskab, som i fællesskab kontrolle-
res, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 2. pkt., af denne kreds
af personer, nærtstående, fonde og truster eller en fond eller
trust stiftet af et kontrolleret selskab i Danmark, udøver er-
hvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentan-
tens salg

Ud over den passive ordremodtagelse kan repræsentanten
udføre mindre opgaver for den udenlandske virksomhed,
f.eks. indpakning, opmagasinering, forsendelse, fakturering,
reparation og produktion, uden at dette medfører fast drifts-
sted for den udenlandske virksomhed. Repræsentanten kan
også fungere som fiskal repræsentant i relation til momslov-
givningen. Hvis repræsentanten også udfører andre former
for salgsvirksomhed for virksomheden, herunder opsøgende

kundekontakt og generel markedsføring og rådgivning, fin-
der reglen derimod ikke anvendelse.

Undtagelsen om, at reglen ikke finder anvendelse, hvis
den udenlandske person, dennes nærtstående eller hermed
forbundne selskaber, personer m.v. udøver nogen form for
erhvervsmæssig virksomhed i Danmark, der står i forbindel-
se med repræsentantens salg, har til hensigt at modvirke en
kunstig opsplitning af salgsvirksomhederne. Fjernsalgsreglen
finder i medfør af denne undtagelse ikke anvendelse, hvis de
pågældende fysiske eller juridiske personer f.eks. har aktivt
opererende sælgere og rådgivere i Danmark eller udfører re-
parationer eller serviceydelser i Danmark efter selve salget.

En opretholdelse af fjernsalgsreglen ville derfor være i
strid med anbefalingerne i OECD-rapporten om det 7. hand-
lingspunkt i BEPS-projektet ("Preventing the Artificial
Avoidance of Permanent Establishment Status"), som artikel
5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst er baseret
på.

Forslaget om at ophæve kildeskattelovens § 2, *stk. 11*, er
en konsekvensændring, idet bestemmelsen foreslås flyttet til
den i lovforslagets § 3, nr. 3, foreslåede bestemmelse i kil-
deskattelovens § 2, stk. 7.

Til nr. 5

Det foreslås, at henvisningerne i kildeskattelovens § 65 A,
stk. 1, til kildeskattelovens § 2, stk. 6, og selskabsskatte-
lovens § 2, stk. 3, ændres, således at der henvises til kildeskat-
telovens § 2, stk. 11, og selskabsskatte-lovens § 2, stk. 8.

Der er tale om konsekvensændringer som følge af lovfor-
slagets § 1, nr. 3, og § 3, nr. 3.

Til § 4

Kulbrinteskattelovens § 6 A, stk. 2, fastlægger, hvad der
skal forstås ved bestemmende indflydelse. Efter bestemmel-
sens 1. pkt. forstås bestemmende indflydelse, som ejerskab
til aktiekapital eller rådighed over stemmerettigheder, såle-
des at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af ak-
tiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.
Der foreligger dermed ikke bestemmende indflydelse, hvis
ejerandelene eller stemmerettighederne udgør 50 pct. eller
mindre.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige må anses for
at have bestemmende indflydelse på en koncessionshaver,
eller om der udøves bestemmende indflydelse over den skat-
tepligtige af en koncessionshaver, medregnes bl.a. ejerande-
le og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfat-
tet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af døds-
boskatte-lovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående el-
ler i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skatte-
pligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster
stiftet af disse, jf. kulbrinteskattelovens § 6 A, stk. 2, 3. pkt.

Det foreslås, at henvisningen til kildeskattelovens § 1 og
dødsboskatte-lovens § 1, stk. 2, i kulbrinteskattelovens § 6 A,
stk. 2, 3. pkt., udgår. Herefter vil der ikke være tvivl om, at
der også vil foreligge bestemmende indflydelse, når ejeran-
delene og stemmerettighederne ejes af personer eller døds-

boer, som er skattepligtige til et andet land end Danmark. Det afgørende ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indflydelse, vil være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller en trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Til § 5

Til nr. 1

Ligningslovens § 2 er en lovfæstelse af det såkaldte armlængdeprincip, hvorefter interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende samme priser og vilkår for deres indbyrdes transaktioner, som uafhængige parter ville have anvendt.

Skattepligtige er f.eks. omfattet af armlængdeprincippet, hvis den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller hvis der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person.

Efter ligningslovens § 2, stk. 2, 1. pkt., forstås bestemmende indflydelse som ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Der foreligger dermed ikke bestemmende indflydelse, hvis ejerandelene eller stemmerettighederne udgør 50 pct. eller mindre.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes bl.a. ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Det foreslås, at henvisningen til kildeskattelovens § 1 og dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i ligningslovens § 2, stk. 2, 4. pkt., udgår. Herefter vil der ikke være tvivl om, at der også vil foreligge bestemmende indflydelse, når ejerandelene og stemmerettighederne ejes af personer eller dødsboer, som er skattepligtige til et andet land end Danmark. Det afgørende ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indflydelse, vil være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller en trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Til nr. 2

Efter ligningslovens § 2 A, 1. pkt., skal skattepligtige, der stifter eller indskyder aktiver i en trust, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner med trusten anvende priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. I ligningslovens § 2 A, 2. pkt., er der

henvist til definitionen af nærtstående i ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. pkt., hvorefter nærtstående omfatter den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. I denne bestemmelse burde henvisningen også have omfattet stedbarns- og adoptivforhold, hvorefter disse ville have været sidestillet med oprindeligt slægtskabsforhold.

Ligningslovens § 16 K er en værnsregel om beskatning af stiftere og andre indskydere ved stiftelse af truster. Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 blev bestemmelsen udvidet til at finde anvendelse, hvis stiftelsen eller indskuddet bliver foretaget af en nærtstående til den skattepligtige. I ligningslovens § 16 K, stk. 2, er der henvist til definitionen af nærtstående i ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. pkt., hvorefter nærtstående omfatter den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. I denne bestemmelse burde henvisningen også have omfattet stedbarns- og adoptivforhold, hvorefter disse ville have været sidestillet med oprindeligt slægtskabsforhold.

Ved lovforslagets § 5, nr. 2, foreslås henvisningen til ligningslovens § 16 H, stk. 6, i ligningslovens § 2 A, 2. pkt., og § 16 K, stk. 2, 2. pkt., udvidet til at gælde både 3. og 4. pkt., hvorved stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Til § 6

Efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, skal den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter loven, opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning skal indberettes. Opbevaringen skal ske efter bogføringslovens regler om opbevaring af regnskabsmateriale.

Efter bogføringslovens § 10, stk. 1, skal regnskabsmaterialet opbevares i 5 år fra udgangen af det regnskabsår, materialet vedrører.

OECD's fælles indberetningsstandard (Common Reporting Standard) omhandler automatisk indberetning af finansielle konti med tilknytning til andre lande til skattemyndighederne i det finansielle instituts eget hjemland og udveksling af de indberettede oplysninger mellem landenes skattemyndigheder. Denne udveksling skaber bedre mulighed for at sikre, at personer og selskabers finansielle konti i udlandet kommer til beskatning. Standarden kræver, at de lande, der har gennemført standarden, har regler om, at de indberettende finansielle institutter skal føre fortegnelser over, hvilke foranstaltninger de har foretaget, og over de beviser, der har været benyttet i forbindelse med udførelsen af de due diligence-procedurer, standarden indeholder til identifikation af indberetningspligtige finansielle konti ejet af personer og selskaber i andre lande eller af selskaber med reelle ejere i andre lande. Sådanne fortegnelser skal være til rådighed i en tilstrækkelig lang periode og under alle omstændigheder i en periode på mindst 5 år efter udløbet af den frist, inden for hvilken det indberettende finansielle institut skal indberette de oplysninger, der skal indberettes i henhold til

standarden. Dette fremgår af pkt. 7 i OECD's kommentarer til sektion IX i den fælles indberetningsstandard, offentliggjort i »Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters«. De aftaler, Danmark har indgået med andre lande om udveksling af oplysninger i overensstemmelse med OECD's fælles indberetningsstandard henviser til denne standard og OECD's kommentarer hertil, og kommentarerne er således en del af det grundlag, Danmark har forpligtet sig til overholde.

Efter OECD's standard skal det materiale, der ligger til grundlag for indberetningen, herunder de due diligence-procedurer, der har været gennemført for at identificere de finansielle konti, som skal indberettes, således opbevares i 5 år fra udløbet af indberetningsfristen. Efter § 107 i bekendtgørelse nr. 1316 af 20. november 2015 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet, udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 22, er indberetningsfristen den 1. maj i året efter det kalenderår, indberetningen vedrører. Er den 1. maj en lørdag, søndag eller helligdag, er fristen den nærmest følgende hverdag.

F.eks. var fristen for indberetningen vedrørende kalenderåret 2016 den 1. maj 2017. Dermed skal opbevaringsfristen for grundlaget for indberetningen efter OECD's standard tidligst udløbe den 1. maj 2022.

Efter de danske regler udløber opbevaringsfristen 5 år efter udløbet af det regnskabsår, materialet vedrører. Har det indberettende finansielle institut kalenderåret som regnskabsår, indebærer det, at opbevaringsperioden for f.eks. grundlaget for indberetningen vedrørende kalenderåret 2016 udløber den 31. december 2021.

I forbindelse med en gennemgang af den danske implementering af OECD's fælles indberetningsstandard har Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes på denne baggrund påtalt, at den danske lovgivning vedrørende opbevaringsfristen ikke lever op til OECD's standard.

Det foreslås derfor at indsætte et nyt 3. *pkt.* i skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, hvorefter grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 22, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, skal opbevares i 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 22.

Skatteindberetningslovens § 22 er udmøntet ved bekendtgørelse nr. 769 af 25. juni 2014 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til USA og bekendtgørelse nr. 1316 af 20. november 2015 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet.

Efter forslaget skal det materiale, der har dannet grundlaget for indberetningen efter disse to bekendtgørelser, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning skal indberettes, opbevares i mindst 5 år efter udløbet af indberetningsfristen efter bekendtgørelserne. Fristen er den 1. maj i året efter det kalenderår, indberetningen vedrører. Er

den 1. maj en lørdag, søndag eller helligdag, er fristen den nærmest følgende hverdag. Tilsvarende skal det materiale, der har dannet grundlag for afgørelsen af, om en given finansiell konto er indberetningspligtig, opbevares i samme periode. Dette materiale dækker over det, der er anvendt ved procedurerne til identifikation af indberetningspligtige konti efter bekendtgørelserne.

Ændringerne sikrer, at Danmark lever op til OECD's fælles indberetningsstandard på området.

Til § 7

Til nr. 1

Skattekontrollovens § 37, nr. 1, fastlægger, hvad der skal forstås ved bestemmende indflydelse. Efter bestemmelsens 1. pkt. forstås bestemmende indflydelse som ejerskab til aktiekapital eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Der foreligger dermed ikke bestemmende indflydelse, hvis ejerandelene eller stemmerettighederne udgør 50 pct. eller mindre.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes bl.a. ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 1, 5. pkt.

Det foreslås, at henvisningen til kildeskattelovens § 1 og dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i skattekontrollovens § 37, nr. 1, 5. pkt., udgår. Herefter vil der ikke være tvivl om, at de ejerandele og stemmerettigheder, der kan medregnes ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse, kan indehaves af personer og dødsboer, uden at disse er skattepligtige til Danmark. Det afgørende ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indflydelse, vil være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller en trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Til nr. 2

Efter skattekontrollovens § 39, stk. 3, skal den skriftlige dokumentation efter stk. 1 udarbejdes løbende og senest færdiggøres på det tidspunkt, hvor oplysningsskemaet skal indgives til Skatteforvaltningen. Endvidere fremgår det, at den skattepligtige på Skatteforvaltningens anmodning skal indsende dokumentationen inden for en frist, som nærmere fastsættes af Skatteforvaltningen, samt at denne frist ikke kan være på mindre end 60 dage.

Efter de gældende regler i skattekontrollovens § 39, stk. 1, skal den skattepligtige således udarbejde og opbevare en

særlig skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat.

Efter forslaget til § 39, stk. 3, vil den skriftlige dokumentation skulle udarbejdes løbende og indgives senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens §§ 11-13. Told- og skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge fristen efter 1. pkt. for den pågældende, hvis særlige forhold taler for det.

Den i § 39, stk. 3, 1. pkt., foreslåede regel vil indebære, at den gældende regel i § 39, stk. 3, om, at virksomheden har 60 dage til at efterkomme Skatteforvaltningens anmodning om at indsende den særlige dokumentation, ophæves. Den skattepligtige har hele tiden skulle udarbejde og færdiggøre dokumentationen, og fremfor at dokumentation skal indsendes på begæring fra Skatteforvaltningen, foreslås det, at dokumentationen skal indsendes til Skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet.

Kravet om indsendelse af transfer pricing-dokumentationen senest 60 dage efter fristen for indgivelsen af oplysningsskemaet vil desuden fjerne usikkerheden om, hvornår den skriftlige dokumentation er færdiggjort, og dermed hvornår Skatteforvaltningen har mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse af virksomhedens indkomst. Samtidig vil ændringen lette Skatteforvaltningens mulighed for kontrol af dokumentationen og herunder lette udsøgningen af de virksomheder, som skal udtages til kontrol.

Der henvises til bemærkningerne i afsnit 2.4.

Det foreslås i § 39, stk. 3, 2. pkt., at told- og skatteforvaltningen efter den skattepligtiges anmodning kan forlænge fristen efter 1. pkt. for den pågældende, hvis særlige forhold taler for det. Det sikres herved, at den skattepligtige kan få forlænget 60 dages fristen på samme måde, som det efter skattekontrollovens § 14 er muligt at få forlænget fristen for indsendelse af oplysningsskemaet, når særlige forhold taler for det.

