



Skatteministeriet

12. december 2018  
J.nr. 2017 - 1461

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 28 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love. (Implementering af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 1 af 29. oktober 2018.

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen

## Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere på henvendelsen af 26. oktober 2018 fra FSR - danske revisorer, jf. L 28 – bilag 2.

## Svar

1. FSR – danske revisorer (herefter FSR) påpeger, at skatteundgåelsesdirektivet er et minimumsdirektiv, men at det er valgt på forskellige områder at fastholde allerede eksisterende regler eller indføre nye regler, der er mere vidtgående, end direktivet tilsiger. Dette begrundes med, at disse specifikke, mere vidtgående regler, er nødvendige af hensyn til at beskytte det danske selskabsskattegrundlag.

FSR har forståelse for dette hensyn, men efter FSRs opfattelse er nogle af de mere vidtgående regler ikke nødvendige for at fastholde den eksisterende selskabsskattebase, men indebærer derimod en udvidelse af denne. Dette gælder særligt i relation til de foreslåede ændringer af CFC-reglerne, der nu må anses for blandt de mest restriktive i verden.

### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

2. FSR beder om, at det oplyses, hvorvidt det er undersøgt, hvorledes særligt direktivets bestemmelser om CFC-regler implementeres i de øvrige EU-lande, eller i det mindste bare blandt Danmarks nærmeste samhandelspartnere i EU, og herunder specifikt om det er undersøgt (i) hvorvidt andre EU-lande har en såkaldt ”substanstest”, og (ii) hvorvidt andre lande fortolker begrebet ”anden indkomst fra immaterielle aktiver” lige så vidtgående som Danmark.

### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

3. FSR anerkender, at der er tale om kompleks lovgivning, men mener fortsat, at lovforslaget indeholder mange begreber og regler, hvis forståelse og fortolkning er ret åben, hvilket er beklageligt, da skatteyderne bærer ”risikoen” for denne uklarhed.

### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

## FSRs overordnede bemærkninger til CFC-reglerne

4. FSR kvitterer for, at en række af FSRs tidligere kritikpunkter er imødekommet, herunder ved indførelse af overgangsregler og andre lempelser.

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

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

5. FSR anser forslaget for at være mere vidtgående end EU-retten og hensynet til beskyttelse af den danske selskabsskattebase tilsiger.

FSR bemærker, at lovforslaget indebærer væsentlige stramninger af CFC-reglerne. Dette skyldes dels, at det foreslås, at et datterselskab nu skal anses for et CFC-selskab allerede når mere end 1/3 af dets samlede indkomst består af CFC-indkomst (mod i dag mere end 50 pct.), og dels fordi der samtidig sker en meget betydelig udvidelse af definitionen af, hvilke typer af indkomst, der anses for CFC-indkomst.

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

FSR beder derfor om kommentarer til følgende eksempel:

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

FSR bemærker, at de foreslåede regler synes at indebære, at hele det svenske datterselskabs skattepligtige indkomst – så længe det svenske selskab kontrolleres af det danske moderselskab – skal medregnes og beskattes hos det danske moderselskab, idet mere end 1/3 af det svenske datterselskabs samlede indkomst kan henføres til anden indkomst fra immaterielle aktiver.

FSR anerkender, at anden indkomst fra immaterielle aktiver ikke omfatter indkomst fra immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Varemærker udvikles imidlertid primært ved markedsføring og ikke ved egentlig forskning og udviklingsvirksomhed. FSR spørger derfor, om udvikling af varemærker er omfattet af denne undtagelse. Efter FSRs opfattelse kan dette ikke afgøres med sikkerhed, da markedsføringsudgifter vanligvis falder uden for begrebet ”forskning-og udvikling”, herunder efter ligningslovens § 8 B.

FSR bemærker videre, at det danske modelselskab ganske vist får nedslag i sin danske skat for den svenske skat, som det svenske datterselskab betaler, men at der alligevel vil blive en dansk merskat, fordi den svenske selskabsskattesats er lavere end den danske. Hertil kommer den administrative byrde ved at skulle udarbejde en dansk indkomstopgørelse for det svenske datterselskab.

FSR påpeger, at det danske selskab med hensyn til etablering i Sverige bliver stillet ringere end sine udenlandske konkurrenter, idet det er FSRs forståelse, at CFC-reglerne i stort set alle andre EU-lande fritager udenlandske datterselskaber, der udøver en reel, erhvervs-mæssig virksomhed fra CFC-beskatning (den såkaldte ”substanstest”). FSR påpeger endvidere, at formålet med CFC-reglerne er at sikre den danske selskabsskattebase ved at hindre, at danske selskaber overfører ”mobil” indkomst fra Danmark til lavskattelande. Efter FSRs opfattelse illustrerer ovenstående eksempel en situation, der er helt almindeligt forekommende og udelukkende er drevet af forretningsmæssige motiver, og som vel næppe kan beskrives som overførsel af ”mobil” indkomst.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

6. Efter FSRs opfattelse baserer de foreslåede stramninger sig på en manglende hensyntagen til den udvikling, der har fundet sted i transfer pricing reglerne igennem de seneste år.

FSR henviser til høringsskemaet, hvori det anføres:

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

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

FSR mener derfor ikke, at det er korrekt, når det anføres, at ”størstedelen af indkomsten” fra det immaterielle aktiv skal allokere til distributionsselskabet, uagtet at dette alene udfører rutinemæssige opgaver. Tværtimod vil distributionsselskabet højst være berettiget til et rutinemæssigt afkast af det immaterielle aktiv.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

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

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

8. FSR bemærker, at immaterielle aktiver ikke kan overdrages til et udenlandsk datterselskab uden exitbeskatning. FSR henviser til høringsskemaet, hvori det anføres:

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

FSR bemærker, at hvis udsagnet ”vendes om”, må det indebære, at den danske exitbeskatning ved overdragelsen af aktivet til datterselskabet vil svare til hele datterselskabets fremtidige indkomst fra aktivet. Hvis dette udsagn er korrekt, er det således FSRs opfattelse, at hele det fremtidige afkast af aktivet kommer til beskatning i Danmark, uanset at dette overdrages til et udenlandsk datterselskab, og det udgør derfor ikke en udhuling af dansk beskatningsgrundlag.

Det er derfor FSRs opfattelse, at OECDs nye transfer pricing regler samt de danske regler om exitbeskatning udgør et temmelig stærkt værn imod udflytning af mobil indkomst, og at det derfor burde være muligt at imødekomme nogle af de forslag om lempelser, der er blevet fremsat af bl.a. FSR i forbindelse med høringen af lovudkastet.

### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

9. FSR foreslog i forbindelse med høringen, at der indsættes en såkaldt ”substanstest”. Dette blev afvist med den begrundelse, at vurderingen var, at den danske selskabsskattebase ikke vil være tilstrækkelig robust med en substanstest i CFC-reglerne. FSR bemærker videre, at argumentationen mod en substanstest er, at praksis fra EU-Domstolen viser, at der stilles meget lempelige krav til opfyldelse af en substanstest. Grundet de opdaterede transfer pricing-regler og exitbeskatningsreglerne mener FSR, at det er muligt at indføre en substanstest, uden risiko for at denne ”udvandes” af lempelig praksis fra EU-domstolen.

FSR påpeger videre, at de danske CFC-regler allerede er løst fra EU-retten på netop dette område. Danmarks reaktion på Cadbury-Schweppes dommen fra 2006 var at udvide CFC-reglerne til også at omfatte danske datterselskaber. Eftersom dette medfører, at det – efter Skatteministeriets vurdering – herefter ikke er i modstrid med EU-retten, at de danske CFC-regler ikke indeholder en substanstest, må det efter FSRs opfattelse være muligt at indføre en selvstændig, dansk-baseret substanstest, der ikke er underlagt EU-retten.

FSR anmoder om, at der indføres en selvstændig substanstest, der ikke underlægges EU-retten, og hvor der fastsættes passende kriterier, som sikrer, at når der er tilstrækkelig substans i den virksomhed, der drives af datterselskabet, underlægges denne ikke CFC-beskatning.

### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

10. FSRs anfører videre, at det ikke er i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivet og formålet med CFC-reglerne at også almindelig indkomst, der ikke er af finansiell karakter eller kan henføres til anvendelse af immaterielle aktiver, er underkastet CFC-beskatning.

FSR bemærker, at de danske CFC-regler forud for 1. juli 2018 var indrettet således, at der skete CFC-beskatning, hvis mere end 1/3 af datterselskabets indkomst var CFC-indkomst. Dog skete der kun beskatning af datterselskabets CFC-indkomst, og ikke hele datterselskabets indkomst.

FSR opfordrer til, at den skitserede balance i reglerne genindføres.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

11. FSRs vurderer, at forslaget vil give anledning til betydelig usikkerhed og store administrative byrder for erhvervslivet.

FSR bemærker, at alle danske selskaber, der kontrollerer udenlandske datterselskaber, fremover skal overveje og undersøge en lang række forhold vedrørende deres udenlandske datterselskaber for at kunne indgive en korrekt selvangivelse.

Ifølge FSR indebærer dette en undersøgelse af, om nogle af datterselskaberne ejer immaterielle aktiver, hvis afkast er omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3. Det er her først nødvendigt at identificere, hvilke aktiver der er tale om, og herefter – for hvert enkelt aktiv - at fastslå, hvorvidt det pågældende aktiv er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Dette giver efter FSRs opfattelse betydelige udfordringer.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

12. FSR beder om, at det bekræftes, at bestemmelsen alene omfatter afkast af aktiver, der er ejet af datterselskabet, mens aktiver, hvortil datterselskabet alene har brugsretten (fx i kraft af en licensaftale) ikke er omfattet. FSR bemærker, at erhvervelse af distributionsretten til et immaterielt aktiv, herunder bl.a. distributionsretten til spillefilm, skattemæssigt behandles som driftsomkostninger, når der er tale om en (tidsmæssigt eller på anden måde) begrænset rettighed, jf. bl.a. TfS2004.76.H.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

13. FSR beder om, at det bekræftes, at kontraktlige rettigheder hidrørende fra gensidigt bebyrdende aftaler, såsom fx agenturaftaler, eneforhandlingsaftaler, distributionsaftaler og lejeaftaler, ikke er omfattet af bestemmelsen.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

14. FSR beder om, at det oplyses, om software er immaterielle aktiver omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3. I relation til afskrivningsloven er software omfattet af kapitel 2 om driftsmidler og skibe og ikke af § 40 om immaterielle aktiver.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

15. FSR bemærker, at der i praksis er mange tilfælde, hvor der er tale om et eller flere immaterielle aktiver.

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

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

De samlede omkostninger til udviklingen andrager således 10 mio.kr.

FSR spørger, om der er tale om ét eller to immaterielle aktiver i relation til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3.

FSR spørger, om det i denne forbindelse gør nogen forskel, om softwareproduktet patentregistreres (hvis muligt). Hvis der er tale om ét immaterielt aktiv, spørger FSR, om der i så fald er tale om et immaterielt aktiv, der er foranlediget af IT-selskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, og dermed om aktivet er undtaget fra bestemmelsen.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.



16. Efter FSRs opfattelse skal datterselskabets immaterielle aktiver inddeles i følgende kategorier:

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

Efter FSRs opfattelse gælder følgende for aktiverne i ovennævnte kategorier:

- Kategori 1 a: Afkast er CFC-indkomst, og der fastsættes indgangsværdi efter SEL § 32, stk. 4, 4. pkt.
- Kategori 1 b: Afkast er ikke CFC-indkomst, og der fastsættes ingen indgangsværdi.
- Kategori 2 a: Afkast er CFC-indkomst, og der fastsættes ingen indgangsværdi.
- Kategori 2 b: Afkast er CFC-indkomst, og der fastsættes indgangsværdi efter SEL § 32, stk. 4, 4. pkt.
- Kategori 2 c: Afkast er CFC-indkomst, og der fastsættes indgangsværdi efter overgangsreglen i § 8, stk. 11.
- Kategori 3: Afkast er ikke CFC-indkomst, og der fastsættes ingen indgangsværdi.

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

FSR bemærker endvidere, at handelsværdien af aktiverne i kategori 1 a, 2 b og 2 c skal fastlægges, enten pr. 1. januar 2019 (aktiver i kategori 2 c), eller pr. det tidspunkt, hvor moderselskabet erhvervede kontrol over datterselskabet (aktiver i kategori 1 a og 2 b).

### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

## **FSRs specifikke bemærkninger til enkelte bestemmelser**

### **Transparente selskaber – selskabsskattelovens § 2 A**

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

FSR beder om, at det bekræftes, at der for fremtiden ikke sker nogen fradragsbeskæring i Danmark, da renteudgiften modregnes i dobbelt medregnet indkomst, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3.

### *Kommentar*

I den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3, er der indsat en undtagelse fra reglerne for hybride mismatch, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra e-g. Efter denne regel er der kun tale om tale om et hybridt mismatch, i det omfang betalerens jurisdiktion giver mulighed for fradrag, der kan modregnes i et beløb, der ikke er dobbelt medregnet indkomst.

Er der som følge af denne undtagelse ikke tale om et hybridt mismatch, finder neutraliseringsreglerne i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D ikke anvendelse, hvorved der således ikke sker fradragsbeskæring.

### **Omvendt hybride mismatch – selskabsskattelovens § 2 C**

18. FSR bemærker, at selskabsskattelovens 2 C foreslås udvidet ved, at indirekte ejerskab af den transparente danske enhed også skal tælles med til den kvalificerende ejerkreds.

FSR spørger, om det er uden betydning for opgørelsen af den kvalificerende ejerkreds efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 C, hvordan den danske transparente enhed skattemæssigt behandles efter reglerne i det land, hvorigennem det indirekte ejerskab går.

FSR spørger endvidere, om det er uden betydning for opgørelsen af den kvalificerende ejerkreds efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 C, hvordan enheden i det land, hvorigennem det indirekte ejerskab går, skattemæssigt behandles efter dette lands regler.

### *Kommentar*

Det kan bekræftes, at det er uden betydning for opgørelsen af den kvalificerende ejerkreds, hvordan den danske transparente enhed skattemæssigt behandles efter reglerne i det land, hvorigennem det indirekte ejerskab går.

Hvordan den enhed, hvorigennem det indirekte ejerskab går, skattemæssigt behandles efter dette lands regler, kan derimod have betydning i relation til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 C, stk. 1, nr. 3, når det skal fastlægges, hvem der er direkte ejere af den transparente enhed i Danmark. I denne sammenhæng finder bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2 C, stk. 9, anvendelse, og efter denne bestemmelse vil et selskab skulle anses for direkte ejer i relation til en dansk transparent enhed, når den danske transparente enhed ejes gennem en udenlandsk enhed, der anses for transparent i sit eget hjemland.

19. FSR spørger, hvad konsekvensen vil være, hvis det direkte ejerskab til den transparente danske enhed er hjemmehørende i et EU-land, der har regler svarende til de foreslåede bestemmelser selskabsskattelovens § 8 C-E, der imødegår, at indkomst fra Danmark går igennem landet uden beskatning til indirekte ejere uden for EU.

### *Kommentar*

Såfremt et hybridt mismatch involverer en omvendt hybrid enhed i Danmark, anvendes selskabsskattelovens § 2 C forud for de øvrige regler om hybride mismatch. Når den transparente enhed omkvalificeres til et selvstændigt skattesubjekt efter danske regler, vil det hybride mismatch være neutraliseret i Danmark. Dette indebærer samtidig, at der efter reglerne i det andet EU-land ikke længere bør eksistere et hybridt mismatch, hvorfor de udenlandske regler svarende til selskabsskattelovens §§ 8 C-E ikke vil finde anvendelse.

## **Indgangsværdier – selskabsskattelovens § 4 A**

20. FSR bemærker, at ændringerne vedrørende fastsættelse af indgangsværdien til handelsværdien for oparbejdet goodwill og afskrivningsberettigede aktiver, når der er sket udenlandsk beskatning, alene foreslås indsat i SEL § 4 A, stk. 2, 2. og 3. pkt.

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

FSR påpeger, at de foreslåede regler i 2. pkt. om at anvende handelsværdien som indgangsværdi for aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40 og for afskrivningsberettigede aktiver efter bestemmelsen kun gælder, når selskabet har flyttet sit hjemsted.

FSR spørger, om der i denne forbindelse er forskel på, om et selskab bliver fuldt skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, eller det bliver hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

### *Kommentar*

Det er uden betydning, om det skattemæssige hjemsted flyttes her til landet som følge af bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller som følge af indtræden af fuld skattepligt efter selskabsskattelovens § 1. Det er således også udtrykkeligt anført i lovforslagets bemærkninger, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 4 A finder anvendelse i begge situationer.

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

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

Af selskabsskattelovens § 8 B, stk. 2, følger også, at oparbejdet goodwill og andre immaterielle aktiver, som et hovedkvarter og et fast driftssted i Danmark erhverver ved en intern overførsel, skal anses for oparbejdet af det erhvervende hovedkvarter eller faste driftssted i Danmark.

FSR spørger, om det er en forglemmelse, at der ikke i selskabsskattelovens § 8 B, stk. 2, foreslås en henvisning til de nye regler om indgangsværdier i selskabsskattelovens § 4 A.

### *Kommentar*

Efter selskabsskattelovens § 8 B, stk. 1, succederer et erhvervende selskab i et overdragende koncernforbundet selskabs anskaffelsessumme og – tidspunkter ved overdragelse af afskrivningsberettigede aktiver, men det er en betingelse herfor, at overdragelsen ikke har medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab.

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 8 B, stk. 2, fastsætter, at når goodwill og andre immaterielle aktiver omfattes af afskrivningslovens § 40 erhverves fra et koncernforbundet selskab, og aktiverne er oparbejdet af det overdragende selskab eller et andet koncernforbundet selskab, så anses aktiverne ”under de i stk. 1 nævnte betingelser” for oparbejdet af det erhvervende selskab.

Som følge af henvisningen til betingelserne i stk. 1 vil en overdragelse af goodwill mv. mellem koncernforbundne selskaber – og altså også en overførsel fra udlandet til et dansk hovedkvarter eller fast driftssted, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4 – skattemæssigt skulle behandles på samme måde som en overdragelse mellem uafhængige parter, når overførslen har udløst beskatning i udlandet. Der skal derimod ikke fastsættes en anskaffelsessumme, når overførslen er sket uden beskatning i udlandet.

Der er derfor hverken grundlag eller behov for at indsætte en henvisning i selskabsskatte-  
lovens § 8 B, stk. 2, til de nye regler om indgangsværdier i selskabsskatte-  
lovens § 4 A, der finder anvendelse ved flytning af skattemæssigt hjemsted.

22. FSR spørger, hvilken betydning selskabsskatte-  
lovens § 8 B har vedrørende koncernin-  
terne overdragelser, når den danske indgangsværdi efter selskabsskatte-  
lovens § 4 A også ved koncerninterne overdragelser skal fastsættes i overensstemmelse med den udenland-  
ske exitbeskatning ved koncerninterne overdragelser.

#### *Kommentar*

Selskabsskatte-  
lovens § 4 A vedrører flytning af skattemæssigt hjemsted til Danmark for  
selskaber, foreninger mv., dvs. tilfælde hvor der ikke sker nogen overdragelse af de aktiver  
og passiver, som ejes af de pågældende selskaber, foreninger mv.

Selskabsskatte-  
lovens § 8 B vedrører derimod de tilfælde, hvor der sker en koncernintern  
overdragelse. § 8 B har derfor en selvstændig betydning.

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

#### *Kommentar*

De nye regler i selskabsskatte-  
lovens § 4 A om indgangsværdier svarende til handelsvæ-  
rdien for oparbejdede immaterielle aktiver og afskrivningsberettigede aktiver kommer ikke  
til at gælde for udenlandske selskaber, når der udløses dansk CFC-beskatning. Ændringen  
i selskabsskatte-  
lovens § 4 A ændrer i øvrigt kun på den gældende retstilstand i de situatio-  
ner, hvor der ved indtræden af skattepligt til Danmark er sket beskatning af eventuelle af-  
skrivninger, gevinster og tab i det land, som hidtil har haft beskatningsretten. En sådan  
beskatning som følge af dansk CFC-beskatning synes ikke at kunne forekomme i praksis.

24. FSR bemærker, at udenlandske selskaber, der inddrages under dansk beskatning via  
international sambeskatning, fortsat skal behandle oparbejdet goodwill som erhvervet for  
0 kr., og afskrivningsberettigede aktiver som maksimalt afskrevet efter danske regler, jf.  
selskabsskatte-  
lovens § 31 A, stk. 7 og 8.

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

FSR spørger dog, om dette er rimeligt, når der henses til, at der sikkert vil ske udenlandsk  
beskatning, hvis det udenlandske selskab afstod aktivet. FSR bemærker videre, at sambe-  
skattede selskaber reelt er undergivet dobbeltbeskatning, da selskaberne ikke tidligere i en

dansk indkomstopgørelse har fratrukket omkostninger til oparbejdelsen af immaterielle aktiver eller foretaget afskrivninger på de aktiver, der bliver omfattet af dansk beskatning.

FSR spørger, om dette ikke taler for, at internationalt sambeskattede selskaber bliver lige-stillet med selskaber, der på anden vis kommer under dansk beskatning.

#### *Kommentar*

FSRs bemærkning vedrører en problemstilling, der klart ligger uden for lovforslagets rammer. Det bemærkes dog, at de af FSR omtalte regler skal ses i lyset af, at der – som FSR også nævner - netop ikke som følge af datterselskabets indtræden i en dansk international sambeskatning udløses beskatning i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

25. FSR spørger, hvordan et selskab, der får fastsat en indgangsværdi efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 4 A, stk. 1 og 2, i øvrigt skal dokumentere den udenlandske beskatning over for de danske skattemyndigheder.

FSR spørger, om skattemyndighederne selv sørger for at indhente de nødvendige oplysninger via reglerne om myndighedernes udveksling af oplysninger, eller om selskaberne selv skal foretage sig noget aktivt.

#### *Kommentar*

Det er selskabet selv, der ved afgivelsen af oplysninger til Skatteforvaltningen skal angive den indgangsværdi, som ifølge selskabet skal anvendes.

Skatteforvaltningen kan – når der fx er indgået en informationsudvekslingsaftale med fraflytningslandet – anmode de udenlandske myndigheder om oplysninger om, i hvilket omfang der er udløst beskatning i fraflytningslandet, i det omfang selskabet ikke selv har afgivet oplysninger og fornøden dokumentation vedrørende dette forhold.

26. FSR opfordrer til, at de foreslåede regler får virkning allerede i 2019, og FSR foreslår også, at virkningstidspunktet sættes til aktiver og passiver, der bliver omfattet af dansk beskatning i indkomståret 2020 (gerne 2019) i stedet for, at virkningstidspunktet sættes per en bestemt dato, lige nu foreslået til den 1. januar 2020. Med et virkningstidspunkt knyttet til en bestemt dato risikeres u hensigtsmæssige diskussioner om, hvornår det præcis var, at selskabet blev omfattet af dansk skattepligt/et aktiv blev overført.

#### *Kommentar*

Skatteundgåelsesdirektivets regler om fraflytningsbeskatning skal være implementeret den 1. januar 2020, og lovforslaget er udformet i overensstemmelse hermed.

## Henstand med exitskatten – selskabsskattelovens § 26 og 27

27. FSR bemærker, at det fremover alene er et krav for henstand med exitskatten efter selskabsskattelovens § 26, at aktivet/passivet er overført til et hovedkontor eller et fast driftssted beliggende i et land inden for EU/EØS (med undtagelse af Lichtenstein).

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

FSR beder om, at det oplyses, om der er andre situationer, hvor ændringen fra ”skattemæssigt hjemmehørende” til ”beliggende” efter de foreslåede regler giver en ret til at anmode om henstand, som ikke består efter de gældende regler. FSR nævner eksempelvis situationen, hvor et aktiv flyttes fra et fast driftssted i Danmark til et hovedkontor inden for EU, når det pågældende selskab må anses for at have ledelsens sæde uden for EU.

### *Kommentar*

FSRs bemærkning antages at vedrøre en situation, hvor det pågældende selskab ikke er fuldt skattepligtigt i et EU-land, fordi det har ledelsens sæde uden for EU. Et selskab med hovedkontor inden for EU, men med ledelsens sæde uden for EU, vil dog under alle omstændigheder også have et fast driftssted i EU.

Den af FSR beskrevne situation er derfor omfattet af beskrivelsen i lovforslagets bemærkninger. Efter ordlyden af forslaget til selskabsskattelovens § 26, stk. 1, 1. pkt., omfatter bestemmelsen netop de situationer, hvor der sker overførsel af aktiver eller passiver til et land inden for EU samt Norge og Island, og selskabet enten er skattemæssigt hjemmehørende i det pågældende land eller har et fast driftssted i det pågældende land.

Bestemmelsen opregner udtømmende de situationer, hvor der kan anmodes om henstand med betaling af fraflytningsskatten.

28. FSR bemærker, at der inden for 6 måneder efter indkomstårets udløb skal gives oplysninger om de forfaldsgrunde, der følger af selskabsskattelovens § 27, stk. 4.

FSR spørger, om dette skal forstås sådan, at der alene består en pligt til at give oplysninger, såfremt der er en forfaldsgrund, eller består der en forpligtelse til efter udløbet af hvert af de 5 indkomstår, som henstanden består i at meddele skatteforvaltningen, at der ikke består en forfaldsgrund.

### *Kommentar*

Som det fremgår af den foreslåede bestemmelses ordlyd, er der tale om en positiv pligt til for hvert enkelt indkomstår at afgive oplysninger om de forhold, der medfører, at henstandssaldoen forfalder til betaling. Der skal samtidig gives (positive) oplysninger om, i hvilket land de relevante aktiver befinder sig.