Særlige forhold vil f.eks. være, hvis den skattepligtige har fået forlænget fristen for indsendelse af oplysningsskemaet. Det skal dog bemærkes, at dokumentationen skal udarbejdes løbende, og det er derfor ikke uden videre således, at en forlængelse af oplysningsfristen også bør give ret til forlængelse af fristen for indsendelse af transfer pricing dokumentationen.

Vedrører de særlige forhold, som begrunder en anmodning om fristforlængelse, kun dele af dokumentationen, kan Told- og Skatteforvaltningen betinge en fristforlængelse af, at den øvrige del af dokumentationen indsendes inden for fristen.

Til nr. 3 og 4

Efter skattekontrollovens § 46, stk. 1, har Skatteforvaltningen mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet ved udløbet af oplysningsfristen.

Det foreslås, at det i § 46, stk. 1, 1. pkt., tydeliggøres, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet rettidigt.

Efter forslaget til § 46, stk. 1, 2. pkt., vil dokumentationen kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet løbende og indgivet senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. § 39, stk. 3.

Det er væsentligt, at den særlige skriftlige dokumentation udarbejdes løbende, idet der eksempelvis skal tages stilling til, hvem af parterne, der bærer risikoen, og derfor skal honoreres for dette. Den løbende afregning mellem parterne vil afhænge af de vilkår, som parterne har fastsat for deres transaktioner. Transfer pricing-dokumentationen kan derfor ikke udarbejdes efterfølgende.

Den foreslåede tydeliggørelse medfører, at transfer pricing-dokumentationen, som danner grundlag for, om der er mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse, er den dokumentation, som er udarbejdet på tidspunktet for udløbet af oplysningsfristen og indgivet senest 60 dage herefter. Ved den foreslåede ændring af § 39, stk. 3, hvorefter transfer pricing-dokumentationen skal indgives senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens §§ 11-13, vil det fremover ikke give anledning til tvivl, hvorvidt dokumentationen er udarbejdet rettidigt.

Konsekvensen af, at dokumentationen ikke er indgivet rettidigt (eller er mangelfuld), vil bl.a. være, at Skatteforvaltningen er berettiget til at foretage et skøn på det bedst mulige grundlag, som Skatteforvaltningen vil kunne fremfinde ved at indhente alle relevante oplysninger i en sag. Skønnet vil omfatte en ændring af den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med et skøn over, hvilke priser og vilkår, der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. ligningslovens § 2, stk. 1. En korrektion af den skattepligtige indkomst skal dog fortsat – i overensstemmelse med de almindelige forvaltningsretlige principper – være begrundet. Skatteforvaltningen skal angive de forhold, som forvaltningen har tillagt betydning ved prisfastsættelsen, samt den metode der er anvendt til beregningen af denne.

Skatteforvaltningen skal i alle tilfælde – forinden en eventuel korrektion af den skattepligtige indkomst foretages – rette henvendelse til de skattepligtige med henblik på at søge at underbygge den skønsmæssige ansættelse bedst muligt, jf. skatteforvaltningslovens § 20. En ændring skal foretages i overensstemmelse med armsslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1, hvorfor der i nogle tilfælde ikke vil være behov for en skønsmæssig ansættelse, hvis den skattepligtige dokumenterer, at priser og vilkår vedrørende de kontrollerede transaktioner er fastsat i overensstemmelse med armsslængdeprincippet.

Skatteforvaltningens skønsmæssige ansættelse kan påklages til Landsskatteretten efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven. Såfremt den skattepligtige ikke får medhold af Landsskatteretten, kan den skattepligtige indbringe spørgsmålet for domstolene.

Der henvises til bemærkningerne i afsnit 2.4.

Til nr. 5

Det følger af skattekontrollovens § 72, stk. 1, at har den skattepligtige ikke rettidigt indgivet et oplysningsskema, jf. § 5, eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, eller ikke vedlagt oplysningsskemaet ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2, eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, kan Skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

Forslaget går ud på at give Skatteforvaltningen mulighed for at pålægge en skattepligtig efter skattekontrollovens § 38 daglige tvangsbøder, hvis den skattepligtige ikke indgiver dokumentation for kontrollerede transaktioner rettidigt, jf. forslaget i § 7, nr. 2.

Der henvises til bemærkningerne i afsnit 2.5.

Til nr. 6

Det følger af skattekontrollovens § 73, at har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet Skatteforvaltningen oplysninger efter § 2 eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, pålægger forvaltningen den skattepligtige at betale et skattetilleg på 200 kr., for hver dag oplysningsfristen overskrides. Skattetillegget kan dog højst udgøre 5.000 kr. i alt. Skatteforvaltningen kan efter ansøgning i særlige tilfælde fritage den skattepligtige for skattetillegget helt eller delvist.

Forslaget går ud på at præcisere, at også oplysninger om kontrollerede transaktioner efter § 38 vil skulle anses som indkomstoplysninger. Det betyder, at hvis en virksomhed med kontrollerede transaktioner ikke rettidigt giver oplysninger om kontrollerede transaktioner i forbindelse med indgivelsen af oplysningsskemaet, skal virksomheden betale et skattetilleg på 200 kr. for hver dag oplysningsfristen overskrides – dog højst 5.000 kr.

Der henvises til bemærkningerne i afsnit 2.6.

Til nr. 7

Efter skattekontrollovens § 84, nr. 5, straffes med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader efter anmodning fra Skatteforvaltningen rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde efter § 39, og land for land-rapport, jf. §§ 48, 49 og 51, eller at indhente revisorerklæring efter § 43.

Efter forslaget til ændring af § 84, nr. 5, foreslås det at straffe med bøde den, der forsætligt eller uagtsomt undlader rettidigt at indgive den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde og indgive senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet efter § 39. Ændringen er således blot en konsekvensændring af forslaget til ændringen af § 39, stk. 3, jf. lovforslagets § 7, nr. 2, således at det strafbare gerningsindhold svarer til indholdet af dokumentationspligten.

Til § 8

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. januar 2020.

Det foreslås i *stk. 2*, at lovens § 1, nr. 8 og 10-19, § 2, § 4, § 5 og § 7, nr. 1, 2 og 5, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere. De omfattede bestemmelser vedrører implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets regler om CFC-beskatning, justeringen af personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse, definitionen af nærtstående i reglerne om trusters, bestemmelsen om indgivelse af transfer pricing dokumentationen samtidig med oplysningsskemaet samt bødebestemmelsen herom.

Det foreslås i *stk. 3*, at lovens § 1, nr. 9, vedrørende fradrag for endelige underskud i direkte ejede datterselskaber i EU/EØS, på Færøerne og i Grønland, faste driftssteder i EU/EØS, på Færøerne og i Grønland, og endelige underskud vedrørende fast ejendom i udlandet har virkning for indkomståret 2019 og senere indkomstår. Da de danske regler har været i strid med EU-retten i en periode, vil Skatteforvaltningen udsende et styresignal om muligheden for genoptagelse af tidligere indkomstår.

Det foreslås i *stk. 4*, at selskaber og foreninger m.v. under visse betingelser kan opgøre en ny anskaffelsessum for datterselskabers immaterielle aktiver ved anvendelsen af CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32.

Immaterielle aktiver, der inddrages under dansk beskatning som følge af den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst (anden indkomst fra immaterielle aktiver), sikres hermed et afskrivningsgrundlag, der fastsættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor de foreslåede regler får virkning.

Når anskaffelsessummen for de immaterielle aktiver sættes til handelsværdien, vil afskrivningsgrundlaget i et vist omfang svare til det fremtidige afkast på det immaterielle aktiv.

Afskrivningerne vil have betydning for opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, hvilket er afgørende for, om datterselskabet er et CFC-selskab. Den nyansatte anskaffelsessum og de dertilhørende afskrivninger vil endvidere blive lagt til grund ved indkomstopgørelsen i moderselskabet efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10. Det opgjorte afskrivningsgrundlag vil dog udelukkende blive anvendt ved anvendelsen af CFC-reglerne, og det har dermed ikke betydning for datterselskabets egen indkomstopgørelse. Endvidere vil det kun have betydning for moderselskabets indkomstopgørelse, hvis moderselskabet efter reglerne i selskabsskattelovens § 32 skal medregne et positivt beløb i sin indkomst, idet et højere afskrivningsgrundlag og de dertilhørende afskrivninger vil have reduceret det beløb, der ellers ville have blevet medregnet i moderselskabet.

To betingelser vil skulle være opfyldt, for at selskaberne m.v. kan anvende den nye opgørelse. Den nye opgørelse begrænses til de immaterielle aktiver, der som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsten bliver omfattet af CFC-reglerne. Immaterielle aktiver, som allerede efter gældende regler bliver CFC-beskattet, vil som følge af betingel-

serne ikke få opskrevet den afskrivningsberettigede anskaffelsessum.

Den første betingelse er, at det immaterielle aktiv ikke må have givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de seneste 3 indkomstår forud for det indkomstår, hvor de nye regler får virkning. Betingelsen sikrer, at overgangsreglen kun vil finde anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke har været medregnet til CFC-indkomsten ved anvendelse af de gældende CFC-regler i de seneste 3 indkomstår forinden det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere.

Den anden betingelse vedrører situationen, hvor det immaterielle aktiv er erhvervet af datterselskabet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller hvis det internt er overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4. I disse tilfælde vil det være en betingelse, at overdragelsen har udløst beskatning for overdrageren.

Når immaterielle aktivers afkast CFC-beskattes efter selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, kan der afskrives på anskaffelsessummen ved opgørelsen af CFC-indkomsten, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6. Det foreslås at indsætte nærmere regler for, hvordan der afskrives på anskaffelsessummen for de immaterielle aktiver, der omfattes af den foreslåede overgangsregel i lovforlagets § 8, stk. 4.

Det foreslås, at anskaffelsessummen skal afskrives maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., således at anskaffelsessummen afskrives med indtil 1/7 årligt.

Det foreslås endvidere, at der gives adgang til større afskrivninger per indkomstår, hvis det immaterielle aktiv er beskyttet ved anden lovgivning, f.eks. et patent, når den resterende beskyttelsesperiode er kortere end 7 år på det tidspunkt, hvor loven får virkning fra. I disse tilfælde kan der afskrives med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over den resterende beskyttelsesperiode.

Immaterielle aktiver omfattet af overgangsreglen i lovforlagets § 8, stk. 4, anses for afskrevet maksimalt fra og med

det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020. Afskrivninger anses for foretaget, uanset om datterselskabet omfattes af selskabsskattelovens § 32 i de enkelte indkomstår.

Det foreslås endelig, at afskrivninger på et immaterielt aktiv dog maksimalt kan udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Afskrivninger, der ikke er foretaget, fordi de ikke kan rummes inden for indkomsten (før afskrivninger) fra aktivet, skal foretages i førstkommande indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv. Er indkomsten fra aktivet kun delvist CFC-indkomst efter forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, fordeles afskrivningerne forholdsmæssigt på CFC-indkomsten og den øvrige indkomst. Forslaget har til formål at sikre, at afskrivninger på et immaterielt aktiv ikke fortabes, i det omfang afskrivningerne overstiger indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvor det immaterielle aktiv fortsat er under udvikling og derfor endnu ikke indbringer indkomst. I sådanne tilfælde vil de tvungne afskrivninger først skulle foretages, når der kan henføres indkomst til det pågældende immaterielle aktiv.

De foreslåede særlige regler for anvendelse af de pågældende afskrivningsgrundlag skal blandt andet imødekomme de situationer, hvor der ikke efter udenlandske regler kan opgøres et afskrivningsgrundlag.

Formålet med overgangsreglen er, at de foreslåede CFC-regler kun får virkning for immaterielle aktiver, der er genstand for en grænseoverskridende flytning efter reglernes virkningstidspunkt. Det har betydning for eksempelvis immaterielle aktiver, der er flyttet ud af Danmark og exitbeskattet efter gældende regler, idet indkomst fra aktiver omfattet af overgangsreglen højst vil blive genstand for en meget lempet beskatning efter de foreslåede CFC-regler.

Loven gælder hverken for Færøerne eller Grønland, fordi de love, der foreslås ændret, ikke gælder for Færøerne eller Grønland og ikke indeholder en hjemmel til at sætte lovene i kraft for Færøerne eller Grønland.

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion

RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 115,

under henvisning til forslag fra Europa-Kommissionen,

efter fremsendelse af udkast til lovgivningsmæssig retsakt til de nationale parlamenter,

under henvisning til udtalelse fra Europa-Parlamentet¹⁾,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg²⁾,

efter en særlig lovgivningsprocedure, og

ud fra følgende betragtninger:

(1) De nuværende politiske prioriteter inden for international beskatning understreger behovet for at sikre, at skatten betales der, hvor overskuddet genereres, og værdien skabes. Det er derfor særdeles vigtigt at genoprette tilliden til retfærdigheden af skattesystemerne og sætte regeringerne i stand til effektivt at udøve deres skattemæssige suverænitet. Disse nye politiske målsætninger er blevet omsat til konkrete henstillinger om tiltag som led i Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udviklings (OECD's) initiativ om bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (BEPS-initiativet). Det Europæiske Råd hilste dette arbejde velkommen i sine konklusioner fra møderne den 13.-14. marts 2013 og den 19.-20. december 2013. I sin meddelelse af 17. juni 2015 fremlagde Kommissionen som reaktion på behovet for en mere fair beskatning en handlingsplan for et fair og effektivt system for selskabsbeskatning i Den Europæiske Union.

(2) De endelige rapporter om de 15 OECD-tiltag til bekæmpelse af BEPS blev offentliggjort den 5. oktober 2015. Dette resultat blev hilst velkommen af Rådet i dets konklusioner af 8. december 2015. Rådets konklusioner understregede behovet for at finde fælles, men fleksible, løsninger på EU-plan, som er i overensstemmelse med OECD's konklusioner vedrørende BEPS. Endvidere støttede konklusionerne en effektiv og hurtig koordineret gennemførelse af tiltagene til bekæmpelse af BEPS på EU-plan og fandt, at EU-direktiver, hvor det er hensigtsmæssigt, bør være det foretrukne instrument til gennemførelse af OECD's konklusioner vedrørende BEPS på EU-plan. Af hensyn til et velfungerende indre marked er det afgørende, at medlemsstaterne som minimum opfylder deres forpligtelser vedrørende BEPS, og at de mere generelt iværksætter tiltag til at bekæmpe metoder til skatteundgåelse og sikre en fair og effektiv beskatning i Unionen på en tilstrækkelig sammenhængende og koordineret måde. I et marked med stærkt integrerede økonomier er der behov for fælles strategiske tilgange og koordinerede tiltag for at forbedre det indre markeds funktion og få maksimalt udbytte af BEPS-initiativets positive virkninger. Desuden kan alene en fælles ramme forhindre en fragmentering af markedet og bringe en ende på de nuværende mismatch og markedsforvridninger. Endelig vil nationale gennemførelsesbestemmelser, der følger en fælles linje i hele Unionen, give skattesubjekterne retssikkerhed for, at disse foranstaltninger er forenelige med EU-retten.

(3) Det er nødvendigt at fastsætte regler for at øge det gennemsnitlige niveau af beskyttelse mod aggressiv skatteplanlægning i det indre marked. Eftersom disse regler skal kunne passe ind i 28 forskellige selskabsskattesystemer, bør de være begrænset til generelle bestemmelser, mens gennemførelsen heraf overlades til medlemsstaterne, da de har bedre forudsætninger for at forme reglernes specifikke indhold på en måde, der passer bedst til deres selskabsskattesystemer. Denne målsætning kan nås ved at skabe et mini-

mumsniveau af beskyttelse for de nationale selskabsskattesystemer mod metoder til skatteundgåelse i hele Unionen. For at øge det indre markeds effektivitet som helhed i at bekæmpe metoder til skatteundgåelse er det derfor nødvendigt at koordinere medlemsstaternes reaktion med hensyn til at gennemføre indholdet af OECD's 15 tiltag til bekæmpelse af BEPS. Der bør derfor fastsættes et fælles minimumsniveau af beskyttelse af det indre marked på specifikke områder.

(4) Det er nødvendigt at fastsætte regler, der gælder for alle skattesubjekter, som er selskabsskattepligtige i en medlemsstat. Fordi det ville medføre, at en bredere vifte af nationale skatter skulle omfattes, er det ikke hensigtsmæssigt at udvide dette direktivs anvendelsesområde til at omfatte typer af enheder, der ikke er selskabsskattepligtige i en medlemsstat, dvs. navnlig transparente enheder. Disse regler bør også finde anvendelse på de selskabsskattepligtige skattesubjekters faste driftssteder, som er beliggende i andre medlemsstater. Selskabsskattepligtige skattesubjekter kan være skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat eller være etableret i henhold til en medlemsstats love. Hvis enheder, der er skattemæssigt hjemmehørende i et tredjeland, har faste driftssteder i en eller flere medlemsstater, bør disse driftssteder også være omfattet af disse regler.

(5) Det er nødvendigt at fastsætte regler til bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget i det indre marked og af overførsel af overskud ud af det indre marked. For at bidrage til at nå dette mål er der behov for regler på følgende områder: en begrænsning af retten til fradrag for rentebetalinger, exitbeskatning, en generel regel om bekæmpelse af misbrug, regler om kontrollerede udenlandske selskaber og regler om håndtering af hybride mismatch. Hvis anvendelsen af disse regler giver anledning til dobbeltbeskatning, bør skattesubjekterne indrømmes lettelse i form af et fradrag for den skat, der er betalt i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, alt efter omstændighederne. Reglerne bør derfor ikke alene sigte mod at bekæmpe metoder til skatteundgåelse, men også mod at undgå at skabe yderligere hindringer på markedet såsom dobbeltbeskatning.

(6) For at nedbringe deres samlede skattetilsvær er koncerner i stigende grad involveret i BEPS ved hjælp af overdrevent høje rentebetalinger. Reglen om begrænsning af rentebetalinger er nødvendig for at bekæmpe sådanne metoder, idet den begrænser fradrag for skattesubjektets overstigende låneomkostninger. Der bør derfor fastsættes en sats for fradrag, der tager udgangspunkt i skattesubjektets skattepligtige resultat før renter, skat og af- og nedskrivninger (EBITDA). Medlemsstaterne kan mindske denne sats eller indføre frister eller begrænse størrelsen af uudnyttede låneomkostninger, som kan fremføres eller tilbageføres, for at sikre et højere beskyttelsesniveau. Da formålet er at fastsætte minimumsstandarder, kunne det være muligt for medlemsstaterne at indføre en alternativ foranstaltning under henvisning til skattesubjektets resultat før renter og skat (EBIT) og fastsat på en sådan måde, at den svarer til den EBITDA-baserede sats. Medlemsstaterne kan ud over reglen om begrænsning af rentebetalinger i dette direktiv også anvende målrettede regler til bekæmpelse af koncernintern lånefinansiering, navnlig regler om tynd kapitalisering. Indtægter, der er fritaget for skat, bør ikke modregnes fradragsberettigede låneomkostninger. Det skyldes, at der ved fastsættelsen af det fradragsberettigede rentebeløb alene bør tages hensyn til skattepligtig indkomst.

(7) Hvis skattesubjektet indgår i en koncern, som indgiver lovpligtige konsoliderede regnskaber, kan der tages højde for den samlede koncerns gæld på verdensplan med henblik på at give skattesubjekterne ret til at fradrage overstigende låneomkostninger på større beløb. Det kan også være hensigtsmæssigt at fastsætte regler for en undtagelse fra bestemmelsen om egenkapitalandel, hvor reglen om begrænsning af rentebetalinger ikke finder anvendelse, hvis selskabet kan påvise, at dets egenkapitalandel i forhold til dets samlede aktiver stort set svarer til eller er højere end koncernens tilsvarende egenkapitalandel. Reglen om begrænsning af rentebetalinger bør gælde i forbindelse med et skattesubjekts overstigende låneomkostninger, uanset om omkostningerne skyldes nationalt stiftet gæld, grænseoverskridende gæld inden for Unionen eller gæld til et tredjeland, eller om de hidrører fra tredjemand, tilknyttede selskaber eller er koncernterne. Hvis en koncern omfatter mere end én enhed i en medlemsstat, kan medlemsstaten tage hensyn

til den samlede situation for alle koncernenheder i selv samme medlemsstat, herunder et særskilt skattesystem for enheder, for at muliggøre overførsel af overskud eller rentefradragskapacitet mellem enheder i en koncern, såfremt den anvender regler, der begrænser retten til fradrag for rentebetalinger.

(8) For at reducere reglerne administrative byrde og efterlevelseshynde uden i væsentlig grad at formindske deres skattemæssige virkning kan det være hensigtsmæssigt at fastsætte en safe harbour-regel om, at nettorenter altid er fradragsberettigede op til et bestemt beløb, hvis dette fører til et højere fradrag end den EBITDA-baserede sats. Medlemsstaterne kan nedsætte de fastsatte beløbstærskler for at sikre et højere beskyttelsesniveau for deres nationale skattegrundlag. Eftersom BEPS i princippet finder sted gennem overdrevent høje rentebetalinger mellem enheder, der er tilknyttede selskaber, er det på grund af de begrænsede risici for skatteundgåelse hensigtsmæssigt og nødvendigt at give mulighed for en eventuel udelukkelse af selvstændige enheder fra anvendelsesområdet for reglen om begrænsning af rentebetalinger. For at lette overgangen til den nye regel om begrænsning af rentebetalinger kan medlemsstaterne fastsætte en bedstefarklausul, som omfatter eksisterende lån, for så vidt deres vilkår ikke efterfølgende ændres, dvs. at bedstefarklausulen i tilfælde af en efterfølgende ændring ikke vil gælde for eventuelle forhøjelser af lånebeløb eller forlængelser af låns løbetid, men vil være begrænset til de oprindelige lånevilkår. Med forbehold af regler for statsstøtte kan medlemsstater også undlade at medtage overstigende låneomkostninger, der er påløbet lån, som anvendes til finansiering af et langsigtet offentligt infrastrukturprojekt, i betragtning af at sådanne finansieringsmuligheder kun udgør en lille eller slet ingen risiko for BEPS. Medlemsstaterne bør i denne forbindelse godtgøre, at finansieringsmuligheder for offentlige infrastrukturprojekter har særlige kendetegn, der berettiger til en sådan behandling i forhold til andre finansieringsmuligheder, der er omfattet af den restriktive regel.

(9) Selv om det er almindeligt accepteret, at finansielle selskaber (dvs. finansieringsinstitutter og forsikringselskaber) også bør underlægges begrænsninger af retten til fradrag for rentebetalinger, er det også almindeligt anerkendt, at disse to sektorer har særlige kendetegn, som kræver en mere individuelt tilpasset tilgang. Eftersom drøftelserne på området endnu ikke hverken på internationalt plan eller EU-plan har givet tilstrækkelige resultater, er det indtil videre ikke muligt at fastsætte specifikke regler for finans- og forsikringssektorerne, og medlemsstaterne bør derfor kunne udelukke dem fra anvendelsesområdet for reglerne om begrænsning af rentebetalinger.

(10) Exitskat har til formål at sikre, at en stat, såfremt et skattesubjekt flytter aktiver eller sit skattemæssige hjemsted ud af denne stats skattejurisdiktion, opkræver skat af den økonomiske værdi af enhver kapitalgevinst, der er skabt på dens område, selv om denne gevinst endnu ikke er blevet realiseret på udflytningstidspunktet. Det er derfor nødvendigt at præcisere de tilfælde, hvor skattesubjekter er omfattet af regler om exitskat og beskattes af urealiserede kapitalgevinster, som er opbygget i deres overførte aktiver. Det er også nyttigt at præcisere, at overførsel af aktiver, herunder kontantbeløb, mellem et moderselskab og dets datterselskaber falder uden for anvendelsesområdet for den påtænkte regel om exitbeskatning. For at beregne beløbene er det vigtigt, at markedsværdien af de overførte aktiver på aktivernes udflytningstidspunkt fastslås på grundlag af armslængdeprincippet. For at sikre forenelighed mellem reglen og anvendelsen af kreditmetoden er det hensigtsmæssigt at lade medlemsstaterne tage udgangspunkt i det tidspunkt, hvor retten til at beskatte de overførte aktiver er tabt. Retten til beskatning bør fastsættes på nationalt niveau. Det er også nødvendigt at give den modtagende stat mulighed for at bestride den værdi af de overførte aktiver, som exitstaten har fastsat, når den ikke afspejler en sådan markedsværdi. Medlemsstaterne kan med henblik herpå benytte sig af eksisterende tvistbilæggelsesmekanismer. Det er nødvendigt inden for Unionen at tage anvendelsen af exitbeskatning op til behandling og beskrive betingelserne for, hvornår den er i overensstemmelse med EU-retten. I sådanne situationer bør skattesubjekter have ret til enten at betale den beregnede exitskat øjeblikkeligt eller til at få henstand med betalingen af skatten ved betaling af afdrag over et vist antal år, eventuelt sammen med renter og en garanti.

Medlemsstaterne kan med henblik herpå anmode de berørte skattesubjekter om at opgive de nødvendige oplysninger i en erklæring. Der bør ikke opkræves exitskat, når overførslen af aktiver er midlertidig, og hensigten er, at aktiverne skal føres tilbage til den overførende enheds medlemsstat, såfremt overførslen sker med henblik på at opfylde tilsynsmæssige kapitalkrav eller af hensyn til likviditetsstyring, eller når det drejer sig om værdipapirfinansieringstransaktioner eller aktiver stillet som sikkerhed.

(11) Skattesystemer indeholder generelle regler om bekæmpelse af misbrug for at bekæmpe skadelig skattepraksis, som endnu ikke er omfattet af specifikke bestemmelser. Generelle regler om bekæmpelse af misbrug har således til formål at dække huller og bør ikke påvirke anvendelsen af specifikke regler om bekæmpelse af misbrug. Inden for Unionen bør generelle regler om bekæmpelse af misbrug anvendes ved arrangementer, der ikke er reelle; derudover bør skattesubjektet have ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet. Det er desuden vigtigt at sikre, at generelle regler om bekæmpelse af misbrug anvendes ensartet i indenlandske sammenhænge, inden for Unionen og over for tredjelande, så anvendelsesområdet og resultaterne af anvendelsen ikke er forskelligt i indenlandske og grænseoverskridende situationer. Medlemsstaterne bør ikke forhindres i at pålægge sanktioner ved anvendelse af generelle regler om bekæmpelse af misbrug. Når medlemsstaterne vurderer, om et arrangement bør betragtes som ikkereelt, kan de tage hensyn til alle velbegrundede økonomiske årsager, herunder finansiel virksomhed.