## **Territorialprincippet – selskabsskattelovens § 8, stk. 2**

29. FSR bemærker, at det i høringsskemaet er kommenteret, at eventuelle ændringer, som følge af Bevola-dommen, falder uden for det nuværende lovforslags rammer.

Det undrer FSR, eftersom der gennemføres et lovforslag, der netop implementerer EU-regler, hvorfor det ville være nærliggende at medtage andre justeringer, som EU-retten havde nødvendiggjort. FSR beder endvidere om, at det oplyses, hvornår der forventes udstedt genoptagelsesstyresignaler, der imødekommer EU-dommene vedrørende selskabsskattelovens § 8, stk. 2, og § 31, stk. 2.

### *Kommentar*

Der henvises til det i høringssvaret anførte. Lovforslaget vedrører implementering af bestemte direktiver og altså ikke generelt overholdelsen af de forpligtelser, der følger af EU-retten.

## **Hybride mismatch - selskabsskattelovens § 8 C-E**

30. FSR beder om, at det oplyses, hvordan den foreslåede regel i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 4, adskiller fra den gældende regel i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, hvoraf følger, at territorialprincippet ikke gælder, hvis kildelandet frafalder beskatningen i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark.

### *Kommentar*

Territorialprincippet fraviges efter den nugældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 3. pkt., hvis fx dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, tildeler Danmark beskatningsretten til indkomsten i det faste driftssted.

Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 4, regulerer generelt situationen, hvor et hybridt mismatch skyldes en betaling til et tilsidesat fast driftssted, som er omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra d. Dette omfatter bl.a. tilfælde, hvor Danmark i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en anden stat ikke har beskatningsretten til en betaling til et fast driftssted i den anden stat, men hvor de interne regler i denne anden stat ikke giver anledning til et fast driftssted, således at betalingen ikke medregnes til indkomsten i det ”tilsidesatte” faste driftssted.

31. FSR bemærker, at efter selskabsskattelovens § 8 D, stk. 4, skal indkomst, som ellers ville blive henført til et tilsidesat fast driftssted i udlandet, medregnes til dansk indkomst, i det omfang ”et hybridt mismatch omhandler indkomst fra et tilsidesat fast driftssted”.

FSR bemærker endvidere, at definitionen af et ”hybridt mismatch” fordrer, at der i alle tilfælde er sket en betaling.



FSR spørger derfor, om det ikke fortsat kun er indkomst, der ikke kan allokere til et fast driftssted, der skal medregnes i den danske indkomstopgørelse, fordi territorialprincippet fortsat gælder efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2, hvis problemstillingen alene går på, at der efter danske regler består et fast driftssted i udlandet, som udlandet ikke accepterer.

#### *Kommentar*

Formålet med den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 4, er, at en indkomst skal beskattes i Danmark, hvis en betaling giver anledning til fradrag uden medregning som følge af et tilsidesat fast driftssted.

Resultatet af bestemmelsen bliver således, at indkomsten kun beskattes i Danmark, i det omfang indkomsten ikke beskattes i den anden stat.

32. FSR henviser til eksemplet i lovforslagets bemærkninger (L 28, side 60) vedrørende den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra e. I eksemplet yder et udenlandsk selskab A1 et lån til sit datterselskab A2, der er hjemmehørende i samme land som A1. I eksemplet henføres lånet imidlertid til en dansk filial af A2. FSR antager, at denne "henføring" sker, fordi lånet anvendes på aktiviteter i filialen.

I eksemplet sambeskattes selskab A1 og A2 efter reglerne i land A, og i denne sambeskatning indgår også indkomsten i A2's danske filial. A2's danske filial ejer samtlige aktier i et dansk selskab DK, som filialen indgår i dansk sambeskatning med. Herefter anføres der følgende i bemærkningerne:

*"Filial A2 fradrager rentebetalingerne på lånet i sin skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler i Danmark. Renteudgifterne overstiger dog filialens samlede indtægter, hvilket giver et underskud, som herefter udnyttes i selskab DK efter sambeskatningsreglerne. I land A medregnes indtægterne fra filial A2, mens renteindtægten imidlertid bliver tilsidesat, da betalingen anses for foretaget inden for samme konsoliderede enhed efter land A's sambeskatningsregler."*

Det oplyses i eksemplet, at land A tilsidesætter interne betalinger mellem enhederne. FSR påpeger, at hvis rentebetalingerne anses for interne, da vil Danmark også som alt overvejende hovedregel tilsidesætte de interne rentebetalinger.

FSR antager derfor, at når der i eksemplet opnås rentefradrag i Danmark, indebærer det, at renteudgifterne ikke er en intern betaling, men en betaling til kreditorselskabet A1, der må forventes at være skattepligtig heraf efter reglerne i land A.

FSR beder derfor om, at følgende konklusion i lovbemærkningerne uddybes:

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

*i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra e. Når bestemmelsen finder anvendelse, imødegås det pågældende fradrag uden medregning ved den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 2, ved at nægte fradraget i Danmark.”*

FSR påpeger, at hvis selskab A1, som er kreditor for lånet, beskattes af renteindtægterne i land A, så kan der ikke være tale om et ”fradrag uden medregning”.

#### *Kommentar*

Som det fremgår af FSRs citater fra lovbemærkningerne, er det i eksemplet netop forudsat, at selskab A1 som følge af sambeskatningsreglerne i land A ikke beskattes af renteindtægterne fra filialen i Danmark.

33. FSR spørger, om den gældende bestemmelse i ligningslovens § 2, stk. 6, ikke dækker mismatch efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra f. Der er tale om en situation, hvor betalerens jurisdiktion giver et fradrag for en fikseret betaling, som ikke anerkendes i betalingsmodtagerens stat, hvorfor der sker et fradrag uden medregning.

#### *Kommentar*

Umiddelbart vurderes der ikke at være et overlap mellem de former for hybride mismatch, der omfattes af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra f, og de tilfælde, hvor bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 6, om korresponderende forhøjelser i forbindelse med kontrollerede transaktioner finder anvendelse. Sidstnævnte bestemmelse medfører, at der kun kan opnås en armlængdenedsættelse af størrelsen af en fikseret betaling, hvis der sker en tilsvarende forhøjelse i det andet land.

34. FSR bemærker, at der efter den foreslåede regel i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, er tale om et hybridt mismatch i tilfælde, hvor der forekommer et dobbelt fradrag. FSR antager, at denne regel fremadrettet regulerer situationer omfattet af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt.

FSR beder om, at det bekræftes, at et fast driftssteds underskud kan modregnes hos danske sambeskattede selskaber – modsat hvad der gælder nu – selv om reglerne i det land, hvor hovedkvarteret for det faste driftssted er hjemmehørende, umiddelbart også giver adgang til at modregne underskuddet i den udenlandske indkomst, idet det afgørende efter den nye regel efter FSR's opfattelse må være, hvorvidt underskuddet rent faktisk anvendes i den udenlandske indkomst.

FSR påpeger, at når underskuddet ikke anvendes i begge jurisdiktioner, foreligger der ikke et ”dobbelt fradrag”.

#### *Kommentar*

Det kan ikke bekræftes.

I den af FSR skitserede situation vil der være tale om et dobbelt fradrag. Hvis underskuddet overføres til danske sambeskattede selskaber medfører det, at underskuddet modregnes i indkomst, der ikke medregnes i begge jurisdiktioner.

Det er ikke afgørende, om hovedkontoret i samme indkomstår har positiv indkomst at modregne underskuddet i, eller om underskuddet fremføres til udnyttelse i et senere indkomstår.

Der henvises i øvrigt til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3, som præciserer, at der kun opstår et hybridt mismatch, i det omfang betalerens jurisdiktion giver mulighed for fradrag, der kan modregnes i et beløb, der ikke er dobbelt medregnet indkomst.

35. FSR beder om, at det bekræftes, at hvis det land, hvor hovedkontoret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, anvender territorialprincippet og derfor ikke medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan underskuddet i det danske faste driftssted modregnes i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted eller for et dansk selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med, jf. selskabsskattelovens § 31.

FSR bemærker, at der i dette tilfælde ikke foreligger et dobbelt fradrag.

#### *Kommentar*

Det kan bekræftes, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, kun finder anvendelse, når der foreligger en situation med dobbelt fradrag.

36. FSR beder om, at det bekræftes, at hvis det land, hvor hovedkontoret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, ikke anvender territorialprincippet og derfor medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan udgifter i det danske faste driftssted modregnes i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted.

FSR bemærker, at det dobbelte fradrag sker i dobbelt medregnet indkomst, hvorfor der ikke er tale om et hybridt mismatch.

I tilfælde, hvor det danske faste driftssteds indkomstopgørelse udviser et underskud, spørger FSR, om underskuddet kan overføres til fradrag hos sambeskattede selskaber. I bekræftende fald spørger FSR til, hvor dette er reguleret.

#### *Kommentar*

Det kan bekræftes, at udgifter i det danske faste driftssted kan fradrages i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted. Det lægges til grund, at indtægter og udgifter, som kan henføres til det faste driftssted, ligeledes medregnes i hovedkontorets indkomstopgørelse, således at der er tale om dobbelt medregnet indkomst.

Det kan derimod ikke bekræftes, at et evt. underskud i det faste driftssted kan overføres til fradrag hos sambeskattede danske selskaber, idet underskuddet herved udnyttes i indkomst, der ikke medregnes i begge lande. Resultatet følger af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3.

37. FSR beder om, at det bekræftes, at hvis det land, hvor hovedkontoret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, ikke anvender territorialprincippet og derfor medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan renteudgifter fradrages ved den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted, men udgifterne kan også, hvis de medfører et underskud, modregnes i indkomsten for et dansk selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med, jf. selskabsskattelovens § 31, når der i den udenlandske indkomst er sket en rentefradragsbegrænsning, der medfører, at udgifterne de facto ikke udnyttes i den udenlandske indkomstopgørelse, idet der i så fald ikke sker dobbelt fradrag.

#### *Kommentar*

Det kan ikke bekræftes, at underskuddet kan overføres til et dansk sambeskattet selskab.

I det skitserede eksempel lægges det til grund, at det land, hvor hovedkontoret er hjemmehørende, medtager underskuddet i den udenlandske indkomstopgørelse. Der er derfor umiddelbart tale om et dobbelt fradrag i dobbelt medregnet indkomst. I det omfang underskuddet overføres til et dansk sambeskattet selskab, vil underskuddet blive udnyttet i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst. Der er derfor tale om et hybridt mismatch.

Det kan i denne sammenhæng ikke tillægges betydning, at det land, hvor hovedkontoret er hjemmehørende, har særlige regler om rentefradragsbegrænsning.

38. FSR beder om, at det bekræftes, at hvis det land, hvor hovedkontoret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, ikke anvender territorialprincippet og derfor medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan udgifter, der stammer fra afskrivning af et aktiv med mere end 100 pct. (fx efter de nye regler i L. 227/2018), modregnes i den danske indkomstopgørelse for det faste driftssted, men hvis udgifterne udgør et underskud, kan de også modregnes i indkomsten for et dansk selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med, jf. selskabsskattelovens § 31, idet der ikke foreligger et dobbelt fradrag.

FSR spørger, hvordan det bestemmes, om underskuddet stammer fra de nævnte afskrivninger og ikke afskrivninger foretaget op til 100 pct.

#### *Kommentar*

Det kan bekræftes, at den del af fradraget, der overstiger 100 pct., kan medføre et underskud, der kan overføres til fradrag i danske sambeskattede selskaber, når det lægges til grund, at denne del af fradraget ikke anerkendes skatteretligt efter reglerne i det land, hvor hovedkontoret er hjemmehørende.

Den del af afskrivningen, der overstiger 100 pct., udgør således ikke et dobbelt fradrag, og det er derfor uden betydning, om fradraget sker i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst.

Der ses i en situation som den beskrevne ikke at være noget behov for at fastlægge, om underskuddet i den danske filials indkomst netop kan henføres til den del af fradraget, der overstiger 100 pct.

39. FSR beder om, at det bekræftes, at hvis det land, hvor hovedkvarteret for det danske faste driftssted er hjemmehørende, ikke anvender territorialprincippet og derfor medtager indkomsten i det faste driftssted i den udenlandske indkomstopgørelse, da kan udgifter, der opgjort efter danske regler kan fradrages med 200, fuldt ud modregnes i det danske faste driftssted, selv om udgifter svarende til 50 ikke anerkendes som fradragsberettigede i hovedkvarterlandet (dvs. hovedkvarterlandet anerkender kun en udgift på 150), og hvis udgifterne i det faste driftssted medfører et underskud på 200.

Efter FSRs opfattelse, kan underskuddet modregnes fuldt ud i et dansk selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med, jf. selskabsskattelovens § 31, idet der ikke foreligger et dobbelt fradrag.

#### *Kommentar*

Det kan ikke bekræftes, idet det forudsættes, at det forskelligt opgjorte fradrag skyldes særlige begrænsninger i fradragsretten i det land, hvor hovedkontoret for den danske filial er hjemmehørende. Der henvises i øvrigt til kommentaren til punktet umiddelbart ovenfor.

40. FSR spørger, hvordan det reguleres, når et underskud i et fast driftssted i Danmark fradrages i den udenlandske indkomstopgørelse for hovedkvarteret i år 1, men først kan udnyttes i den danske indkomstopgørelse i år 8, hvor det i øvrigt modregnes i dobbelt medregnet indkomst.

#### *Kommentar*

Reglerne har ikke til formål at fjerne fradrag, når et dobbelt fradrag sker i dobbelt medregnet indkomst. Dette gælder, uanset om der er en tidsmæssig forskydning mellem, hvornår fradraget kan udnyttes i det faste driftssted og i hovedkvarteret. Da FSRs eksempel forudsætter, at dobbelt fradrag kun indrømmes i dobbelt medregnet indkomst, kan underskuddet derfor fremføres i Danmark til udnyttelse i det faste driftssted. Underskuddet kan derimod ikke udnyttes i koncernforbundne selskaber i Danmark, idet fradraget i så fald ville ske i indkomst, der ikke medregnes i begge lande.

41. FSR antager, at når underskud i et fast driftssted er endeligt og ikke kan bruges af hovedkvarteret, da skal underskuddet kunne anvendes af sambeskattede danske selskaber for, at de danske regler er i overensstemmelse med EU-retten.

FSR beder om, at det bekræftes, at de danske regler på denne måde vil være i overensstemmelse med EU-dommen om selskabsskattelovens § 31, stk. 2.

*Kommentar*

Det er umiddelbart vurderingen, at indførelsen af de foreslåede bestemmelser vil indebære, at dansk ret uden yderligere tilpasninger vil være i overensstemmelse med EU-Domstolens dom af 4. juli 2018 i sag C-28/17, NN A/S.

42. FSR henviser til lovforslagets side 63, hvor det anføres, at ”begrebet medregning anvendes endvidere i de tilfælde, hvor der kan være tale om dobbelt medregnet indkomst, som er defineret i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 8”.

FSR spørger, om der ikke menes den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 8?

*Kommentar*

Dette kan bekræftes. Der skulle have været henvist til definitionen af dobbelt medregnet indkomst, som foreslås i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 8.

43. FSR henviser til lovforslagets bemærkninger vedr. et tilsidesat fast driftssted, hvor det anføres (side 65): ”Eksempelvis kan det land, hvori enheden er beliggende, være forpligtet til at lempe indkomst fra et fast driftssted i overensstemmelse med den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, medens det land, hvori aktiviteten foregår, ikke anser aktiviteten for at udgøre et fast driftssted efter interne regler”.

FSR bemærker, at hvis det land, hvor det faste driftssted er hjemmehørende ikke anerkender det, så er der ingen dobbeltbeskatning at lempe i hovedkvarterlandet.

FSR spørger derfor, hvori det hybride mismatch består.

*Kommentar*

I det angivne eksempel består det hybride mismatch i, at hovedkontorlandet henfører indkomst til et fast driftssted i det andet land. Hovedkontorets hjemland skal som udgangspunkt ikke medregne indkomsten som følge af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem hovedkontorlandet og det andet land, idet det forudsættes, at lempelsen i hovedkontorlandet sker efter eksemptionsprincippet. Det andet land anerkender imidlertid ikke, at der består i et fast driftssted.

Der er således i udgangspunktet ingen af de to lande, der beskatter den indkomst, som efter de interne regler i hovedkontorlandet skal beskattes i det andet land. Dermed er det et hybridt mismatch med et tilsidesat fast driftssted.

44. FSR bemærker, at der efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 4, kun er tale om et hybridt mismatch, hvis det opstår mellem et skattesubjekt og en

tilknyttet person. Efter bestemmelsens ordlyd gælder dette imidlertid også mellem tilknyttede personer.

FSR beder om, at der angives et eksempel på, hvilken situation det angår.

#### *Kommentar*

Dette omfatter eksempelvis en situation, hvor en fysisk person har direkte eller indirekte indflydelse på 25 pct. eller mere i et selvstændigt skattesubjekt (subjektet) og to andre selvstændige skattesubjekter (A og B). Alle de selvstændige skattesubjekter betragtes i en sådan situation som tilknyttede personer, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 3. pkt. En transaktion mellem de to selskaber A og B, der udgør et hybridt mismatch, vil således være omfattet af bestemmelsen.

45. FSR bemærker, at efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, er en tilknyttet person også en fysisk person, der direkte eller indirekte har indflydelse i form af stemmer/kapital/overskud.

FSR spørger, om der kan opstå et mismatch mellem personen og selskabet i sådan en situation, og i givet fald hvordan dette neutraliseres, idet den fysiske person ikke selv er omfattet af selskabsskattelovens § 8 C.

#### *Kommentar*

Det kan bekræftes, at der kan opstå et hybridt mismatch mellem en fysisk person og et selskab i overensstemmelse med definitionerne i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C.

Neutraliseringsreglen i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 D finder dog kun anvendelse for selskaber og foreninger mv. Denne bestemmelse kan således kun anvendes til at neutralisere et hybridt mismatch for de omfattede selskaber og foreninger mv., og dermed ikke for en fysisk person.

Mismatchet skal derfor løses efter reglerne i det land, hvor selskabet mv. er hjemmehørende, eller hvor selskabet mv. har et fast driftssted, såfremt transaktionen vedrører dette faste driftssted.

46. FSR henviser til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, og beder om, at det uddybes, hvad der ligger i at ”agere sammen”.

#### *Kommentar*

Når en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt agerer sammen med en anden fysisk person eller selvstændigt skattesubjekt for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitaljerskat i et selskab mv., anses alle involverede for indehaver af de andres stemmerettigheder eller kapitalandele. Dette er relevant, når det skal vurderes, om der er tale om tilknyttede personer.

Formålet er at forhindre en skatteyder i at omgå reglerne ved, at skatteyderen fx formelt overfører sine stemmerettigheder i et selskab til en anden person, når denne anden person fortsat agerer under skatteyderens instruktion eller må forventes at agere i henhold til skatteyderens ønsker for så vidt angår udøvelsen af stemmerettighederne. Er dette tilfældet, vil skatteyderen nemlig reelt - men ikke formelt - fortsat have kontrollen over stemmerettighederne.

Det vil også omfatte situationer, hvor to eller flere personer eller selskaber indgår i et arrangement eller en aftale om brugen af stemmerettigheder eller kapitalejerskab, som muliggør, at de sammen kan gennemføre et hybridt mismatch arrangement med en eller flere af parterne.

Det vil endvidere omfatte situationer, hvor to eller flere personer eller selskaber aftaler, at en tredje person kan agere på deres vegne for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab i et selskab mv.

47. FSR spørger, hvad der gælder i relation til overgangsreglen for selskabsskattelovens § 2A, når aktiver/passiver er erhvervet fra tredjemand eller fra deltagerne for selskabsskattelovens § 2 A-beskatning.

#### *Kommentar*

Der gælder ingen særlig regel for disse tilfælde.

Efter selskabsskattelovens § 2 A, stk. 5, medfører indtræden af beskatning efter § 2 A ikke, at selskabets aktiver og passiver skal anses for afstået, idet deltagerne i stedet succederer i selskabets skattemæssige stilling. På samme måde medfører overgangsreglen i lovforslagets § 8, stk. 9, at ophævelsen af selskabsskattelovens § 2 A ikke udløser afståelsesbeskatning, idet der sker succession.

Selskabet vil altså i relation til de pågældende aktiver og passiver være stillet, som om det slet ikke havde været omfattet af selskabsskattelovens § 2 A.

#### **EBITDA-reglen – selskabsskattelovens § 11 C**

48. FSR henviser til høringsskemaets side 41-42, hvor der er kommenteret på den nærmere afgrænsning af genvundne afskrivninger i relation til anvendelsen af EBITDA-reglen, der foreslås indført i selskabsskattelovens § 11 C.

FSR udtrykker forståelse for kommentarerne i høringsskemaet, men bemærker, at der opstår en problemstilling, fordi der efter afskrivningslovens regler for visse aktiver ikke sondres mellem genvundne afskrivninger (foretagne afskrivninger > værditab) og kapitalgevinster (salgssum > anskaffelsessum).



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

FSR påpeger, at for andre aktiver kan en fortjeneste efter afskrivningsloven både omfatte genvundne afskrivninger og en kapitalgevinst. Eksempelvis er fortjeneste ved salg af egen-oparbejdet goodwill mv. skattepligtig efter afskrivningslovens § 40, stk. 6, selv om fortjenesten i dette tilfælde er en kapitalgevinst (salgssummen overstiger anskaffelsessummen på 0 kr.).

Efter FSRs opfattelse må svaret i høringsskemaet forstås således, at fortjenester efter afskrivningsloven altid skal medregnes som en ”afskrivning” i forhold til EBITDA-reglen, uanset om fortjenesten repræsenterer genvundne afskrivninger eller en kapitalgevinst. FSR finder, at dette ikke kan være korrekt. Til eksemplet med salg af egen-oparbejdet goodwill mv. bemærker FSR, at de driftsomkostninger mv., der er medgået til at skabe den egen-oparbejdede goodwill mv., er fragået i EBITDA i tidligere år, og fortjenesten bør derfor også medregnes til EBITDA.

Når det i høringsskemaet anføres, at næringsdrivende med fast ejendom i forhold til EBITDA-reglen skal fratække de genvundne afskrivninger fra EBITDA og medregne dem under afskrivninger - hvorved må forstås, at en kapitalgevinst på bygningen så dermed bliver stående i EBITDA - må der efter FSRs opfattelse også kunne ske en opdeling af fortjenesten på de aktiver, hvor afskrivningsloven ikke sondrer mellem de respektive fortjenester.

Det er således FSRs opfattelse, at selskaberne kan medregne kapitalgevinster (opgjort som det beløb, hvormed salgssummen overstiger den afskrivningsberettigede anskaffelsessum), til EBITDA.

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

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

FSR beder om, at det bekræftes, at den af FSR ovenstående model kan anvendes, hvor afskrivning sker aktiv for aktiv, og skattemæssig fortjeneste indtægtsføres i det år, hvor den realiseres, dvs. fx kan anvendes for immaterielle aktiver som goodwill mv.

#### *Kommentar*

Det kan bekræftes, at den af FSR anførte metode kan anvendes, hvor afskrivninger sker aktiv for aktiv, og skattemæssig fortjeneste indtægtsføres i det år, hvor den realiseres.

Dette indebærer, at der skal ske en opdeling af fortjenesten mellem genvundne afskrivninger og kapitalgevinster, selv om en sådan sontring ikke følger af afskrivningslovens regler. Det kan altså bekræftes, at kapitalgevinster eller -tab – opgjort som forskellen mellem salgssummen og den afskrivningsberettigede anskaffelsessum – skal medregnes til EBITDA. Den del af en fortjeneste efter afskrivningsloven, der vedrører genvundne afskrivninger, medregnes derimod ikke til EBITDA.

49. FSR spørger, om der kan anføres en administrativt håndtérbar løsningsmodel for kapitalgevinster på aktiver, der afskrives på anden måde, fx for driftsmidler.

*Kommentar*

Som også anført af FSR er det ikke muligt at anvende den samme metode, når afskrivninger foretages efter saldometoden, hvilket fx gælder for driftsmidler.

Afskrivninger efter saldometoden fungerer i et særskilt system, idet kapitalgevinster på driftsmidler indtægtsføres på afskrivningssaldoen og derfor kun kommer til udtryk i en nedsat afskrivningssaldo. Skulle der forekomme kapitalgevinster på aktiver, der afskrives efter saldometoden, er det derfor ikke administrativt muligt at udskille dem. Der skal derfor ikke ske medregning til EBITDA.

50. FSR beder om, at det bekræftes, at fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningsloven for ikke-næringsdrivende også skal medregnes til EBITDA efter EBITDA-reglen.

*Kommentar*

Det kan bekræftes.

51. Vedrørende vurderingen af finansiel leasing i relation EBITDA-reglen forstår FSR det således, at for leasingtager vil en leasingaftale være en ”finansiel leasingaftale” i forhold til nettofinansieringsudgifterne (overstigende låneomkostninger) som opgjort efter EBITDA-reglen, hvis aftalen for en leasinggiver regnskabsmæssigt er (eller ville blive) klassificeret som en finansiel leasingaftale efter IFRS 16.

*Kommentar*

Vurderingen af finansiel leasing vil fortsat ske efter de hidtidige kriterier, og leasingtagere vil i den henseende kunne inddrage de kriterier, der efter IFRS 16 skal anvendes ved regnskabsaflæggelsen for leasinggivere.

52. FSR beder om, at det bekræftes, at vurderingen af finansiel leasing ligeledes må gælde ved opgørelsen efter renteloftsreglen i selskabsskattelovens § 11 B.

FSR bemærker, at udsagnet i lovbemærkningerne angår opgørelse af nettofinansieringsudgifterne efter EBITDA-reglen, men at opgørelse af nettofinansieringsudgifterne i forhold til ”finansielle leasingbetalinger” sker ens for renteloftsreglen og EBIT-/EBITDA-reglen.