(12) Regler om kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-regler) har til formål igen at henføre et kontrolleret datterselskabs lavt beskattede indkomst til moderselskabet. Moderselskabet bliver således skattepligtigt af den henførte indkomst i den stat, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende. Afhængigt af den pågældende stats politiske prioriteter kan CFC-reglerne vedrøre hele det lavt beskattede datterselskab, særlige kategorier af indkomst eller blot indkomst, der kunstigt er blevet overført til datterselskabet. For at sikre, at CFC-reglerne er en forholdsmæssigt afpasset reaktion på BEPS-problemerne, er det navnlig afgørende, at medlemsstater, som begrænser deres CFC-regler til indkomst, der kunstigt er blevet overført til datterselskabet, præcist fokuserer på situationer, hvor størstedelen af de beslutningstagende funktioner, der genererede overført indkomst i det kontrollerede selskab, udøves i skattesubjektets medlemsstat. For at begrænse den administrative byrde og efterlevelseseffekterne bør det også accepteres, at disse medlemsstater fritager visse enheder med lavt overskud eller lav fortjenstmargen, der medfører lavere risici for skatteundgåelse. Det er i overensstemmelse hermed nødvendigt, at CFC-reglerne udstrækkes til at omfatte overskud fra faste driftssteder, hvor dette overskud ikke er skattepligtigt, eller er skattefritaget i skattesubjektets medlemsstat. Der er imidlertid ingen grund til efter CFC-reglerne at beskatte overskud fra faste driftssteder, som nægtes skattefritagelse efter nationale regler, fordi disse faste driftssteder behandles, som om de var kontrollerede udenlandske selskaber. For at sikre et højere beskyttelsesniveau kan medlemsstaterne sænke tærsklen for kontrol eller anvende en højere tærskel ved sammenligning af den reelt betalte selskabsskat med den selskabsskat, der ville være blevet opkrævet i skattesubjektets medlemsstat. Medlemsstaterne kan i forbindelse med gennemførelse af CFC-reglerne i deres nationale lovgivning anvende en tilstrækkelig høj skattesatsfraktionstærskel.

Det er hensigtsmæssigt at tackle sådanne situationer både i tredjelande og i Unionen. Af hensyn til de grundlæggende frihedsrettigheder bør indkomstkategoriernes kombineres med en substansundtagelse, der tager sigte på i Unionen at begrænse reglernes virkninger til tilfælde, hvor CFC ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet. Det er vigtigt, at skatteforvaltninger og skattesubjekter samarbejder om at samle de relevante oplysninger om faktiske forhold og omstændigheder for at afgøre, om fritagelsesreglen skal finde anvendelse. Det bør være acceptabelt, at medlemsstaterne i forbindelse med gennemførelse af CFC-reglerne i deres nationale lovgivning anvender hvide, grå eller sorte lister over tredjelande, som er opstillet på grundlag af visse kriterier i dette direktiv og kan omfatte selskabsskatteniveau, eller anvender hvide lister over medlemsstater, som er opstillet på dette grundlag.

(13) Hybride mismatch skyldes forskelle i den retlige kvalificering af betalinger (finansielle instrumenter) eller enheder, og disse forskelle bliver synlige i samspillet mellem retssystemerne i to jurisdiktioner. Sådanne mismatch fører ofte til dobbelte fradrag (dvs. et fradrag i begge stater) eller til, at der gives et fradrag i den ene stat, mens indkomsten ikke medregnes i skattegrundlaget i den anden. For at ophæve virkningerne af hybride mismatch-arrangementer er det nødvendigt at fastsætte regler, hvorved den ene af de to jurisdiktioner i et mismatch bør nægte fradrag for en betaling, der fører til sådan et resultat. I den forbindelse er det nyttigt at præcisere, at foranstaltninger til tackling af hybride mismatch i dette direktiv tager sigte på at tackle mismatch-situationer, der skyldes forskelle i den retlige kvalificering af et finansielt instrument eller en enhed og ikke har til formål at indvirke på de generelle kendetegn ved en medlemsstats skattesystem. Selv om medlemsstaterne inden for Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen (erhvervsbeskatning) er blevet enige om retningslinjer for skattebehandlingen af hybride enheder og for hybride faste driftssteder i Unionen samt for skattebehandlingen af hybride enheder i forbindelse med tredjelande, er det stadig nødvendigt at vedtage bindende regler. Det er afgørende, at der arbejdes videre med hybride mismatch mellem medlemsstaterne og tredjelande samt med andre hybride mismatch, f.eks. dem, der omfatter faste driftssteder.

(14) Det er nødvendigt at præcisere, at gennemførelsen af dette direktivs regler til bekæmpelse af skatteundgåelse ikke bør berøre skattesubjektets pligt til at overholde armslængdeprincippet eller medlemsstatens ret til at opregulere skattetilsvaret i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis det er relevant.

(15) Den Europæiske Tilsynsførende for Databeskyttelse er blevet hørt i overensstemmelse med artikel 28, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 45/2001³⁾. Retten til beskyttelse af personoplysninger i henhold til artikel 8 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder samt Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF⁴⁾ gælder for behandlingen af personoplysninger inden for rammerne af nærværende direktiv.

(16) Da hovedmålet for dette direktiv er at forbedre det indre markeds modstandsevne som helhed over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse, kan dette ikke i tilstrækkelig grad opfyldes ved, at medlemsstaterne handler hver for sig. De nationale selskabsskattesystemer er meget forskellige, og selvstændige tiltag fra medlemsstaternes side ville blot gentage den eksisterende fragmentering i det indre marked inden for direkte beskatning. Dette ville således blot videreføre ineffektivitet og forvriddinger i samspillet mellem forskellige nationale foranstaltninger. Resultatet heraf vil være manglende koordinering. Eftersom megen ineffektivitet i det indre marked primært giver anledning til problemer af grænseoverskridende karakter, bør foranstaltninger til afhjælpning heraf snarere vedtages på EU-plan. Det er derfor afgørende, at der vedtages løsninger, som fungerer for det indre marked som helhed, og dette kan bedre nås på EU-plan. Unionen kan derfor vedtage foranstaltninger i overensstemmelse med nærhedsprincippet, jf. artikel 5 i traktaten om Den Europæiske Union. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går dette direktiv ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå dette mål. Idet dette direktiv fastsætter et minimumsniveau for beskyttelse af det indre marked, har det udelukkende til formål at sikre det nødvendige minimum af koordinering inden for Unionen, der skal til for at opfylde dets mål.

(17) Fire år efter ikrafttrædelsen af dette direktiv bør Kommissionen foretage en evaluering af dets gennemførelse og rapportere til Rådet herom. Medlemsstaterne bør meddele Kommissionen alle oplysninger, der er nødvendige for denne evaluering —

VEDTAGET DETTE DIREKTIV:

KAPITEL I

GENERELLE BESTEMMELSER

Artikel 1

Anvendelsesområde

Dette direktiv finder anvendelse på alle skattesubjekter, som er selskabsskattepligtige i en eller flere medlemsstater, herunder faste driftssteder i en eller flere medlemsstater for enheder, der er skattemæssigt hjemmehørende i et tredjeland.

Artikel 2

Definitioner

I dette direktiv forstås ved:

- 1) »**låneomkostninger**«: renteudgifter af alle former for gæld, andre udgifter, der økonomisk svarer til renter, og udgifter i forbindelse med fremskaffelsen af finansiering som defineret i national ret, herunder, men ikke kun, betalinger til overskudsafhængige lån, imputerede renter på instrumenter som konvertible obligationer og nulkupeonobligationer, beløb under alternative finansieringsordninger såsom islamisk finansiering, finansieringsomkostningselementet ved finansielle leasingbetalinger, kapitaliserede renter medtaget i balanceværdien for et tilknyttet aktiv eller nedskrivninger af kapitaliserede renter, beløb, der måles i forhold til finansieringsafkast i henhold til regler for intern afregning, hvor det er relevant, fiktive rentebeløb under afledte finansielle instrumenter eller risikoafdækningsordninger med hensyn til en enheds lån, visse gevinster og tab ved lån i udenlandsk valuta og instrumenter i forbindelse med fremskaffelse af finansiering, garantigebyrer for finansieringsordninger, gebyrer for ordninger og lignende omkostninger i forbindelse med lån af finansielle midler
- 2) »**overstigende låneomkostninger**«: det beløb, med hvilket et skattesubjekts fradragsberettigede låneomkostninger overstiger de skattepligtige renteindtægter og anden økonomisk tilsvarende skattepligtig indkomst, som skattesubjektet modtager i henhold til national ret
- 3) »**skatteperiode**«: skatteår, kalenderår eller enhver anden passende periode til skattemæssige formål
- 4) »**tilknyttet selskab**«:
 - a) en enhed, hvor skattesubjektet har direkte eller indirekte interesse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 % eller mere eller har ret til at modtage 25 % eller mere af overskuddet i denne enhed
 - b) en enkeltperson eller enhed, som har direkte eller interesse i et skattesubjekt i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 % eller mere eller har ret til at modtage 25 % eller mere af skattesubjektets overskud.

Hvis en enkeltperson eller enhed har direkte eller indirekte interesse i et skattesubjekt og en eller flere enheder på 25 % eller mere, anses alle berørte enheder, herunder skattesubjektet, for tilknyttede selskaber.

I forbindelse med artikel 9, og hvis mismatchet omfatter en hybrid enhed, ændres denne definition, således at kravet om 25 % erstattes med et krav om 50 %
- 5) »**finansielt selskab**«: en af følgende enheder:
 - a) et kreditinstitut eller et investeringsselskab som defineret i artikel 4, stk. 1, nr. 1), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/39/EF⁵⁾ eller en forvalter af alternative investeringsfonde (FAIF) som defineret i artikel 4, stk. 1, litra b), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU⁶⁾, eller et administrationsselskab for et institut for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitut) som defineret i artikel 2, stk. 1, litra b), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF⁷⁾
 - b) et forsikringsselskab som defineret i artikel 13, nr. 1), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138/EF⁸⁾
 - c) et genforsikringsselskab som defineret i artikel 13, nr. 4), i direktiv 2009/138/EF
 - d) en arbejdsmarkedsrelateret pensionskasse, som er omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/41/EF⁹⁾, medmindre en medlemsstat har besluttet ikke at anvende nævnte direktiv helt el-

ler delvist på denne pensionskasse, jf. nævnte direktivs artikel 5, eller på en repræsentant for den arbejdsmarkedsrelaterede pensionskasse, jf. nævnte direktivs artikel 19, stk. 1

- e) pensionsinstitutter, som forvalter pensionsordninger, der betragtes som sociale sikringsordninger omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 883/2004¹⁰⁾ og Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 987/2009¹¹⁾ samt alle retlige enheder, der er oprettet med henblik på investering i sådanne ordninger
 - f) en alternativ investeringsfond (AIF), der forvaltes af en FAIF som defineret i artikel 4, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/61/EU, eller en AIF, der er underkastet tilsyn i henhold til gældende national ret
 - g) et investeringsinstitut, jf. artikel 1, stk. 2, i direktiv 2009/65/EF
 - h) en central modpart som defineret i artikel 2, nr. 1), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012¹²⁾
 - i) en værdipapircentral som defineret i artikel 2, stk. 1, nr. 1), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 909/2014¹³⁾
- 6) »**overførsel af aktiver**«: en handling, hvorved en medlemsstat mister retten til at beskatte de overførte aktiver, mens aktiverne forbliver under det samme skattesubjekts retmæssige eller økonomiske ejerskab
- 7) »**flytning af skattemæssigt hjemsted**«: en handling, hvorved et skattesubjekt ophører med at være skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat, idet det bliver skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat eller i et tredjeland
- 8) »**flytning af en virksomhed, der videreføres af et fast driftssted**«: en handling, hvorved et skattesubjekt ophører med at have en skattepligtig tilstedeværelse i en medlemsstat og opnår en sådan tilstedeværelse i en anden medlemsstat eller et tredjeland, uden at skattesubjektet bliver skattemæssigt hjemmehørende i medlemsstaten eller tredjelandet
- 9) »**hybridt mismatch**«: en situation mellem et skattesubjekt i en medlemsstat og et tilknyttet selskab i en anden medlemsstat eller et struktureret arrangement mellem parter i medlemsstater, hvor følgende resultat skyldes forskelle i den retlige kvalificering af et finansielt instrument eller en finansiell enhed:
- a) den samme betaling eller de samme udgifter eller tab fradrages i både den medlemsstat, som betalingen stammer fra, hvor udgifterne er pådraget, eller tabene er lidt, og i en anden medlemsstat (»dobbelt fradrag«), eller
 - b) en betaling fradrages i den medlemsstat, som betalingen stammer fra, mens samme betaling ikke medregnes skattemæssigt i den anden medlemsstat (»fradrag uden medregning«).

Artikel 3

Minimumsniveau af beskyttelse

Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af nationale eller aftalebaserede bestemmelser, der har til formål at sikre et højere beskyttelsesniveau for nationale selskabsskattegrundlag.

KAPITEL II

FORANSTALTNINGER TIL BEKÆMPELSE AF SKATTEUNDGÅELSE

Artikel 4

Regel om begrænsning af rentebetalinger

1. Overstigende låneomkostninger er fradragsberettigede i den skatteperiode, hvor de påløber, men kun op til 30 % af skattesubjektets resultat før renter, skat og af- og nedskrivninger (EBITDA).

I forbindelse med denne artikel kan medlemsstaterne også behandle følgende som et skattesubjekt:

- a) en enhed, der har tilladelse eller er forpligtet til at anvende reglerne på vegne af en koncern som defineret i henhold til national skatteret

- b) en enhed i en koncern som defineret i henhold til national skatteret, som ikke skattemæssigt konsoliderer sine medlemmers resultater.

Under sådanne omstændigheder kan overstigende låneomkostninger og EBITDA beregnes på koncernplan, og de omfatter resultaterne for alle dens medlemmer.

2. EBITDA beregnes ved at lægge beløbene justeret for skat for overstigende låneomkostninger samt beløbene justeret for skat for af- og nedskrivninger til den selskabsskattepligtige indkomst i skattesubjektets medlemsstat. Indkomst, der er fritaget for skat, udelukkes fra et skattesubjekts EBITDA.