*Kommentar*

Det vil ligeledes gælde for renteloftreglen i selskabsskattelovens § 11 B, at vurderingen af finansiel leasing fortsat vil ske efter de hidtidige kriterier, og leasingtagere vil i den henseende kunne inddrage de kriterier, der efter IFRS 16 skal anvendes ved regnskabsaflæggelsen for leasinggivere.

53. FSR beder om, at det bekræftes, at vurderingen af finansiel leasing endvidere kan lægges til grund ved afgrænsningen af, hvornår en leasingaftale er en aftale om ”finansielt leasede aktiver” efter renteloftsreglen i selskabsskattelovens § 11 B, som for leasingtager medfører, at denne kan medregne den regnskabsmæssige værdi af det finansielt leasede aktiv til sine renteloftsaktiver efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5.

*Kommentar*

Lovforslaget indeholder ikke ændringer til selskabsskattelovens § 11 B, og spørgsmål om den nærmere fortolkning af denne bestemmelse ligger derfor uden for lovforslagets rammer.

54. FSR beder om, at det bekræftes, at hvis det for en leasingaftale vurderes, at leasingtager skal klassificere denne som indeholdende ”finansielle leasingbetalinger” efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 4, nr. 4, da medfører denne vurdering/klassifikation automatisk også, at leasingtager efter selskabsskatteloven § 11 B, stk. 5, 11. pkt., kan medregne den regnskabsmæssige værdi af det finansielt leasede aktiv til sine renteloftsaktiver.

*Kommentar*

Lovforslaget indeholder ikke ændringer til selskabsskattelovens § 11 B, og spørgsmål om den nærmere fortolkning af denne bestemmelse ligger derfor uden for lovforslagets rammer.

55. FSR bemærker, at der i den gældende EBIT-regel i selskabsskattelovens § 11 C ikke er bestemmelser, der tilsiger, at indkomst fra selskabers CFC-skattepligtige faste driftssteder i udlandet, indkomst fra selskabers CFC-skattepligtige datterselskaber i udlandet og indkomst fra ”skygge-genbeskatning” (jf. § 15, stk. 8-9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005) ikke skal medregnes til EBIT-indkomsten. Disse indkomster medregnes imidlertid ikke i EBITDA-indkomsten efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 1, nr. 3.

FSR beder om, at det bekræftes, at de nævnte indkomster heller ikke skal medregnes efter den gældende EBIT-regel.

*Kommentar*

Der kan om praksis vedrørende den gældende EBIT-regel henvises til SKM2014.577.SR.

56. FSR henviser til, at det af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 3, hvori overstigende låneomkostninger defineres, fremgår, at selskabsskattelovens § 11 B, stk. 4, nr. 6, finder tilsvarende anvendelse.

FSR bemærker, at dette indebærer, at låneomkostninger fra selskabers CFC-skattepligtige datterselskaber i udlandet og låneomkostninger fra ”skygge-genbeskatning” (jf. § 15, stk. 8-9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005) ikke skal medregnes ved opgørelsen af overstigende låneomkostninger efter EBITDA-reglen.

FSR påpeger, at dette i lovforslaget begrundes med, at CFC- og genbeskatningsindkomsten heller ikke medregnes til EBITDA-indkomsten.

Som FSR forstår det, er der tilsigtet en symmetri mellem, hvilke indkomster der medregnes til EBITDA-indkomsten, og hvilke låneomkostninger der medregnes til overstigende låneomkostninger.

I forlængelse heraf er det dog FSRs vurdering, at der mangler en undtagelse for låneomkostninger fra selskabers CFC-skattepligtige faste driftssteder i udlandet og låneomkostninger fra fondes CFC-skattepligtige datterselskaber i udlandet. Indkomsten fra disse medregnes heller ikke til EBITDA-indkomsten.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, der imødekommer dette.

57. FSR bemærker, at koncernreglen i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 7, kan betyde, at sambeskatningskredsen anvender en anden (højere) procent end 30 pct. til at opgøre EBITDA-beskæringen.

FSR bemærker, at det i disse tilfælde bør være denne højere procent, der anvendes i fordelingsreglen i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 6, 3. pkt.

Efter FSRs opfattelse bør det derfor i stk. 6, 3. pkt., fremgå, at fradragbeskæringen fordeles forholdsmæssigt, i det omfang det enkelte selskabs overstigende låneomkostninger overstiger 30 pct. eller den procentsats, der anvendes i medfør af stk. 7.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, der justerer selskabsskattelovens § 11 C, stk. 6, i overensstemmelse med det af FSR anførte.

58. FSR bemærker, at det i lovforslaget vedrørende anvendelse af en fremført EBITDA-saldo anføres, at fremførte udgifter benyttes af de selskaber, ”som har plads” til fradragene. Efter FSRs opfattelse peger dette i retning af, at fradraget skal (og kun kan) ske i de sambeskattede selskaber.

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

FSR beder om, at det bekræftes, at fradraget også alternativt kan foretages i administrationselskabet.

*Kommentar*

FSRs forståelse kan bekræftes. Koncerner kan i udnyttelsesåret selv prioritere placeringen af fremført fradrag for overstigende låneomkostninger, dvs. om fradrag skal ske i administrationselskabet eller i andre sambeskattede selskaber, hvori der er ”plads”.

Det bemærkes, at fremførslen af beskårne låneomkostninger ikke er tidsbegrænset, og prioriteringen har således ikke betydning for koncernens samlede skattebetaling.

59. FSR spørger, om fremført fradragkapacitet efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 5, også skal fordeles på sambeskattede selskaber og i givet fald hvordan.

*Kommentar*

Det fremgår af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 6, at beskårne låneomkostninger og uudnyttet rentefradragkapacitet fremføres samlet for de sambeskattede selskaber i administrationselskabet. Som det gælder for beskårne låneomkostninger, kan koncerner således i udnyttelsesåret selv prioritere placeringen af fremført fradrag for uudnyttet rentefradragkapacitet, dvs. om fradrag skal ske i administrationselskabet eller andre sambeskattede selskaber.

60. FSR beder om, at der i forhold til fradrag i selskaber, som har ”plads”, opstilles et tal-eksempel. Dette eksempel bør illustrere en situation, hvor sambeskatningskredsen har fremført fradragkapacitet fra tidligere år, hvis tilstedeværelsen af fremført fradragkapacitet har betydning for vurderingen af, i hvilket/hvilke selskaber der er ”plads”.

*Kommentar*

Det antages, at FSRs henvisning til, ”hvilke selskaber der har plads”, skal ses i forlængelse af ovenstående, hvor det redegøres for anvendelsen af en fremført EBITDA-saldo.

Der kan ikke umiddelbart anføres et eksempel, idet en koncern ikke både kan have en fremført EBITDA-saldo og en fremført uudnyttet rentefradragkapacitet, da disse i så fald må have udlignet hinanden i et tidligere indkomstår.

En fremført uudnyttet rentefradragkapacitet udnyttes forud for fordelingen af eventuel rentefradragsbeskæring i koncernen. Fradragsbeskæringen fordeles herefter forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskaber efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 6, 3. pkt.

61. FSR henviser til, at en koncern kan vælge at medtage eller ikke at medtage koncernens finansielle selskaber i EBITDA-reglen, og at valget er bindende for en periode på 10 år. Efter udløbet af denne periode kan et nyt valg træffes for den kommende 10 års periode.

FSR beder om, at det bekræftes, at bindingsperioden først begynder at løbe fra og med det første år, hvor der har været anledning til at træffe et valg – altså fra og med det første år, hvor koncernen har finansielle selskaber.

*Kommentar*

Det kan bekræftes.

62. FSR beder om, at det bekræftes, at for koncerner, der i det første indkomstår med den nye EBITDA-regel - dvs. normalt i indkomståret 2019 - har finansielle selskaber, vil det til- eller fravalg, der træffes for 2019, være bindende i 10 år frem til og med indkomståret 2028.

*Kommentar*

Det kan bekræftes.

63. FSR beder om, at det bekræftes, at hvis en koncern først senere - fx i indkomståret 2022 - får et finansielt selskab, må det betyde, at koncernen først skal til- eller fravælge i 2022, hvilket så vil være bindende i 10 år, og at perioden 2019-2021, hvor der ikke fandtes finansielle selskaber i koncernen, derfor er uden betydning for, hvornår bindingsperioden starter.

*Kommentar*

Det kan bekræftes.

64. FSR bemærker, at ordlyden forekommer uklar, da det følger af ordlyden, at ”til- og fravalg” er bindende i 10 år regnet fra det indkomstår, hvor koncernens finansielle selskaber første gang ”medtages”.

FSR påpeger, at der i tilfælde af ”fravalg”, jf. første led, ikke er tale om, at finansielle selskaber ”medtages”, jf. andet led.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, der præciserer bestemmelsen.

65. FSR bemærker, at det efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 11 C, stk. 8, 4. pkt., gælder, at ”koncerner, jf. § 31 C, kan vælge, at stk. 1-7 skal finde anvendelse for koncernens finansielle selskaber”.

FSR spørger, hvilket selskab i koncernen, der skal træffe valget på vegne af de sambeskattede selskaber i koncernen. FSR spørger uddybende, om det er koncernens ultimative moderselskab (hvad enten dette er dansk eller udenlandsk), jf. tilsvarende selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, hvor det er det ultimative moderselskab, der kan tilvælge international sambeskatning.

*Kommentar*

Valget skal træffes af koncernens danske administrationsselskab, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6. De er hensigten at tydeliggøre dette ved et ændringsforslag, som fremsættes ved 2. behandlingen.

66. Såfremt det er koncernens ultimative moderselskab, der træffer valget, er det FSRs opfattelse, at lovforslaget mangler regulering svarende til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, om de situationer, hvor et ultimativt moderselskab bliver opkøbt, fusioneres eller spaltes (eller likvideres).

*Kommentar*

Spørgsmålet er ikke relevant, idet det er administrationsselskabet, der vil skulle foretage valget, jf. ovenfor.

67. FSR beder om, at det bekræftes, at bindingsperioden (for det ultimative moderselskabs koncern) forbliver den samme, selv om kredsen af finansielle selskaber i koncernen udvides eller mindskes, jf. tilsvarende i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3.

*Kommentar*

Det kan bekræftes, at valget er bindende, og at bindingsperioden forbliver den samme for administrationsselskabet, selv om koncernen køber et yderligere finansielt selskab eller sælger et af de eksisterende finansielle selskaber.

68. FSR bemærker, at det af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens 11 C, stk. 8, sidste pkt., fremgår, at ”Uanset 5. pkt. omfatter stk. 1-7 ikke livsforsikringsselskaber”.

Efter FSRs opfattelse bør dette rettes til ”Uanset 4. pkt. omfatter stk. 1-7 ikke livsforsikringsselskaber” – da det er 4. pkt., der fastsætter, at stk. 1-7 kan vælges for de finansielle selskaber (men altså dog ikke for livsforsikringsselskaber).

*Kommentar*

Dette kan bekræftes, og ordlyden af bestemmelsen vil blive foreslået tilrettet ved et ændringsforslag, som fremsættes ved 2. behandlingen.

69. FSR beder om, at det bekræftes, at skattepligtig indkomst opgjort efter tonnageskatte- loven, som i henhold til forslaget til selskabsskattelovens § 11 C, stk. 1, ikke skal indgå ved opgørelsen af den skattemæssige EBITDA, alene omfatter selve tonnageindkomsten (skalaindkomsten) opgjort på grundlag af nettotonnagen og således ikke et rederis anden indkomst, som opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, og derfor skal medregnes ved opgørelsen af EBITDA-indkomsten.

*Kommentar*

Det kan bekræftes.

70. Det er FSRs opfattelse, at den gældende EBIT-regel ikke gælder for tonnageskattede selskaber. FSR tager derfor den foreslåede ændring vedrørende tonnageskattede selskaber som udtryk for en egentlig lovændring, således at selskabsskattelovens § 11 C fremadrettet også vil omfatte tonnageskattede selskaber.

FSR beder om, at det bekræftes, at tonnageskattede selskaber ikke tidligere har været underlagt fradragsbegrænsning efter EBIT-reglen i selskabsskattelovens § 11 C.

#### *Kommentar*

Dette kan ikke bekræftes. Det er tværtimod vurderingen, at tonnageskattede selskaber også er omfattet af den gældende EBIT-regel i selskabsskattelovens § 11 C, jf. henvisningen til ”skattelovgivningens almindelige regler” i tonnageskattelovens § 12, stk. 1.

71. FSR foreslår - med henblik på at ensrette selskabsskatteloven og tonnageskatteloven samt opnå gennemsigtighed i lovgivningen – at der konsekvensrettes i tonnageskattelovens § 12, således at denne specifikt henviser til både selskabsskattelovens §§ 11 B og 11 C.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, der imødekommer dette.

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

FSR beder om, at det bekræftes, at IFRS 16 ikke får betydning for den hidtidige skattemæssige klassifikation af timecharter og bareboat aftaler (uden besætning) som operationel leasing i overensstemmelse med de principper, der gælder efter IAS 17.

#### *Kommentar*

Som der også er redegjort for i høringsskemaet, medfører den foreslåede EBITDA-regel i sig selv ingen ændringer i forhold til sontringen mellem operationel og finansiell leasing.

### **CFC-beskatning - selskabsskattelovens § 32**

73. FSR henviser til, at det følger af den foreslåede bestemmelse til selskabsskattelovens § 32, stk. 1, at CFC-reglerne fortsat ikke skal finde anvendelse på et moderselskabs aktier i et datterselskab, der udgør aktier i eller investeringsbeviser mv. i investeringselskaber efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

FSR beder om, at det bekræftes, at undtagelsen også gælder for aktier i datterselskaber, der ejes via et mellemliggende investeringselskab, uanset om datterselskabet selv er et investeringselskab.



FSR påpeger, at hvis moderselskaber kontrollerer et investeringsselskab, der har et datterselskab med finansielle indtægter, vil disse indtægter allerede være fuldt ud lagerbeskattede i moderselskabet qua lagerbeskatningen af det mellemliggende investeringsselskab. Efter FSRs opfattelse bør undtagelsen derfor også gælde for datterselskaber, der ejes via investeringsselskaber.

I benægtende fald opfordrer FSR til, at ordlyden tilrettes, således at undtagelsen udvides til også at omfatte aktierne i datterselskaber, der ejes via kontrollerede investeringsselskaber, da indkomsten ellers vil blive dobbeltbeskattet. FSR påpeger, at lempelsesreglen i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 14, ikke tager højde for denne situation.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

74. FSR opstiller et eksempel, hvor tre selskaber besidder henholdsvis 51 pct. af stemmerne, 51 pct. af kapitalen og har ret til 51 pct. af overskuddet.

FSR konstaterer, at alle tre selskaber efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, der bestemmer, hvornår der er tale om et moderselskab, skal anses for at være moderselskab for CFC-selskabet i henhold til CFC-reglerne.

FSR spørger, med hvilke andele de tre moderselskaber skal medregne indkomsten fra CFC-selskabet.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

75. FSR henviser til høringsskemaet, hvori det bemærkes, at ”ret til overskud” vedrører udbetaling af midler fra indeværende års overskud, reserverne og egenkapitalen, når der består et retskrav på at modtage dem.

FSR beder om, at det oplyses, på hvilket grundlag det skal vurderes, om der er tale om mere end 50 pct. af overskuddet, når udbetalingen vedrører midler fra såvel tidligere år som indeværende år.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

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

FSR beder om, at det revurderes, hvorvidt der fortsat bør fastlægges en fortolkning, hvorefter en earn-out skal medregnes til retten til overskud efter selskabsskattelovens § 32, stk. 6.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

77. FSR bemærker, at besiddelser, der ejes af en tilknyttet person, skal medregnes, når det opgøres, om et selskab er moderselskab for CFC-selskabet.

FSR opstiller følgende eksempel: Selskab A råder over 25 pct. af stemmerettighederne i selskab B. Dvs. selskab B er en tilknyttet person. Selskab B råder over 25 pct. af stemmerne i CFC-selskabet. FSR spørger, om selskab A til sine egne stemmer skal medregne 12,5 pct. af den tilknyttede persons stemmerettigheder, når det vurderes, om selskab A er moderselskab for CFC-selskabet.

FSR spørger, om der alternativt skal medregnes 0 pct. af stemmerne i det tilknyttede selskab, da den tilknyttede persons stemmeandel ikke er stor nok til, at der består en indflydelse i CFC-selskabet.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

78. FSR beder om, at det bekræftes, at der ikke udløses CFC-beskatning i følgende tilfælde:

*"Et 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 er altså en tilknyttet person i forhold til A, for så vidt*

*angår retten til overskud. B ejer 60 pct. af kapitalen i et CFC-selskab, hvori A også direkte ejer 40 pct.”*

Efter FSRs opfattelse er det kun selskab B's overskudsrettigheder i CFC-selskabet, der skal medregnes til A's eventuelle besiddelser, da selskab B kun er en tilknyttet person, som følge af A's ret til overskud i selskab B.

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

FSR bemærker, at selskab A ejer 40 pct. af kapitalen i CFC-selskabet. FSR spørger, om selskab B fortsat udgør en tilknyttet person i forhold til A, når A kun ejer 10 pct. i selskab B.

I bekræftende fald spørger FSR, om det kun er 10 pct. af selskab Bs aktiebesiddelse i CFC-selskabet (10 pct. af 60 pct.), dvs. 6 pct. af selskab Bs aktiebesiddelse, der skal medregnes til As aktiebesiddelse på 40 pct., hvormed det endelige resultat er, at der ikke udløses CFC-beskatning, fordi selskab A inkl. selskab B's besiddelser samlet kun ejer 46 pct. af kapitalen i CFC-selskabet.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

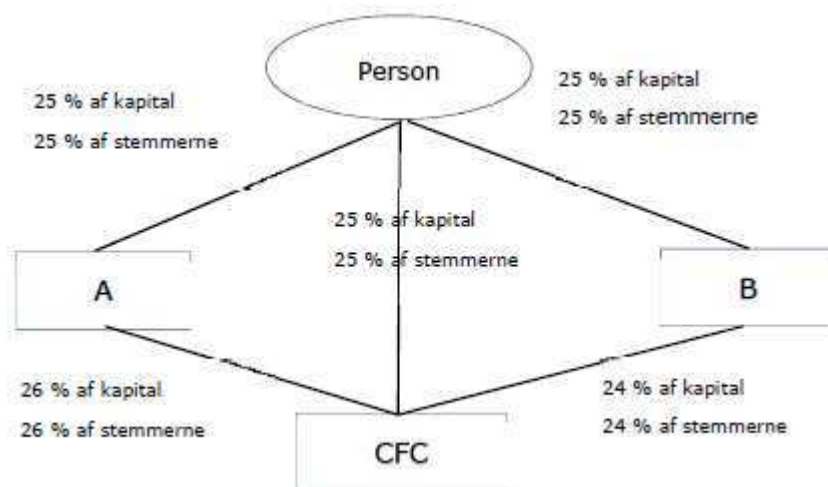
79. FSR henviser til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, 4. pkt. hvorefter alle selskaber anses for tilknyttede personer, når en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte har en indflydelse i selskaberne på 25 pct. eller mere.

FSR spørger, om indflydelsen skal opgøres på grundlag af den samme rettighed. FSR bemærker, at det angives, at også moderselskabet skal anses for en tilknyttet person. FSR spørger i så fald, hvem der skal beskattes af CFC-indkomsten.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

80. FSR spørger, om de danske selskaber A og B bliver CFC-beskattet i nedenstående tilfælde, og i bekræftende fald om de selv kan vælge mellem, om de medregner indkomsten i CFC-selskabet efter andelen af kapitalen eller andelen af stemmerne.



#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

81. FSR bemærker, at det i lovforslaget foreslås, at der fastsættes en indgangsværdi svarende til handelsværdien for immaterielle aktiver, som CFC-selskabet har erhvervet eller oparbejdet, før moderselskabet erhvervede aktierne i selskabet fra en ikke tilknyttet person. Reglen får ifølge lovforslaget virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

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

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

FSR opfordrer til, at det i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 8, indskrives, at den forhøjede indgangsværdi efter lovforslagets § 8, stk. 11, tilsvarende lægges til grund ved indirekte afståelsesbeskatning.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

82. FSR bemærker, at efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal samtlige aktiver og passiver anses for afstået, hvis moderselskabet nedbringer sin ejerandel direkte eller indirekte. Der skal således også medregnes avancer/tab på ikke-CFC-aktiver.

FSR beder om, at det bekræftes, at den samlede skattepligtige indkomst dermed øges med den følge, at CFC-indkomsten formindskes forholdsmæssigt.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

83. FSR henviser til høringsskemaet, hvori det angives, at CFC-indkomst ikke kan behandles som finansiel indkomst efter fx rentefradragsbegrænsningsreglerne. FSR er forundret over dette, da legitimeringen af CFC-beskatning i høj grad er, at reglerne skal sikre, at Danmark ikke går glip af mobile indkomster. FSR bemærker, at hvis indkomsterne var indtjent i Danmark, så kunne de medtages i rentefradragsbegrænsningsopgørelsen, hvorimod indkomsterne, hvis de er indtjent i udlandet, men CFC-beskattes i Danmark, ikke kan medtages.

FSR beder om en uddybning af begrundelsen for, at CFC-indkomst ikke kan behandles som en finansiel indtægt i relation til øvrige danske regler.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

84. FSR er tilfreds med, at indkomst fra egenudviklede immaterielle aktiver – i modsætning til hvad der fremgik af høringssudkastet – ikke skal medregnes i CFC-indkomsten.

FSR påpeger, at dette medfører et behov for opdeling af datterselskabets immaterielle aktiver i egenudviklede aktiver og ikke-egenudviklede aktiver. Efter FSRs opfattelse, giver en sådan opdeling anledning til mange problemstillinger.

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

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

FSR bemærker, at det ved besvarelse af det første spørgsmål er nødvendigt at fastslå, hvori aktivet egentlig består, dvs. om der er tale om ét eller flere immaterielle aktiver.

FSR har i sin henvendelse under afsnit 1.1.3 beskrevet et eksempel (se spørgsmål nr. 1515 ovenfor), hvor et nyt softwareprodukt udvikles på grundlag af et standardssystem, der indkøbes fra en tredjemand.

FSR spørger, om der i dette tilfælde er tale om ét samlet aktiv, bestående af såvel det indkøbte standardssystem som den videreudvikling, selskabet har foretaget herpå, eller om der er tale om to separate aktiver.

Såfremt der er tale om to separate aktiver, beder FSR om, at det bekræftes, at det indkøbte standardssystem er omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, mens den videreudvikling, selskabet har foretaget herpå, ikke er omfattet.

Såfremt der er tale om ét samlet aktiv, spørger FSR, om dette aktiv er omfattet af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3.

FSR bemærker, at besvarelsen af dette spørgsmål må bero på, hvorvidt det pågældende aktiv anses for at være foranlediget af selskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

85. FSR bemærker, at virkelighedens verden i mange tilfælde er mere kompleks end dette lille eksempel illustrerer. Inden for medicinalindustrien udvikles nye produkter ved, at der iværksættes præ-kliniske forsøg, herefter såkaldte fase 1, 2, 3 og 4 forsøg, der udtages patent, og der indhentes markedsføringstilladelser. Det kan også forekomme, at et patentret aktiv opgives, men på et senere tidspunkt genoptages og videreudvikles til et helt nyt aktiv, der eventuelt patenteres.

FSR påpeger, at opgørelsen af et selskabs CFC-indkomst, med udvidelsen af CFC-begrebet til også at omfatte afkast af immaterielle aktiver indeholdt i salgsprisen for varer og tjenesteydelser, styres af de immaterielle aktivers karakter og af, hvorvidt de er erhvervet, før eller efter et selskab kommer under kontrol af et andet selskab. Der er derfor efter

FSRs opfattelse et stærkt behov for, at denne problemstilling belyses grundigt i form af vejledning med konkrete eksempler.

FSR beder om, at der tages stilling til, hvornår et immaterielt aktiv, hvis udvikling er påbegyndt, før et selskab kom under kontrol af et andet selskab, men færdigudvikles efter dette tidspunkt, anses for anskaffet i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3's forstand.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

86. FSR bemærker, at det desuden er centralt, om aktivet er ”foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed”.

FSR beder om, at definitionen heraf uddybes, og at det bekræftes, at definitionen skal forstås bredere end de definitioner, der følger af bestemmelserne i ligningslovens §§ 8 B og 8 X.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

87. FSR bemærker, at ”forsknings- og udviklingsvirksomhed” umiddelbart ses at rumme enhver forskning og udviklingsaktivitet, der sigter imod udvikling af produkter, processer m.v., der falder ind under begreberne patenter, know-how og ophavsret til videnskabeligt arbejde.

FSR påpeger, at det synes mere usikkert, hvorledes det forholder sig med aktiviteter, der tager sigte på udvikling af en række af de øvrige immaterielle aktiver, der omtales i bestemmelsen, herunder særligt varemærker, ophavsret til litterære eller kunstneriske værker og ophavsret til spillefilm.

FSR beder om, at det bekræftes, at sådanne immaterielle aktiver anses for ”foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed”, hvis datterselskabet selv forestår udvikling og produktion af aktiverne i form af fx afholdelse af forfatterhonorarer og indspilningsomkostninger.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål,

der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

88. FSR bemærker, at det særligt vedrørende varemærker, logoer m.v. gør sig gældende, at sådanne aktiver vanligvis udvikles og får værdi i kraft af afholdelse af markedsføringsomkostninger.