3. Uanset stk. 1 kan et skattesubjekt gives ret:

- a) til fradrag af overstigende låneomkostninger op til 3 000 000 EUR
- b) til fuldt fradrag af overstigende låneomkostninger, hvis skattesubjektet er en selvstændig enhed.

I forbindelse med stk. 1, andet afsnit, gælder beløbet på 3 000 000 EUR for hele koncernen.

I forbindelse med første afsnit, litra b), forstås ved selvstændig enhed et skattesubjekt, der ikke i regnskabsmæssig henseende er en del af en koncern og ikke har noget tilknyttet selskab eller fast driftssted.

4. Medlemsstaterne kan undtage overstigende låneomkostninger fra anvendelsesområdet for stk. 1 i forbindelse med:

- a) lån, som er optaget inden den 17. juni 2016, men undtagelsen omfatter ikke efterfølgende ændringer af sådanne lån
- b) lån, som anvendes til finansiering af et langsigtet offentligt infrastrukturprojekt, hvor den projektsvarlige, låneomkostningerne, aktiverne og indtægterne alle befinder sig i Unionen.

I forbindelse med første afsnit, litra b), forstås ved langsigtet offentligt infrastrukturprojekt et projekt om levering, opgradering, drift og/eller vedligeholdelse af et stort aktiv, som en medlemsstat anser for at være i offentlighedens interesse.

Hvis første afsnit, litra b), finder anvendelse, udelukkes enhver indkomst fra et langsigtet offentligt infrastrukturprojekt fra skattesubjektets EBITDA, og enhver udelukket overstigende låneomkostning medtages ikke i koncernens overstigende låneomkostninger i forhold til tredjeparter, som er omhandlet i stk. 5, litra b).

5. Hvis skattesubjektet i regnskabsmæssig henseende er medlem af en koncern, kan skattesubjektet gives ret til enten:

- a) fuldt fradrag af sine overstigende låneomkostninger, hvis det kan påvise, at dets egenkapitalandel i forhold til dets samlede aktiver svarer til eller er højere end koncernens tilsvarende egenkapitalandel, og på følgende betingelser:
 - i) skattesubjektets egenkapitalandel i forhold til dets samlede aktiver anses for at svare til koncernens tilsvarende egenkapitalandel, hvis skattesubjektets egenkapitalandel i forhold til dets samlede aktiver er op til to procentpoint lavere, og
 - ii) alle aktiver og passiver er værdiansat efter den samme metode, der anvendes i det konsoliderede regnskab, der er omhandlet i stk. 8,

Eller

b) fradrag af overstigende låneomkostninger til et beløb, der overstiger det beløb, som det i henhold til stk. 1 ville have ret til at fradrage. Denne højere grænse for retten til fradrag af overstigende låneomkostninger vedrører i regnskabsmæssig henseende den koncern, som skattesubjektet er medlem af, og beregnes i to trin:

- i) først fastsættes koncernens andel ved at dividere koncernens overstigende låneomkostninger i forhold til tredjeparter med koncernens EBITDA, og
- ii) derefter multipliceres koncernens andel med skattesubjektets EBITDA, der beregnes i henhold til stk. 2.

6. Skattesubjektets medlemsstat kan fastsætte regler for enten:

- a) fremførsel, uden tidsbegrænsning, af overstigende låneomkostninger, som i henhold til stk. 1-5 ikke kan fradrages i den indeværende skatteperiode
 - b) fremførsel, uden tidsbegrænsning, og tilbageførsel, i højst tre år, af overstigende låneomkostninger, som i henhold til stk. 1-5 ikke kan fradrages i den indeværende skatteperiode, eller
 - c) fremførsel, uden tidsbegrænsning, af overstigende låneomkostninger og, i højst fem år, af uudnyttet rentefradragskapacitet, som i henhold til stk. 1-5 ikke kan fradrages i den indeværende skatteperiode.
7. Medlemsstaterne kan undtage finansielle selskaber fra anvendelsesområdet for stk. 1-6, herunder hvis sådanne finansielle selskaber i regnskabsmæssig henseende er en del af en koncern.
8. I forbindelse med denne artikel omfatter koncernen i regnskabsmæssig henseende alle de enheder, der fuldt ud indgår i de konsoliderede regnskaber, som er udarbejdet i overensstemmelse med International Financial Reporting Standards eller en medlemsstats nationale regnskabssystem. Skattesubjektet kan gives ret til at anvende konsoliderede regnskaber, der er udarbejdet i henhold til andre regnskabsstandarder.

Artikel 5

Exitbeskatning

1. Et skattesubjekt er skattepligtigt af et beløb svarende til markedsværdien af de overførte aktiver på aktiverens udflytningstidspunkt, minus deres skattemæssige værdi, hvis en af følgende betingelser er opfyldt:
- a) et skattesubjekt overfører aktiver fra sit hovedsæde til sit faste driftssted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, for så vidt som den medlemsstat, hvor hovedsædet er beliggende, på grund af overførslen ikke længere har ret til at beskatte de overførte aktiver
 - b) et skattesubjekt overfører aktiver fra sit faste driftssted i en medlemsstat til sit hovedsæde eller et andet fast driftssted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, for så vidt som den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, på grund af overførslen ikke længere har ret til at beskatte de overførte aktiver
 - c) et skattesubjekt flytter sit skattemæssige hjemsted til en anden medlemsstat eller til et tredjeland, med undtagelse af de aktiver der i praksis reelt forbliver knyttet til et fast driftssted i den første medlemsstat
 - d) et skattesubjekt overfører den virksomhed, som dets faste driftssted viderefører, fra en medlemsstat til en anden medlemsstat eller til et tredjeland, for så vidt som den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, på grund af overførslen ikke længere har ret til at beskatte de overførte aktiver.
2. Et skattesubjekt gives ret til at få henstand med betalingen af den exitskat, der er omhandlet i stk. 1, ved at betale afdrag over fem år i følgende situationer:
- a) et skattesubjekt overfører aktiver fra sit hovedsæde til sit faste driftssted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS-aftalen)
 - b) et skattesubjekt overfører aktiver fra sit faste driftssted i en medlemsstat til sit hovedsæde eller et andet fast driftssted i en anden medlemsstat eller et tredjeland, som er part i EØS-aftalen
 - c) et skattesubjekt flytter sit skattemæssige hjemsted til en anden medlemsstat eller til et tredjeland, som er part i EØS-aftalen
 - d) et skattesubjekt overfører den virksomhed, som dets faste driftssted viderefører, til en anden medlemsstat eller et tredjeland, som er part i EØS-aftalen.

Dette stykke finder anvendelse på tredjelande, som er parter i EØS-aftalen, hvis de har indgået en aftale med skattesubjektets medlemsstat eller med Unionen om gensidig bistand ved inddrivelse af skattekrav svarende til den gensidige bistand, der er omhandlet i Rådets direktiv 2010/24/EU¹⁴).

3. Hvis et skattesubjekt får henstand med betalingen, jf. stk. 2, kan der opkræves renter i overensstemmelse med lovgivningen i skattesubjektets eller det faste driftssteds medlemsstat, alt efter omstændighederne. Hvis der er en påviselig og reel risiko for manglende inddrivelse, kan skattesubjektet tillige pålægges pligt til at stille sikkerhed som betingelse for at få henstand med betalingen efter stk. 2.

Andet afsnit finder ikke anvendelse, hvis lovgivningen i skattesubjektets eller det faste driftssteds medlemsstat giver mulighed for at opkræve den skyldige skat gennem et andet skattesubjekt, der er medlem af den samme koncern og er skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende medlemsstat.

4. Hvis stk. 2 finder anvendelse, ophæves henstanden øjeblikkeligt, og den skyldige skat kan inddrives i følgende situationer:

- a) de overførte aktiver eller den virksomhed, der videreføres af skattesubjektets faste driftssted, sælges eller afhændes på anden måde
- b) de overførte aktiver overføres efterfølgende til et tredjeland
- c) skattesubjektets skattemæssige hjemsted eller den virksomhed, der videreføres af dets faste driftssted, flyttes efterfølgende til et tredjeland
- d) skattesubjektet går konkurs eller afvikles
- e) skattesubjektet opfylder ikke sine forpligtelser i forbindelse med afdrag og bringer ikke sin situation i overensstemmelse med reglerne inden for et rimeligt tidsrum, der ikke må overstige 12 måneder.

Litra b) og c) finder ikke anvendelse på tredjelande, som er parter i EØS-aftalen, hvis de har indgået en aftale med skattesubjektets medlemsstat eller med Unionen om gensidig bistand ved inddrivelse af skattekrav svarende til den gensidige bistand, der er omhandlet i direktiv 2010/24/EU.

5. Hvis aktiverne, det skattemæssige hjemsted eller den virksomhed, der videreføres af et fast driftssted, overføres eller flyttes til en anden medlemsstat, anvender denne medlemsstat den værdi, der blev fastslået af skattesubjektets eller det faste driftssteds medlemsstat, som aktivernes skattemæssige indgangsværdi, medmindre denne ikke afspejler markedsværdien.

6. I forbindelse med stk. 1-5 er »markedsværdien« det beløb, et aktiv kan handles for, eller for hvilket gensidige fordringer mellem villige, ikkeforbundne købere og sælgere kan opgøres i en direkte transaktion.

7. Forudsat at aktiverne inden for en periode på 12 måneder skal føres tilbage til den overførende enheds medlemsstat, finder denne artikel ikke anvendelse på overførsler af aktiver i forbindelse med værdipapirfinansiering, aktiver stillet som sikkerhed, eller hvis overførslen af aktiver sker med henblik på at opfylde tilsynsmæssige kapitalkrav eller af hensyn til likviditetsstyring.

Artikel 6

Generel regel om bekæmpelse af misbrug

1. Ved beregning af selskabsskattetilsvaret ser en medlemsstat bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

2. Med hensyn til stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

3. Hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, jf. stk. 1, beregnes skattetilsvaret i overensstemmelse med national ret.

Artikel 7

Regler for kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-regler)

1. Et skattesubjekts medlemsstat behandler en enhed eller et fast driftssted, hvis overskud ikke er skattepligtigt eller er skattefritaget i den pågældende medlemsstat, som et kontrolleret udenlandsk selskab, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- a) skattesubjektet har, hvis der er tale om enhed, selv eller sammen med sine tilknyttede selskaber en direkte eller indirekte interesse på mere end 50 % af stemmerettighederne eller ejer direkte eller indi-

rekte mere end 50 % af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 % af overskuddet i denne enhed, og

- b) den reelle selskabsskat, som enheden eller det faste driftssted har betalt af sit overskud, er lavere end forskellen mellem den selskabsskat, der ville være blevet pålagt enheden eller det faste driftssted i henhold til det gældende selskabsskattesystem i skattesubjektets medlemsstat, og den reelle selskabsskat, som enheden eller det faste driftssted har betalt af sit overskud.

I forbindelse med første afsnit, litra b), tages et kontrolleret udenlandsk selskabs faste driftssted, som ikke er skattepligtigt eller er skattefritaget i det kontrollerede udenlandske selskabs jurisdiktion, ikke i betragtning. Endvidere forstås ved selskabsskat, som ville være blevet pålagt i skattesubjektets medlemsstat, den selskabsskat, som beregnes i henhold til reglerne i skattesubjektets medlemsstat.

2. Hvis en enhed eller et fast driftssted behandles som et kontrolleret udenlandsk selskab i henhold til stk. 1, skal medlemsstaten i skattegrundlaget medregne følgende:

- a) enhedens ikkeudloddede indkomst eller indkomst fra det faste driftssted, der stammer fra følgende kategorier:
- i) renter eller anden indkomst fra finansielle aktiver
 - ii) royalties eller anden indkomst fra intellektuelle ejendomsrettigheder
 - iii) dividende og indkomst fra afhændelse af andele
 - iv) indkomst fra finansiel leasing
 - v) v) indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed samt anden finansiel virksomhed
 - vi) indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra salg og tjenesteydelser på varer og tjenesteydelser, der købes af og sælges til tilknyttede selskaber, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.
 - vii) Dette litra finder ikke anvendelse, når det kontrollerede udenlandske selskab viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder.
 - viii) Hvis det kontrollerede udenlandske selskab er hjemmehørende eller beliggende i et tredjeland, der ikke er part i EØS-aftalen, kan medlemsstaterne beslutte at undlade at anvende foregående afsnit,

Eller

- b) enhedens ikkeudloddede indkomst eller indkomst fra faste driftssteder, der hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle, og som udelukkende er oprettet med det hovedformål at opnå en skattefordel.

I forbindelse med dette litra betragtes et arrangement eller en serie af arrangementer som ikkereelle, i det omfang enheden eller det faste driftssted ikke ville eje aktiverne eller ikke ville have påtaget sig den risiko, der genererer alle eller dele af dens indkomst, hvis den ikke havde været kontrolleret af et selskab, hvor de ledelsesopgaver, som vedrører disse aktiver og risici, varetages og er medvirkende til skabelsen af den kontrollerede enheds indkomst.

3. Hvis et skattesubjekts skattegrundlag efter reglerne i en medlemsstat beregnes i henhold til stk. 2, litra a), kan medlemsstaten vælge ikke at behandle en enhed eller et fast driftssted som et kontrolleret udenlandsk selskab i henhold til stk. 1, hvis en tredjedel eller mindre af den indkomst, der tilfalder enheden eller det faste driftssted, falder ind under en af kategorierne i stk. 2, litra a).

Hvis et skattesubjekts skattegrundlag efter reglerne i en medlemsstat beregnes i henhold til stk. 2, litra a), kan medlemsstaten vælge ikke at behandle finansielle selskaber som kontrollerede udenlandske selskaber, hvis en tredjedel eller mindre af enhedens indkomst fra kategorierne i stk. 2, litra a), hidrører fra transaktioner med skattesubjektet eller dets tilknyttede selskaber.