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

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

89. FSR beder om, at det bekræftes, at dette også gælder, selv om en del af værdien af et varemærke eller et logo indirekte kan tilskrives, at koncernselskaber, der forestår distributionen af selskabets varer på deres lokale, geografiske markeder, løbende afholder lokale markedsføringsomkostninger med henblik på salg af varerne på deres lokale markeder.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

90. FSR beder om, at det bekræftes, at immaterielle aktiver, der udvikles af datterselskabet selv, men hvor der indgår bidrag i form af serviceydelser købt fra tredjemand, anses for egenudviklede. Dette kunne fx være indenfor medicinalindustrien, hvor en væsentlig del af udviklingen af nye lægemidler består af kliniske tests, der ofte udføres af uafhængige tredjemænd.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

91. FSR beder om, at det bekræftes, at selskaber, der har oparbejdet immaterielle rettigheder via contract R&D med koncerninterne eller koncerneksterne parter, skal anse sådanne immaterielle rettigheder for et resultat af datterselskabets egen forsknings og udviklingsvirksomhed.



FSR bemærker, at datterselskabet sædvanligvis efter kontrakten vil være ejer af de immaterielle rettigheder, og de immaterielle rettigheder udvikles for datterselskabets regning og risiko, uanset om selve forskningen foretages af tredjemand under en servicekontrakt.

FSR påpeger, at det er sædvanligt, at dele af udviklingen af immaterielle rettigheder foretages under serviceaftaler, hvor en anden person leverer forskning og udviklingsydelser for en opdragsgiver, der kontraktuelt vil have rettighederne til det udviklede immaterielle aktiv.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

92. Efter FSRs opfattelse bør undtagelsen for egenudviklede immaterielle aktiver udvides til også at omfatte immaterielle aktiver, hvori der indgår større eller mindre elementer, der er købt af uafhængige tredjemand, eksempelvis et standardsystem, hvorpå et nyt softwareprodukt udvikles.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

93. FSR henviser til det sidste punktum i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, hvorefter forsknings- og udviklingsaktiviteten skal have fundet sted efter det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet.

FSR forstår dette således, at det afgørende i denne forbindelse er tidspunktet, hvor moderselskabet opfylder betingelserne i selskabsskattelovens § 32, stk. 1.

Det undrer derfor FSR, at den tilsvarende betingelse i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 4, 4. pkt., er formuleret anderledes, idet det afgørende efter denne bestemmelse er, hvornår moderselskabet anses for moderselskab som følge af erhvervelse af ejerandele i datterselskabet fra en ikke tilknyttet person.

FSR spørger, hvad begrundelsen er for forskellen af ordlyden i de to bestemmelser.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

94. Efter FSRs opfattelse er det forbundet med betydelig usikkerhed, hvorledes den andel af salgsprisen for en vare eller tjenesteydelse, der kan anses for anden indkomst fra immaterielle aktiver, i praksis skal opgøres.

Under antagelse af, at et selskab har opgjort denne andel af salgsprisen, opstår der efter FSRs opfattelse yderligere spørgsmål om, hvilke omkostninger der kan henføres til sådan indkomst.

FSR beder om, at det bekræftes, at indkomsten skal opgøres som en nettoindkomst, hvori alle omkostninger, der direkte og indirekte kan henføres til sådan anden indkomst kan fradrages.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

95. FSR opstiller følgende eksempel.

Et selskab producerer, markedsfører og sælger mærkevarer baseret på unikke og meget værdifulde varemærker og logoer, der er ejet af det pågældende selskab. Det skønnes, at selskabets varer opnår en salgspris, der er 40 pct. højere end tilsvarende produkter, der ikke har en tilsvarende branding. Selskabets omsætning og omkostninger er i hovedposter som følger (t.kr):

- Omsætning: 1.000.000
- Vareforbrug: 400.000
- Salgs- og markedsføringsomkostninger: 400.000
- Administrationsomkostninger: 100.000
- Resultat før skat: 100.000

FSR spørger, hvor stort et beløb der, under disse forudsætninger, skal anses som indkomst fra selskabets varemærker og logoer.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

96. FSR spørger om, hvilket selskab der skal medregne anden indkomst fra immaterielle aktiver i følgende eksempel.

Et udenlandsk selskab ejer immaterielle aktiver, som er grundlaget for varer, som selskabet sælger til sit udenlandske datterselskab, som har et distributionsnet, igennem hvilket datterselskabet videresælger varerne. Datterselskabet betaler sit udenlandske moderselskab en pris, der svarer til, hvad parterne finder, er handelsværdien for varerne.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

97. FSR spørger om, hvilket selskab der skal medregne anden indkomst fra immaterielle aktiver i følgende eksempel.

Et udenlandsk selskab ejer immaterielle aktiver. En del af det immaterielle aktiv var udviklet, da moderskabet erhvervede aktierne i selskabet, men efterfølgende er der sket en videreudvikling af det immaterielle aktiv. Det udenlandske selskab giver et udenlandsk datterselskab brugsret til sine immaterielle aktiver, og herfor betaler datterselskabet en royalty til det udenlandske selskab. Datterselskabet producerer varer på grundlag af det immaterielle aktiv, men har videreudviklet varerne på basis af egne oparbejdede immaterielle aktiver. En del af denne udvikling er sket, efter moderselskabet erhvervede aktierne i det udenlandske selskab. Datterselskabet sælger herefter varerne til eksterne købere.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

98. FSR spørger om, hvilket selskab der skal medregne anden indkomst fra immaterielle aktiver i følgende eksempel.

Et udenlandsk selskab ejer immaterielle aktiver. Det udenlandske selskab giver et udenlandsk datterselskab brugsret til de immaterielle aktiver, og herfor betaler datterselskabet en royalty. Det immaterielle aktiv er udviklet af det udenlandske selskab, efter moderselskabet erhvervede aktierne i selskabet. Datterselskabet producerer på basis af de immaterielle aktiver varer, som det sælger til det danske moderselskab. Det danske moderselskab betaler herfor datterselskabet, hvad der anses for handelsværdien for varerne.

I tilfælde af, at en del af moderselskabets betaling skal anses for ”anden indkomst” for det modtagende udenlandske datterselskab, spørger FSR, om moderselskabet kan fratække denne udgift efter statsskattelovens § 6.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

99. FSR bemærker, at det i høringsskemaet anføres, at afståelsessummer for aktier, der efter selskabsskattelovens § 2 D kvalificeres som udbytte, som følge af denne kvalifikation tillige er omfattet af ligningslovens § 16 A.

Det er FSR uforstående over for, da ligningslovens § 16 A definerer udbytte, som alt der udloddes til aktuelle aktionærer.

FSR bemærker, at den sum, der efter selskabsskattelovens § 2 D omkvalificeres til udbytte, ikke kommer fra selskabet, men fra køberen af aktierne. FSR bestrider ikke, at der er tale om udbytte.

FSR spørger dog, hvordan udbytte efter selskabsskattelovens § 2 D kan være omfattet af ligningslovens § 16 A, når der ikke i ligningslovens § 16 A er en henvisning til, at selskabsskattelovens § 2 D udbytte også anses for udbytte efter ligningslovens § 16 A.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

100. FSR bemærker, at indtægter fra finansiel leasing efter selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 7, medregnes til CFC-indkomsten, men efter selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, kan denne indkomst ikke opgøres med fradrag af de udgifter, der vedrører indkomsten.

FSR påpeger, at det i høringsskemaet anføres, at det er nettoindkomsten, der udgør CFC-indkomst.

FSR beder om, at det oplyses, om nettoindkomsten kan opgøres med fradrag af udgifter, der ikke i øvrigt ville være fradragsberettiget.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

101. FSR antager, at aktiviteter, som ikke umiddelbart er knyttet til varesalget/faktureringsfunktionen kan medtages og føre til en konklusion om, at faktureringselskabet bidrager med tilpas ”økonomisk værdi”, når det skal bedømmes, om et selskab bidrager

med ”ringe økonomisk værdi” efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 9.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

102. FSR henviser til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 9, hvorefter et faktureringselskab er et selskab, der sælger til ”tilknyttede personer”.

FSR antager, at ”tilknyttede personer” skal defineres i overensstemmelse med den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, hvilket medfører, at fx salg til selskaber, der har en ejerandel på 25 pct. i moderselskabet, kan gøre et selskab til et faktureringselskab.

FSR beder om, at det bekræftes, at bestemmelsen kun gælder, når selskabet udelukkende har salg til tilknyttede personer, og dermed at et selskab ikke omfattes af bestemmelsen, hvis selskabet har salg til eksterne købere.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

103. FSR spørger, om et selskab, der køber varer fra koncernforbundne selskaber i land A og videresælger disse varer til koncernforbundne selskaber i land B, vil blive anset for et faktureringselskab, når den organisatoriske årsag til selskabets køb og salg er, at det er praktisk at have et selskab, der står for den samlede indfortoldning af varer, der efterfølgende videresælges til koncernselskaber i samme land, der står for salget til (for)brugerne.

*Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

104. FSR bemærker, at det af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 8, følger, at anskaffelsessummen for aktiver og passiver i CFC-selskabet fastsættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor CFC-selskabet kom under kontrol. Dette forslås ændret, sådan at anskaffelsessummen i stedet skal sættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for CFC-selskabet ved en aktieerhvervelse fra ikke-tilknyttede personer.

FSR påpeger, at danske moderselskaber i CFC-sammenhænge har kunnet forudse en afståelsesbeskatning baseret på handelsværdien på tidspunktet, hvor datterselskabet første gang blev omfattet af CFC-beskatning.

FSR spørger, om forslaget betyder, at disse moderselskaber nu skal finde ud af, hvad handelsværdien var det første år, datterselskabet blev et CFC-datterselskab, selv om dette tidspunkt ligger efter det tidspunkt, hvor aktierne blev erhvervet fra tredjemand.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

105. FSR bemærker, at lovforslaget indebærer, at afståelsesbeskatningen ved nedbringelse af ejerandele i CFC-selskabet udvides fra at vedrøre aktiver og passiver omfattet af aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven til at vedrøre alle aktiver og passiver, når afkastet herfra er CFC-indkomster.

FSR bemærker, at beskatningen ligesom efter gældende regler sker ved, at datterselskabet anses for at have afstået en andel af de pågældende aktiver svarende til reduktionen af moderselskabets ejerandel i datterselskabet. Aktiverne anses for afstået til handelsværdi.

FSR påpeger, at denne udvidelse kan have betydning for ethvert frasalgs af datterselskaber, der ejer immaterielle aktiver såsom patenter, know-how og varemærker, uanset om afkastet på disse aktiver hidtil har været så beskedent, at datterselskabet aldrig tidligere har overskredet indkomstgrænsen på 1/3.

FSR bemærker, at det vel er nødvendigt at foretage en nærmere vurdering af, om den "fiktive" avance på sådanne aktiver kan være af en sådan størrelse, at den udgør mere end halvdelen af den "fiktive" avance på alle datterselskabets øvrige aktiver samt øvrig indkomst i salgsåret.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

106. FSR påpeger, at hvis der er tale om et datterselskab med væsentlige immaterielle aktiver, vil en aktieafhændelse nødvendiggøre omfattende opgørelser og beregninger, som efter omstændighederne kan være meget komplicerede.

FSR bemærker, der eksempelvis skal foretages en værdiansættelse til handelsværdi af hvert enkelt aktiv. FSR henviser i den forbindelse til sin beskrivelse af, hvor komplekst det er at udsondre og klassificere de enkelte aktiver (se pkt. 16 ovenfor).

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

FSR beder om, at bestemmelsen genoverjes. FSR er forstående over for værnshensynet, men mener, at der bør kunne findes en metode, der på bedre vis afbalancerer dette hensyn, når der også er et hensyn til ikke at påføre virksomhederne alt for store, unødige administrative byrder. FSR foreslår, at dette kunne ske ved indførelse af en substanstest.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

107. FSR påpeger, at den foreslåede udvidelse af reglerne om fiktiv afståelsesbeskatning efter selskabsskattelovens § 32, stk. 10, der bl.a. medfører, at immaterielle aktiver omfattes, bliver endnu større, når der henses til, at der foreslås ændringer i, hvordan anskaffelsessummerne fastsættes.

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

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

108. FSR beder om, at det bekræftes, at der ikke sker en nedbringelse af ejerandelen, hvis moderselskabet går fra at eje 50 pct. af kapitalen til at eje 51 pct. af stemmerne.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål,

der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

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

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

110. FSR beder om, at det bekræftes, at bestemmelsen vedr. indgangsværdien efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 4, også skal anvendes på datterselskaber erhvervet før førstkomende indkomstår efter 1. januar 2019.

FSR forstår lovbemærkningerne således, at ikrafttrædelsesbestemmelsen i forslaget § 8, stk. 11, alene regulerer det forhold, at der kan fastsættes en ny anskaffelsessum under visse betingelser. Opfyldes kravene i overgangsbestemmelsen ikke, er det således markedsværdien efter § 32, stk. 4, der skal lægges til grund, uanset om datterselskabet er erhvervet under de nugældende regler.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

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

FSR beder om, at det tilsvarende tydeliggøres i overgangsbestemmelsen i lovforslagets § 8, stk. 11.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.



112. Efter FSRs opfattelse forekommer det meningsløst, at overgangsbestemmelsen i lovforslagets § 8, stk. 11, betinges af, at datterselskabet bliver omfattet af CFC-beskatning i det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

FSR forstår, at begrundelsen er, at ændringen af CFC-reglerne skal have ”trukket” datterselskabet ind i CFC-beskatning.