4. Medlemsstaterne kan undtage en enhed eller et fast driftssted fra anvendelsesområdet for stk. 2, litra b),

- a) med et regnskabsmæssigt overskud på højst 750 000 EUR og ikkedriftsmæssige indtægter på højst 75 000 EUR eller

b) hvis regnskabsmæssige overskud udgør højst 10 % af enhedens eller det faste driftssteds driftsomkostninger for den pågældende skatteperiode.

I forbindelse med første afsnit, litra b), må driftsomkostningerne ikke omfatte omkostninger til varer, der sælges uden for det land, hvor enheden er skattemæssigt hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted er beliggende, og betalinger til tilknyttede selskaber.

Artikel 8

Beregning af det kontrollerede udenlandske selskabs indkomst

1. Hvis artikel 7, stk. 2, litra a), finder anvendelse, beregnes den indkomst, der medregnes i skattesubjektets skattegrundlag, i overensstemmelse med selskabsskatte reglerne i den medlemsstat, hvor skattesubjektet er skattemæssigt hjemmehørende eller beliggende. Enhedens eller det faste driftssteds tab medregnes ikke i skattegrundlaget, men kan fremføres i henhold til national ret og tages med i beregningen i efterfølgende skatteperioder.

2. Hvis artikel 7, stk. 2, litra b), finder anvendelse, begrænses den indkomst, der skal medregnes i skattesubjektets skattegrundlag, til de beløb, der genereres gennem aktiver og risici, som knytter sig til de ledelsesopgaver, der varetages af det kontrollerende selskab. Henføringen af det kontrollerede udenlandske selskabs indkomst beregnes i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

3. Den indkomst, der skal medregnes i skattegrundlaget, beregnes i forhold til skattesubjektets interesser i enheden som defineret i artikel 7, stk. 1, litra a).

4. Indkomsten medregnes i den skatteperiode for skattesubjektet, hvor enhedens skatteår ophører.

5. Hvis enheden udlodder overskud til skattesubjektet, og dette udloddede overskud medregnes i skattesubjektets skattepligtige indkomst, fradrages de indkomstbeløb, som tidligere var medregnet i skattegrundlaget i henhold til artikel 7, i skattegrundlaget, når den skyldige skat beregnes for det udloddede overskud, for at sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning.

6. Hvis skattesubjektet afhænder sine interesser i enheden eller i den virksomhed, der udøves af det faste driftssted, og dele af provenuet fra afhændelsen, som tidligere var medregnet i skattegrundlaget i henhold til artikel 7, fradrages det pågældende beløb i skattegrundlaget ved beregningen af den skyldige skat af dette provenu, for at sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning.

7. Skattesubjektets medlemsstat giver mulighed for at fradrage den skat, som enheden eller det faste driftssted har betalt, i skattesubjektets skattetilsvaret i det land, hvor det har sit skattemæssige hjemsted eller er beliggende. Fradraget beregnes i overensstemmelse med national ret.

Artikel 9

Hybride mismatch

1. I det omfang et hybridt mismatch fører til dobbelt fradrag, gives fradraget kun i den medlemsstat, som en sådan betaling stammer fra.

2. I det omfang et hybridt mismatch fører til et fradrag uden medregning, nægter betalerens medlemsstat fradrag af en sådan betaling.

KAPITEL III

AFSLUTTENDE BESTEMMELSER

Artikel 10

Evaluering

1. Kommissionen foretager senest den 9. august 2020 en evaluering af dette direktivs gennemførelse, navnlig indvirkningen af artikel 4, og rapporterer til Rådet herom. Kommissionens rapport ledsages om nødvendigt af et lovgivningsforslag.

2. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen alle oplysninger, der er nødvendige for evalueringen af dette direktivs gennemførelse.

3. De medlemsstater, der er omhandlet i artikel 11, stk. 6, sender inden den 1. juli 2017 Kommissionen alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere effektiviteten af de nationale målrettede regler for forebyggelse af risici for udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (BEPS).

Artikel 11

Gennemførelse

1. Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest den 31. december 2018 de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv. De meddeler straks Kommissionen teksten til disse love og bestemmelser.

De anvender disse love og bestemmelser fra den 1. januar 2019.

Disse love og bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. De nærmere regler for henvisningen fastsættes af medlemsstaterne.

2. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsfor skrifter, som de udsteder på det område, der er omfattet af dette direktiv.

3. Hvor der i dette direktiv nævnes et monetært beløb i euro (EUR), kan medlemsstater, der ikke har euroen som valuta, vælge at beregne den tilsvarende værdi i national valuta den 12. juli 2016.

4. Uanset artikel 5, stk. 2, kan Estland, så længe det ikke beskatter ikkeudloddet overskud, betragte en overførsel af aktiver af monetær eller ikkemonetær art, herunder kontanter, fra et fast driftssted beliggende i Estland til et hovedsæde eller et andet fast driftssted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, der er part i EØS-aftalen, som overskudsudlodning og opkræve indkomstskat, uden at skattesubjekterne gives ret til at få henstand med betalingen af en sådan skat.

5. Uanset stk. 1 vedtager og offentliggør medlemsstaterne senest den 31. december 2019 de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme artikel 5. De meddeler straks Kommissionen teksten til disse love og bestemmelser.

De anvender disse love og bestemmelser fra den 1. januar 2020.

Disse love og bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. De nærmere regler for henvisningen fastsættes af medlemsstaterne.

6. Uanset artikel 4 kan medlemsstater, der har nationale målrettede regler for forebyggelse af risici for BEPS den 8. august 2016, som er lige så effektive som reglen om begrænsning af rentebetalinger i dette direktiv, anvende disse målrettede regler indtil udgangen af det første hele skatteår efter datoen for offentliggørelse af aftalen mellem OECD's medlemmer på det officielle websted om en minimumsstandard med hensyn til BEPS-aktion 4, dog senest indtil den 1. januar 2024.

Artikel 12

Ikrafttræden

Dette direktiv træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 13

Adressater

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den 12. juli 2016.

På Rådets vegne

P. KAŽIMÍR

Formand

- 1) Endnu ikke offentliggjort i EUT.
- 2) Endnu ikke offentliggjort i EUT.
- 3) Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 45/2001 af 18. december 2000 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger i fællesskabsinstitutionerne og -organerne og om fri udveksling af sådanne oplysninger (EFT L 8 af 12.1.2001, s. 1).
- 4) Europa-Parlamentet og Rådets direktiv 95/46/EF af 24. oktober 1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger (EFT L 281 af 23.11.1995, s. 31).
- 5) Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/39/EF af 21. april 2004 om markeder for finansielle instrumenter, om ændring af Rådets direktiv 85/611/EØF, og 93/6/EØF samt Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/12/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 93/22/EØF (EUT L 145 af 30.4.2004, s. 1).
- 6) Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/61/EU af 8. juni 2011 om forvaltere af alternative investeringsfonde og om ændring af direktiv 2003/41/EF og 2009/65/EF samt forordning (EF) nr. 1060/2009 og (EU) nr. 1095/2010 (EUT L 174 af 1.7.2011, s. 1).
- 7) Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF af 13. juli 2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) (EUT L 302 af 17.11.2009, s. 32).
- 8) Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138/EF af 25. november 2009 om adgang til og udøvelse af forsikrings- og genforsikringsvirksomhed (Solvens II) (EUT L 335 af 17.12.2009, s. 1).
- 9) Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/41/EF af 3. juni 2003 om arbejdsmarkedsrelaterede pensionskassers aktiviteter og tilsynet hermed (EUT L 235 af 23.9.2003, s. 10).
- 10) Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 883/2004 af 29. april 2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger (EUT L 166 af 30.4.2004, s. 1).
- 11) Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 987/2009 af 16. september 2009 om de nærmere regler til gennemførelse af forordning (EF) nr. 883/2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger (EUT L 284 af 30.10.2009, s. 1).
- 12) Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012 af 4. juli 2012 om OTC-derivater, centrale modparter og transaktionsregistre (EUT L 201 af 27.7.2012, s. 1).
- 13) Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 909/2014 af 23. juli 2014 om forbedring af værdipapirafviklingen i Den Europæiske Union og om værdipapircentraler samt om ændring af direktiv 98/26/EF og 2014/65/EU samt forordning (EU) nr. 236/2012 (EUT L 257 af 28.8.2014, s. 1).
- 14) Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger (EUT L 84 af 31.3.2010, s. 1).

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende lov

Lovforslaget

§ 1

§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten for faste driftssteder gevinst, tab og udbytte på selskabets aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i det faste driftsstedes anlægskapital, samt genbeskatningssaldo efter § 31 A.

b)-h) - - -

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016, som ændret bl.a. ved § 22 i lov nr. 1555 af 19. december 2017, § 1 i lov nr. 725 af 8. juni 2018, § 1 i lov nr. 1130 af 11. september 2018 og § 1 i lov nr. 1726 af 27. december 2018 og senest ved § 7 i lov nr. 324 af 30. marts 2019, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt., udgår », jf. dog stk. 6«.

2. § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., ophæves.

3. I § 2 indsættes efter stk. 1 som nye stykker:

»Stk. 2. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 3. Uanset stk. 2 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 4. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og

Stk. 2-4. - - -

Stk. 5. Bestemmelserne i stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på selskaber og foreninger m.v., der har hjemsted i Grønland eller på Færøerne.

Stk. 6. Salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, medfører ikke fast driftssted for fuldmagtsgiveren. Ved fjernsalg forstås repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el. lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller et hermed koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller en person eller en hermed nærtstående, der kontrollerer fuldmagtsgiveren eller et koncernforbundet selskab, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3.-5. pkt., eller en fond eller trust stiftet af et af disse selskaber, personer eller nærtstående i Danmark udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ville have medført fast driftssted for selskabet, foreningen m.v. efter stk. 2 og 3, hvis selskabet, foreningen m.v. selv havde udøvet virksomheden. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

1) indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,
2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, eller

3) vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.

Stk. 5. Stk. 4 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Stk. 6. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, litra a, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.«

Stk. 2-5 bliver herefter stk. 7-10.

4. I § 2, *stk. 5*, der bliver stk. 10, ændres »stk. 1-4« til: »stk. 1-9«.

5. § 2, *stk. 6* og *7*, der bliver stk. 11 og 12, ophæves.

Stk. 8 bliver herefter stk. 11.

Stk. 7. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, litra a, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.

Stk. 8. Stk. 1-4 finder ikke anvendelse på selskaber som nævnt i § 2 C, der har hjemsted i udlandet, i Grønland eller på Færøerne.

§ 8. - - -

Stk. 2. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31 A. Som indkomst fra fast driftssted og fast ejendom anses indkomst som nævnt i § 2, stk. 1, litra a og b. 1. pkt. omfatter ikke indkomst ved international skibs- og luftfartsvirksomhed eller tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark. Uanset 1. pkt. beskattes et selskab af positiv indkomst, der ville være omfattet af CFC-beskatningen i § 32, hvis det faste driftssted havde været et datterselskab. Såvel ved bedømmelsen af, om der skal medregnes CFC-indkomst, som ved opgørelsen af CFC-indkomsten anvendes indkomst-opgørelsesprincipperne for faste driftssteder. § 32 finder tilsvarende anvendelse, bortset fra stk. 7, 1. pkt., og stk. 10. Ved afståelse af fast ejendom i fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor anskaffelsessummen er nedsat efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 6 A og 6 C, skal den del af fortjenesten, der vedrører fast ejendom beliggende i Danmark, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 3-8. - - -

6. I § 2, *stk. 8*, der bliver *stk. 11*, ændres »Stk. 1-4« til: »Stk. 1-9«.

7. I § 8 *stk. 2, 1. pkt.*, ændres »jf. dog § 31 A.« til: »jf. dog §§ 31 A og 31 E.«

8. I § 8, *stk. 2, 6. pkt.*, ændres »stk. 7, 1. pkt., og stk. 10« til: »stk. 7, 10 og 14«.

9. Efter § 31 D indsættes:

»§ 31 E. Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog 4. pkt., medregne underskud i direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet. Endvidere kan medregnes underskud i indirekte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som det indirekte ejede datterselskab. Det er en betingelse for medregning af underskud efter 1. og 2. pkt., at underskuddet er endeligt, jf. stk. 3. For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom finder skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning. Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

Stk. 2. Foreninger, fonde m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 5 a og 6, og fondsbeskatningsloven kan medregne underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, idet stk. 1, 3. og 6. pkt. tilsvarende finder anvendelse.

Stk. 3. Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal ske på grundlag af reglerne m.v. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Et underskud er endeligt, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v., jf. stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, 1. pkt., godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har

§ 32. Hvis et selskab eller en forening m.v. som nævnt i § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, er et moderselskab for et selskab eller en forening m.v. (datterselskabet), jf. stk. 6, skal moderselskabet ved indkomstopgørelsen medregne det beløb, som er angivet i stk. 7-10, når beløbet er positivt. Ejers den samme andel af aktiekapitalen i et datterselskab direkte eller indirekte af flere moderselskaber, medregnes andelen hos det moderselskab, der ejer den største direkte eller indirekte ejerandel. Hvis flere moderselskaber ejer lige store andele, medregnes andelen hos det øverste moderselskab. Det er en forudsætning for beskatning efter 1. pkt., at følgende betingelser er til stede:

1) Datterselskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og 5, i indkomståret udgør mere end $\frac{1}{2}$ af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber under datterselskabets bestemmende indflydelse, hvis selskaberne er hjemmehørende i samme land som datterselskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter datterselskabets direkte eller indirekte ejerandele. Ved opgørelsen af datterselska-

været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i det i 1. pkt. omhandlede land. Uanset 1. pkt. er et underskud ikke endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land, end det i 1. pkt. omhandlede land. Et underskud er heller ikke endeligt, i det omfang det i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår kunne være anvendt eller ville kunne anvendes, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det i 1. pkt. omhandlede land havde været identiske med de danske regler herom.

Stk. 4. Selskaber, foreninger og fonde m.v., der medregner underskud efter stk. 1 og 2, skal indsende oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at betingelserne i stk. 1-3 er opfyldt.

Stk. 5. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om de oplysninger, der skal indsendes efter stk. 4.«

10. § 32, stk. 1 og 2, affattes således:

»Er et selskab eller en forening m.v. som nævnt i § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, et moderselskab for et selvstændigt skattesubjekt (datterselskabet), jf. stk. 6, skal moderselskabet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne det beløb, der er angivet i stk. 7-10, når beløbet er positivt. Beskatning efter 1. pkt. sker kun, når følgende betingelser er opfyldt:

1) Datterselskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og 5, i indkomståret udgør mere end $\frac{1}{3}$ af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber under datterselskabets bestemmende indflydelse, hvis selskaberne er skattemæssigt hjemmehørende i samme land som datterselskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter datterselskabets direkte eller indirekte ejerandele. Nedbringer moderselskabet direkte eller indirekte sin ejerandel i datterselskabet, medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver til handelsværdien på samme tidspunkt, dog højst et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel. Stk. 10, 3.-8. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Skat-

bets samlede skattepligtige indkomst bortses fra skattepligtige tilskud.

2) Datterselskabets finansielle aktiver gennemsnitligt i indkomståret udgør mere end 10 pct. af selskabets samlede aktiver. Ved finansielle aktiver forstås aktiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5. Opgørelsen foretages på baggrund af de regnskabsmæssige værdier, dog medregnes immaterielle aktiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5, nr. 6, til de handelsmæssige værdier. Aktiver, hvis afkast er skattefrit, indgår ikke i opgørelsen. Uforrentede fordringer på varedebitorer m.v. indgår ikke i opgørelsen. Ved bedømmelsen finder nr. 1, 2. og 3. pkt., tilsvarende anvendelse.

3) Moderselskabets aktier i datterselskabet er ikke aktier eller investeringsbeviser m.v. i investeringselskaber efter aktieavancebeskatningslovens regler.

4) Moderselskabets aktier i datterselskabet ejes ikke gennem en juridisk person, der beskattes efter reglerne i § 13F.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis koncernen har valgt international sambeskatning efter § 31 A. Skatterådet kan tillade, at et datterselskab med koncession til at udøve forsikrings-, realkredit-, fondsmægler-, investeringsforvaltnings- eller bankvirksomhed og underlagt offentligt tilsyn ikke skal være omfattet af stk. 1, hvis den væsentligste del af indkomsten kommer fra virksomhed med kunder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, den væsentligste del af indkomsten kommer fra virksomhed med kunder, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, og datterselskabets kapitalgrundlag ikke overstiger, hvad driften af forsikrings-, realkredit-, fondsmægler-, investeringsforvaltnings- eller bankvirksomheden tilsiger. Det er en betingelse, at datterselskabet er dansk, eller at beskatningen af udbyttet fra datterselskabet til moderselskabet vil skulle frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende. Skatterådet fastsætter vilkår for tilladelsen, som ikke kan overstige 10 indkomstår.

tepligtige tilskud medregnes ikke ved opgørelsen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst.

2) Koncernen ikke har valgt international sambeskatning efter § 31 A.

3) Moderselskabets aktier i datterselskabet ikke er aktier eller investeringsbeviser m.v. i investeringselskaber efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

4) Moderselskabets aktier i datterselskabet ikke ejes gennem et investeringselskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, og moderselskabet eller den direkte ejer af investeringsbeviserne m.v. beskattes efter aktieavancebeskatningslovens § 19 A.

5) Moderselskabets aktier i datterselskabet ikke ejes gennem en juridisk person, der beskattes efter reglerne i § 13 F.

6) Moderselskabets aktier i datterselskabet ikke ejes gennem et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab omfattet af § 307 i lov om finansiel virksomhed, der beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven.

Stk. 2. Er datterselskabet et finansielt selskab, finder stk. 1 alene anvendelse, hvis mere end 1/3 af CFC-indkomsten, jf. stk. 5, hidrører fra transaktioner med moderselskabet eller dets tilknyttede personer, jf. stk. 6. Ved finansielt selskab forstås enheder som nævnt i artikel 2, nr. 5, i direktiv 2016/1164/EU om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.«

Stk. 3. Indkomsten og aktiverne i datterselskabet opgøres efter territorialprincippet, jf. § 8, stk. 2, 1.-3. pkt. Stk. 1, 2 og 4-13 finder tilsvarende anvendelse på datterselskabets faste driftssteder, som er beliggende uden for den stat, hvori datterselskabet er hjemmehørende.

Stk. 4. - - -

Stk. 5. CFC-indkomsten opgøres som summen af følgende indtægter og udgifter:

1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter.

2) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven. Gevinst og tab på kontrakter (terminskontrakter m.v.), som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, medregnes ikke. Gevinst og tab på terminskontrakter m.v. medregnes dog, hvis den skattepligtige udøver næring ved køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter eller driver næringsvirksomhed ved finansiering.

3) Provisioner og lign., der er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8, stk. 3, og de tilsvarende skattepligtige provisioner og lign.

4) Skattepligtige udbytter og skattepligtige afståelsessummer vedrørende aktier m.v., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven.

5) Skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier m.v., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven.

6) 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. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, for så vidt angår betalinger fra selskaber, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet, jf. § 31 C, for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller

11. I § 32, stk. 3, 1. pkt., udgår »og aktiverne«.

12. I § 32, stk. 3, 2. pkt., ændres »4-13« til: »4-18«.

13. I § 32, stk. 3, 2. pkt., indsættes efter »hvor i datterselskabet er«: »skattemæssigt«.

14. § 32, stk. 5-7, affattes således:

»*Stk. 5.* CFC-indkomsten opgøres som summen af følgende indtægter og udgifter:

1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter samt provisioner og lignende, der er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8, stk. 3, og de tilsvarende skattepligtige provisioner og lignende.

2) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven. Gevinst og tab på terminskontrakter m.v., som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, medregnes ikke, medmindre den skattepligtige udøver næring ved køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter eller driver næringsvirksomhed ved finansiering.

3) Skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver, jf. dog stk. 17. Immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer samt CO2-kvoter og CO2-kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A. Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver medregnes dog kun, når aktiverne er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende. Er immaterielle aktiver delvist omfattet af 3. pkt., medregnes en forholdsmæssig del af indkomsten fra de immaterielle aktiver. Den forholdsmæssige del opgøres som den del af den samlede indkomst fra de im-

enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

7) Skattemæssige fradrag, der vedrører indtægter som nævnt i nr. 1-6.

8) Skattepligtige indkomster ved finansiel leasing, herunder fortjeneste og tab ved afståelse af aktiver, som har været anvendt til finansiel leasing.

9) Skattepligtige indkomster i forbindelse med forsikringsvirksomhed, virksomhed som penge- eller realkreditinstitut eller finansiel virksomhed i øvrigt.

10) Skattepligtig fortjeneste og tab ved afståelse af CO -kvoter og CO -kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A.

Stk. 6. Selskabet anses for at være moderselskab for datterselskabet, hvis selskabet direkte eller indirekte er aktionær i datterselskabet og koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet efter § 31 C. Ved bedømmelsen af den bestemmende indflydelse medregnes stemmerettigheder m.v., som besiddes af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af nærtstående m.v. eller af fonde eller trusts stiftet af disse. Tilsvarende medregnes stemmerettigheder m.v., som indehaves af selskabsdeltagere, med hvem moderselskabet har en aftale om udøvelse af kontrol, eller som indehaves af et selskab eller en forening m.v. som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 1, 2. pkt. (transparent enhed), hvori moderselskabet deltager.

materielle aktiver, der kan henføres til værdien af de aktiver, der er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller værdien af de aktiviteter, der er udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

4) Skattepligtige udbytter.

5) Skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier m.v., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven.

6) Skattemæssige fradrag, der vedrører indkomst som nævnt i nr. 1-5.

7) Skattepligtige indkomster ved finansiel leasing, herunder fortjeneste og tab ved afståelse af aktiver, som har været anvendt til finansiel leasing.

8) Indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed samt anden finansiel virksomhed.

9) Indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra varer og tjenesteydelser, der købes fra og sælges til tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.

Stk. 6. Et selskab anses for at være moderselskab for datterselskabet, hvis det selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne eller direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet. Ved tilknyttede personer forstås et selvstændigt skattesubjekt, hvori moderselskabet har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere, eller hvorfra moderselskabet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet. Ved tilknyttede personer forstås desuden en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere i moderselskabet eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af moderselskabets overskud. Har en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte indflydelse i moderselskabet og et eller flere selvstændige skattesubjekter på 25 pct. eller mere, anses alle berørte enheder, herunder

Stk. 7. Ved moderselskabets indkomstopgørelse medregnes den del af datterselskabets indkomst, der svarer til den gennemsnitlige direkte eller indirekte andel af datterselskabets samlede aktiekapital, som moderselskabet har ejet i indkomstperioden. Der medregnes dog kun indkomst optjent af datterselskabet i den del af moderselskabets indkomstår, hvor koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet.

Stk. 8. Ved afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, der er erhvervet eller oparbejdet, før koncernen fik bestemmende indflydelse i datterselskabet, skal handelsværdien på det tidspunkt, hvor koncernen fik kontrol over datterselskabet, anvendes i stedet for anskaffelsessummen. § 4 A, stk. 1, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Når datterselskabet opfylder betingelserne i stk. 1 uden at have opfyldt dem i det forudgående indkomstår, anses aktiverne for afskrevet med de

moderselskabet, for tilknyttede personer. Ved bedømmelsen af en fysisk persons ejerbesiddelser efter 3. og 4. pkt. medregnes direkte og indirekte indflydelse, som besiddes af den fysiske persons nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af den fysiske person eller dennes nærtstående, eller af fonde og truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerbesiddelser i en trust, hvori den fysiske person eller dennes nærtstående har indskudt aktiver uden at være stifter. Agerer moderselskabet sammen med en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et andet selvstændigt skattesubjekt, skal moderselskabet anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende selvstændige skattesubjekt.

Stk. 7. Et moderselskab skal ved indkomstopgørelsen medregne den del af datterselskabets indkomst opgjort efter danske regler, der svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, jf. stk. 6, 1. pkt., som moderselskabet har været i besiddelse af i indkomståret. Besiddes den samme indflydelse i et datterselskab direkte eller indirekte af flere moderselskaber, medregnes indflydelsen hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse. Besidder flere moderselskaber lige stor indflydelse, medregnes indflydelsen hos det øverste moderselskab. Der medregnes dog kun indkomst optjent af datterselskabet i den del af moderselskabets indkomstår, hvor moderselskabet anses for at være moderselskab for datterselskabet. Indkomsten medregnes i det indkomstår for moderselskabet, hvor datterselskabets indkomstår afsluttes.«

15. § 32, stk. 8, 1. pkt., affattes således:

»*Stk. 8.* Ved afståelse af datterselskabets aktiver og passiver, der er erhvervet eller oparbejdet før moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, skal handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, anvendes i stedet for anskaffelsessummen, hvis moderselskabet er blevet moderselskab for datterselskabet som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person, jf. stk. 6.«

udenlandske skattemæssige afskrivninger i de forudgående indkomstår, dog finder stk. 4, 4. pkt., tilsvarende anvendelse. Genvundne afskrivninger kan højst udgøre det beløb, hvormed summen af afskrivninger foretaget i år under beskatning efter denne bestemmelse overstiger det faktiske værditab efter det tidspunkt, hvor koncernen fik kontrol over datterselskabet. 1.-4. pkt. gælder kun, hvis fortjeneste og tab på de pågældende aktiver og passiver ikke i forvejen medregnes ved den danske indkomstopgørelse. Sker der en overdragelse til et andet selskab, hvor det modtagende selskab efter udenlandske regler indtræder i datterselskabets anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter og moderselskabet efter overdragelsen fortsat er moderselskab for det modtagende selskab med samme direkte eller indirekte ejerandel, medregnes fortjeneste og tab ikke ved den danske indkomstopgørelse.

Stk. 9. - - -

Stk. 10. Hvis moderselskabet direkte eller indirekte nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, skal der ved bedømmelsen af, om moderselskabet skal medregne datterselskabets indkomst, og ved moderselskabets indkomstopgørelse medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver omfattet af kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven til handelsværdien på samme tidspunkt, dog højst et beløb forholdsmæssigt svarende til den nedbragte ejerandel. På samme måde medregnes skattemæssige hensættelser i datterselskabet. I indkomst efter 1. og 2. pkt. fradrages den skattepligtige indkomst, som moderselskabet medregner efter aktieavancebeskatningslovens § 17 som følge af aktieoverdragelsen, idet fradraget dog ikke kan overstige indkomsten efter 1. og 2. pkt. 1. og 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis moderselskabet fortsat er moderselskab for datterselskabet. Der sker dog en forholdsmæssig beskatning, i det omfang moderselskabets ejerandel nedbringes. 1. og 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis aktierne direkte eller indirekte overdrages til en nærtstående, som omfattes af ligningslovens § 16 H, eller til et sambeskattet selskab, jf. § 31.

16. I § 32, stk. 8, 4. pkt., ændres »hvor koncernen fik kontrol over datterselskabet« til: »hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet«.

17. § 32, stk. 10, affattes således:

»*Stk. 10.* Nedbringer moderselskabet direkte eller indirekte sin ejerandel i datterselskabet, skal der ved moderselskabets opgørelse af indkomsten i datterselskabet medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5, til handelsværdien på samme tidspunkt, dog højst et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel. Har moderselskabet valgt, at der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15, medregnes alene den hertil svarende del af indkomsten efter 1. pkt. På samme måde medregnes skattemæssige hensættelser i datterselskabet. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse, hvis moderselskabet fortsat er moderselskab for datterselskabet. Der sker dog en forholdsmæssig beskatning, i det omfang moderselskabets ejerandel nedbringes. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse, hvis ejerandelene direkte eller indirekte overdrages til en nærtstående, som omfattes af ligningslovens § 16 H, eller til et sambeskattet selskab, jf. § 31. Den nærtstående henholdsvis det sambeskattede selskab indtræder i moderselskabets anskaffelsessummer og -tidspunkter efter stk. 8. Der sker dog

Den nærtstående henholdsvis det sambeskattede selskab indtræder i moderselskabets anskaffelses-summer og -tidspunkter efter stk. 8. Der sker dog en forholdsmæssig beskatning, i det omfang ejer-andelen nedbringes.

Stk. 11. - - -

Stk. 12. - - -

Stk. 13. Hvis et moderselskab har betalt skat af et udenlandsk datterselskabs indkomst for et indkomstår efter denne bestemmelse, kan denne skat modregnes i moderselskabets øvrige skatter i et senere indkomstår, i det omfang summen af datterselskabets betalte skatter som nævnt i stk. 11 og den betalte skat som følge af denne bestemmelse overstiger summen af den danske skat af datterselskabets indkomst for de pågældende og mellem-liggende indkomstår. Beløb, der ikke kan rummes i moderselskabets øvrige skatter, udbetales kon-tant. De 3 indkomstår, der ligger forud for det første indkomstår, hvor datterselskabet opfylder betingelserne i stk. 1, kan medregnes i opgørelsen efter 1. pkt. Dette stykke finder kun anvendelse, hvis koncernen i hele perioden har bestemmende indflydelse i datterselskabet, jf. stk. 6.

en forholdsmæssig beskatning, i det omfang ejer-andelen nedbringes.«

18. I § 32, *stk. 13, 4. pkt.*, ændres »koncernen i hele perioden har bestemmende indflydelse i datterselskabet« til: »moderselskabet i hele perioden har været moderselskab for datterselskabet«.

19. I § 32 indsættes som *stk. 14-18:*

»*Stk. 14.* Modtager moderselskabet skattepligtige udbytter fra datterselskabet, eller er moderselskabet skattepligtigt af aktieavance ved afståelse af ejerandele i datterselskabet, kan indkomst, der er medregnet i moderselskabets indkomstopgørelse efter denne bestemmelse, modregnes i det skattepligtige udbytte henholdsvis den skattepligtige aktieavance. Dette gælder dog ikke, i det omfang der er sket modregning eller udbetaling efter stk. 13. Har moderselskabet valgt, at der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15, kan modregning efter 1. pkt. alene ske i den hertil svarende del af det skattepligtige udbytte henholdsvis den skattepligtige aktieavance.

Stk. 15. Moderselskabet kan vælge alene at medregne datterselskabets CFC-indkomst ved indkomstopgørelsen efter stk. 7. Datterselskabets fremførte og overførte underskud medregnes forholdsmæssigt svarende til den andel, som datterselskabets CFC-indkomst udgør af datterselska-

bets samlede indkomst i det pågældende indkomstår. Den resterende del af underskuddet kan ikke medregnes eller fremføres.

Stk. 16. Moderselskabet skal senest i forbindelse med afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det første indkomstår, hvor moderselskabet skal medregne et datterselskabs indkomst efter stk. 1, vælge, om der ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15. Valget, der er bindende i 5 indkomstår, gælder for alle moderselskabets datterselskaber, jf. stk. 6. Hvis valget ikke angives, eller oplysningerne efter skattekontrollovens § 2 ikke afgives rettidigt, anses moderselskabet for at have valgt medregning af datterselskabets samlede indkomst. Indgår moderselskabet i en sambeskatning, er det ultimative moderselskabs valg i bindingsperioden bindende for samtlige danske moderselskaber i sambeskatningen. Moderselskabet skal ved udløbet af bindingsperioden på ny vælge, om der alene skal ske medregning af CFC-indkomsten, jf. stk. 15, for en ny bindingsperiode på 5 indkomstår. Ændrer moderselskabet medregningsmetode, kan datterselskabets underskud fra tidligere indkomstår ikke fremføres.

Stk. 17. Bliver et selskab moderselskab for et datterselskab som følge af direkte eller indirekte erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person, jf. stk. 6, medregnes indkomst fra datterselskabets eksisterende immaterielle aktiver ikke til selskabets CFC-indkomst efter § 32, stk. 5, nr. 3. Ved eksisterende immaterielle aktiver forstås de immaterielle aktiver, som datterselskabet ejer på det tidspunkt, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet.

Stk. 18. Stk. 17 finder ikke anvendelse, når værdien af datterselskabets CFC-aktiver på det tidspunkt, hvor moderselskabet bliver moderselskab for datterselskabet, udgør mere end 50 pct. af værdien af selskabets samlede aktiver. Ved CFC-aktiver forstås aktiver, hvis afkast er omfattet af stk. 5. Skal kun en del af afkastet af et immaterielt aktiv medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomsten efter stk. 5, 3.-5. pkt., medregnes kun en forholdsmæssig del af værdien af aktivet ved opgørelsen af værdien af CFC-aktiverne.

Opgørelsen foretages på baggrund af de regnskabsmæssige værdier, dog medregnes immaterielle aktiver til handelsværdien. Aktiver, hvis afkast er skattefrit, indgår ikke i opgørelsen. Uforrentede fordringer på varedebitorer m.v. indgår ikke i opgørelsen. Ved bedømmelsen efter 1. pkt. finder stk. 1, nr. 1, 2. og 3. pkt., tilsvarende anvendelse.«

§ 2

I fondsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 961 af 17. august 2015, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 1723 af 27. december 2018, foretages følgende ændring:

1. I § 3 A, stk. 3, ændres »som kontrolleres, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 6, af en afgiftspligtig omfattet af stk. 1« til: »hvormed en afgiftspligtig omfattet af stk. 1 har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2«.

§ 3 A. - - -

Stk. 2. - - -

Stk. 3. Indskud, der foretages af udenlandske selskaber og foreninger m.v., som kontrolleres, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 6, af en afgiftspligtig omfattet af stk. 1, anses for foretaget af den afgiftspligtige.

Stk. 4-6. - - -

§ 2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1-3) ---

4) Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 10. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med

§ 3

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret bl.a. ved § 8 i lov nr. 652 af 8. juni 2016 og § 2 i lov nr. 735 af 8. juni 2018 og senest ved § 17 i lov nr. 551 af 7. maj 2019, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, nr. 4, 1. pkt., udgår », jf. dog stk. 10«.

2. § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., ophæves.

3. I § 2 indsættes efter stk. 2 som nye stykker:

»Stk. 3. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 4. Uanset stk. 3 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes ude-

fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i driftsstedets anlægskapital. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

5-29) - - -

Stk. 2-9. - - -

lukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som personen eller dødsboet udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 5. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af personen eller dødsboet og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af personen eller dødsboet. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ville have medført fast driftssted for personen eller dødsboet efter stk. 3 og 4, hvis personen eller dødsboet selv havde udøvet virksomheden. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- a) indgås i personens eller dødsboets navn,
- b) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af personen eller dødsboet, eller som personen eller dødsboet har brugsret til, eller
- c) vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet.

Stk. 6. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Stk. 7. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juridisk person, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.«

Stk. 3-9 bliver herefter stk. 8-14.

Stk. 10. Salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, medfører ikke fast driftssted for fuldmagtsgiveren. Ved fjernsalg forstås repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange), internettet el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller en hermed nærtstående person, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. og 4. pkt., eller en fond eller trust stiftet af fuldmagtsgiveren eller dennes nærtstående eller et selskab, som i fællesskab kontrolleres, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 2. pkt., af denne kreds af personer, nærtstående, fonde og truster eller en fond eller trust stiftet af et kontrolleret selskab i Danmark, udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Stk. 11. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed personen har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.

§ 65 A. En person eller et dødsbo, som er skattepligtig efter § 2, stk. 1, nr. 6, og et selskab m.v., som er skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, betaler en endelig skat med den

4. § 2, *stk. 10 og 11*, ophæves.

5. I § 65 A, *stk. 1*, ændres », der fremgår af § 2, stk. 6, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 3,« til: »der fremgår af § 2, stk. 11, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 8,«.

sats, der fremgår af § 2, stk. 6, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 3, af udbytter, der omfattes af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, men som ikke omfattes af indeholdelsespligten i § 65.

Stk. 2. - - -

§ 6 A. - - -

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en koncessionshaver, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en koncessionshaver, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold. Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber, hvorover der udøves en bestemmende indflydelse af samme kreds af aktionærer.

§ 4

I kulbrinteskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1153 af 18. september 2018, foretages følgende ændringer:

1. I § 6 A, *stk. 2, 3. pkt.*, udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

§ 5

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse lov nr. 806 af 8. august 2019, foretages følgende ændringer:

§ 2. - - -

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 5, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3-6. - - -

§ 2 A. Skattepligtige, som har stiftet en trust, eller som indskyder aktiver i en trust uden at være stifter, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i § 2, stk. 1, med trusten, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for skattepligtige, der er nærtstående med stifteren el-

1. I § 2, *stk. 2, 4. pkt.*, udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

2. I § 2 A, *2. pkt.*, og § 16 K, *stk. 2, 2. pkt.*, ændres »stk. 6, 3. pkt.« til: »stk. 6, 3. og 4. pkt.«

ler indskyderen, jf. § 16 H, stk. 6, 3. pkt. En skattepligtig trust skal ligeledes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i § 2, stk. 1, med stifter eller indskyder, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

§ 16 K. - - -

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af bestemmelser, som er nævnt i stk. 1, selv om de ikke var fuldt skattepligtige på henholdsvis stiftelsestidspunktet og indskudstidspunktet, hvis de tidligere har været fuldt skattepligtige, og hvis stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget inden for de sidste 10 år forud for den fulde skattepligts genindtræden. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis stiftelsen eller indskuddet foretages af en nærtstående til den skattepligtige, jf. § 16 H, stk. 6, 3. pkt.

Stk. 3-8. - - -

§ 56. Den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter denne lov, skal opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig. Opbevaringen skal ske efter bogføringslovens regler om opbevaring af regnskabsmateriale. Er den indberetningspligtige i øvrigt bogføringspligtig, og indgår de oplysninger, der skal indberettes, i den bogføringspligtiges regnskab, skal regnskabet tilrettelægges således, at de indberettede oplysninger kan afstemmes med regnskabsføringen.

Stk. 2-5. - - -

§ 6

I skatteindberetningsloven, jf. lov nr. 1536 af 19. december 2017, som ændret senest ved § 9 i lov nr. 84 af 30. januar 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 56, *stk. 1*, indsættes efter 2. pkt. som nyt punktum:

»Grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes efter regler udstedt i medfør af § 22, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, skal dog opbevares i 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen efter regler udstedt i medfør af § 22.«

§ 7

§ 37. Ved følgende begreber i denne paragraf og i §§ 38-46 forstås:

1) Bestemmende indflydelse: Herved forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. nr. 2, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. nr. 5, eller af fonde eller truster stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

2)-6) - - -

§ 39. - - -

Stk. 2. - - -

Stk. 3. Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til told- og skatteforvaltningen. Den skattepligtige skal på told- og skatteforvaltningens anmodning indsende dokumentationen inden for en frist, som nærmere fastsættes af told- og skatteforvaltningen. Fristen kan ikke være på mindre end 60 dage.

I skattekontrolloven, lov nr. 1535 af 19. december 2017, som ændret ved § 6 i lov nr. 1430 af 5. december 2018 og ved § 7 i lov nr. 1726 af 27. december 2018, foretages følgende ændringer:

1. I § 37, nr. 1, 5. pkt., udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

2. § 39, stk. 3, affattes således:

»Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens §§ 11-13. Told- og skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge fristen efter 1. pkt. for den pågældende, hvis særlige forhold taler for det.«

Stk. 4. - - -

§ 46. Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.

Stk. 2. - - -

Stk. 3. - - -

§ 72. Har den skattepligtige ikke rettidigt indgivet et oplysningsskema, jf. § 5, eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, eller ikke vedlagt oplysningsskemaet ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2, eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, kan told- og skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

Stk. 2. -3 - - -

§ 73. Har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet told- og skatteforvaltningen oplysninger efter § 2 eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, pålægger forvaltningen den skattepligtige at betale et skattetillæg på 200 kr., for hver dag oplysningsfristen overskrides. Skattetillægget kan dog højst udgøre 5.000 kr. i alt, jf. dog stk. 2-4.

Stk. 2-4. - - -

§ 84. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt

1)-4) - - -

5) undlader efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde efter § 39, og land for land-rapport, jf. §§ 48, 49 og 51, eller at indhente revisorerklæring efter § 43 eller

6) - - -

3. I § 46, *stk. 1*, indsættes »efter § 39«: »rettidigt«.

4. I § 46, *stk. 1*, indsættes som *2. pkt.*:

»Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, stk. 3.«

5. I § 72, *stk. 1*, indsættes efter »§ 26, stk. 2,«: »eller dokumentation for kontrollerede transaktioner, jf. § 39,«.

6. I § 73, *stk. 1, 1. pkt.*, indsættes efter »§ 2«: », herunder oplysninger om kontrollerede transaktioner efter § 38,«.

7. I § 84, *nr. 5*, ændres »efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen rettidigt at indsende« til: »rettidigt at indgive«