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

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

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

FSR spørger, om overgangsreglen ikke bør tage højde for sådanne tilfælde.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

114. FSR beder om, at det oplyses, om der er andre tilfælde, hvor overgangsbestemmelsen ikke giver et ”step up” på immaterielle aktiver, hvis afkast vil være CFC-indkomst efter de nye regler.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

115. FSR påpeger, at de to reglers ”teknik” bestående i, at der fastsættes en indgangsværdi for de immaterielle aktiver, ikke nødvendigvis vil medføre, at afkastet af de pågældende aktiver ikke fremadrettet bliver genstand for CFC-beskatning.

FSR bemærker, at det er med ukendskab til fremtiden, og med betydelig risiko for, at virkeligheden ikke udvikler sig som forventet, at et immaterielt aktiv vil blive værdiansat ved tilbagediskontering med en diskonteringsrente, der indeholder et væsentligt risikotillæg.

FSR påpeger, at hvis virkeligheden udvikler sig som håbet, vil summen af de faktiske indtægter derfor kunne overstige den tilbagediskonterede værdi med et væsentligt beløb.

FSR opfordrer til, at overgangsbestemmelsen ændres, således at fremtidigt afkast af immaterielle aktiver, der er anskaffet inden den 1. januar 2019, ikke indgår i CFC-indkomsten.

FSR opfordrer tilsvarende til, at den foreslåede bestemmelse i selskabsskatteoven § 32, stk. 4, 4. pkt., ændres, således at indkomst af aktiver, som datterselskabet ejede på tidspunktet for kontrolovergangen, ikke anses for CFC-indkomst.

#### *Kommentar*

Der vil ved 2. behandlingen blive fremsat et ændringsforslag, hvor den del af L 28, der vedrører implementeringen af CFC-reglerne, udskilles til et særskilt lovforslag. Spørgsmål, der vedrører CFC-reglerne, vil blive endeligt besvaret inden 2. behandlingen af dette lovforslag.

### **Den generelle omgåelsesklausul – ligningslovens § 3**

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

FSR beder om, at det bekræftes, at dette samtidig medfører, at samtlige afgørelser vedrørende den nye omgåelsesklausul vil blive offentliggjort.

#### *Kommentar*

Dette kan som udgangspunkt bekræftes. Skatterådets afgørelser offentliggøres i henhold til Skatterådets forretningsorden. Det følger dog heraf, at offentliggørelse under visse omstændigheder kan undlades, fx når det ikke er muligt at anonymisere afgørelsen.

117. FSR bemærker, at det i lovbemærkningerne angives, at hvis et arrangement bliver ”ramt” af omgåelsesklausulen, og der både deltager selskaber og fysiske personer i arrangementet, da vil den skattemæssige underkendelse også have virkning i forhold til fysiske personer. FSR spørger, om dette gælder, uanset, om de fysiske personer reelt ikke har

medvirket til arrangementet, men derimod fx som minoritetsaktionær er blevet ”tvunget” med i arrangementet.

#### *Kommentar*

Anvendelsen af omgåelsesklausulen medfører, at der skal ses bort fra de eller de arrangementer, der ikke kan anses for reelle. I stedet skal indkomstopgørelsen og skatteberegningen foretages på baggrund af det reelle arrangement. Dette vil i den konkrete situation også kunne påvirke evt. fysiske personer, der er minoritetsaktionærer.

118. FSR beder om, at det oplyses, om omgåelsesklausulen vil være aktuel i følgende situation:

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

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

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

#### *Kommentar*

Anvendelsen af den generelle omgåelsesklausul beror på en konkret bedømmelse af alle relevante faktiske forhold.

Uanset at det i eksemplet lægges til grund, at der er opnået en skattemæssig fordel, er der ikke de fornødne oplysninger til at vurdere, om der i en tænkt konkret situation måtte være tale om et arrangement, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Der findes heller ikke grundlag for i den tænkte konkrete situation at foretage en bedømmelse af, om arrangementet måtte være tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

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

FSR beder om, at det på baggrund af en hvilken som helst regel angives, hvad der er reglens formål og særligt, hvad de ”overordnede skatteregler” i det tilfælde er.

*Kommentar*

Formålet med en given regel og de overordnede skatteregler vil skulle fastlægges ud fra almindelig juridisk fortolkning herunder en formålsfortolkning bl.a. baseret på forarbejderne til den enkelte bestemmelse.

120. FSR henviser til, at det i lovbemærkningerne angives, at et arrangement godt kan bestå i flere sammenhængende transaktioner.

FSR spørger, om der er en tidsmæssig udstrækning, der sætter en grænse for, hvornår transaktionerne ”sammenkædes”.

*Kommentar*

Nej. Det er ikke på forhånd muligt at sætte en grænse for den tidsmæssige udstrækning i relation til en sammenkædning af enkeltstående transaktioner. Dette må bero på en konkret vurdering fra sag til sag.

121. FSR spørger, hvilken forskel, der er på den på foreslåede omgængelsesklausul og almindelige proforma betragtninger.

*Kommentar*

Den foreslåede omgængelsesklausul finder anvendelse på 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 skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Der er således tale om, at der skal foretages en konkret og selvstændig vurdering af det enkelte arrangement. Et arrangement, der er omfattet af den foreslåede omgængelsesklausul, kan godt indeholde en proforma disposition, men der kan ikke sættes lighedstegn mellem omgængelsesklausulen og almindelige proforma betragtninger.

122. FSR beder om, at det bekræftes, at hvis en skatteforvaltning ønsker at gennemføre to indkomstforhøjelser, den ene baseret på omgængelsesklausulen og den anden baseret på en uafhængig problemstilling vedrørende eksempelvis afskrivningsloven, da skal de ordinære frister, der følger af SFL § 26 og § 27 følges – her sker således ingen forlængelse af fristerne, som der ellers gør i forhold til indkomstforhøjelser, der er begrundet i omgængelsesklausulen.

*Kommentar*

Forhøjelsen, der er baseret på omgængelsesklausulen, foretages særskilt og forelægges Skatterådet til afgørelse, hvorefter der vil være adgang til den foreslåede fristforlængelse. Den

forhøjelse, der i FSRs eksempel vedrører en uafhængig problemstilling om afskrivningsloven, følger de almindelige frister.

123. FSR bemærker, at afgørelsesfristen afbrydes, når Skatterådets sekretariat fremsender indstillingen til rådets medlemmer.

FSR spørger, hvordan skatteyderne får kendskab til dette tidspunkt.

#### *Kommentar*

Skatteforvaltningens indstilling til afgørelse fremsendes både til Skatterådet til behandling og til den skattepligtige, som den påtænkte afgørelse vedrører.

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

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

FSR beder om en stillingtagen til, om den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 3 vil indebære en ændring i hidtidig forståelse og praksis vedrørende særbestemmelsen for finansielle virksomheders udnyttelse af skattemæssige underskud efter selskabsskattelovens § 12 D, stk. 7, således, at anvendelse af skattemæssige underskud via afkast af værdipapirer m.v. finansieret ved kapitalforhøjelse vil blive anset for omfattet af ligningslovens § 3 stk. 1 og dermed tilsidesat.

I bekræftede fald beder FSR om en stillingtagen til, hvorledes anvendelse af ligningslovens § 3 i ovennævnte situation tænkes at ville komme til udtryk.

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

#### *Kommentar*

Som det fremgår af lovforslagets bemærkninger, findes der i dag ikke i dansk ret en generallovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Der foreligger

dog en række domme, hvor konkrete transaktioner er tilsidesat bl.a. ud fra en argumentation om, at den konkrete disposition ikke kan anses for forretningsmæssigt begrundet.

Det er efter de foreslåede bestemmelser i ligningslovens § 3, stk. 1 og 2, afgørende, om der er tale om 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 skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Arrangementer eller serier af arrangementer skal anses som ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Der vil være tale om en konkret vurdering af den enkelte disposition. Det beror således på en konkret bedømmelse, om dispositionen i det konkrete tilfælde må anses for at være tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager. Da de tidligere afgørelser er foretaget på et andet grundlag, kan der derfor ikke siges noget generelt om, hvordan de konkrete situationer vil blive bedømt efter den foreslåede nye generelle omgængelsesklausul.

Da der er tale om en ny bestemmelse i dansk skatteret, hvor afgrænsningen ikke kan anses for helt klar, er det foreslået, at sager om anvendelsen skal forelægges Skatterådet til afgørelse. Dette sker for at sikre, at der fremadrettet sker en korrekt og ensartet anvendelse af bestemmelsen.

125. FSR henviser til, at den nye omgængelsesklausul i ligningslovens § 3 ifølge lovforslaget skal have virkning fra og med den 1. januar 2019, og det angives, at skatteydere ikke kan påberåbe sig fordele i tilfælde af misbrug, når den fordel, der påberåbes vedrører en betaling, der er retserhvervet den 1. januar 2019 eller senere.

FSR spørger, hvad der gælder, hvis fordelene ikke beror på en betaling.

#### *Kommentar*

Det afgørende vil være, om retserhvervestidspunktet ligger den 1. januar 2019 eller senere. Det gælder, uanset om der er tale om en udgift eller en indtægt.

126. FSR bemærker, at de foreslåede bestemmelser om hybride mismatch i selskabsskattelovens § 8 C-E ifølge lovforslaget skal have virkning fra og med 1. januar 2020.

FSR beder om, at det bekræftes, at hvis eksempelvis et underskud vedrørende indkomståret 2019, der følger kalenderåret 2019, ønskes fratrukket ved selvangivelsen i sommeren 2020, da er adgangen til at fradrage underskuddet ikke omfattet af de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 8 D-E.

#### *Kommentar*

Afgørende er, om der er erhvervet ret til dette underskud før de nye regler ikrafttræden. At underskuddet først måtte blive oplyst over for Skatteforvaltningen efter dette tidspunkt har altså ingen betydning.

127. FSR bemærker i forhold til ophævelsen af selskabsskattelovens § 2 A, at det følger af lovforslagets § 8, stk. 9, at deltagerne skal anses for at have erhvervet aktierne i det tidligere § 2 A-selskab til et beløb svarende til den skattemæssige værdi af deltagerens andel af aktiver og passiverne på tidspunktet for ophævelsen af selskabsskattelovens § 2 A.

FSR spørger, hvorfor deltagerne skal udsættes for denne beskatning, når selskabet også succederer i de oprindelige anskaffelsessummer m.v.

FSR beder om, at der skitseres en situation, hvor den nævnte bestemmelse bliver aktuel.

#### *Kommentar*

Der vil ved ophør med at være omfattet af § 2 A være behov for at fastsætte en anskaffelsessum for aktierne, da deltagerne i skattemæssig henseende først på dette tidspunkt bliver aktionærer. Der er således ikke tale om, at bestemmelsen udløser en beskatning, sådan som FSR lægger til grund.

128. FSR påpeger, at der i lovforslagets § 8, stk. 10, henvises til ”ved dennes lovs § 1, nr. 16”. Efter FSRs opfattelse bør dette rettes til ”ved dennes lovs § 1, nr. 10”.

#### *Kommentar*

Det er korrekt og vil blive rettet ved et ændringsforslag, som stilles ved 2. behandlingen.

### **Bemærkninger uden for lovforslaget**

129. FSR beder om, at det oplyses, om der ikke er ret til omkostningsgodtgørelse, hvis en skatteyder henvender sig til de danske skattemyndigheder som følge af en forhøjelse foretaget af de udenlandske skattemyndigheder.

#### *Kommentar*

Det fremgår af lovforslagets § 6, nr. 1, at godtgørelse kan ydes ”I en sag omfattet af lov om mekanismer til bilæggelse af skattetrister i Den Europæiske Union, når det er de danske myndigheders afgørelse, som har givet anledning til sagen, og godtgørelse kan ydes, hvis afgørelsen, som har givet anledning til sagen, er af en type som kan påklages til en administrativ klageinstans som nævnt i nr. 1-4”.

Såfremt en afgørelse fra en udenlandsk skattemyndighed giver anledning til et tvistsspørgsmål, og den pågældende skatteyder retter henvendelse til de danske myndigheder med henblik på at få løst tvistsspørgsmålet, medfører dette således ikke, at skatteyderen har adgang til omkostningsgodtgørelse.

Dette svarer uændret til adgangen til omkostningsgodtgørelse efter den gældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 6, der tilsvarende forudsætter, at de danske skattemyndigheder har forhøjet et dansk foretagendes skattepligtige indkomst.

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

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

#### *Kommentar*

Et selskab, der i skattemæssig henseende behandles som en transparent enhed efter selskabsskatteovens § 2 A, er i civilretlig (selskabsretlig) henseende fortsat et selskab. Der sker derfor ikke nogen ændring i relation til, hvilken juridisk person en verserende skattesag vedrører. Selskabet vil derfor uden videre kunne fortsætte med at indgå i sådanne sager. Selskabet vil også kunne anmode om genoptagelse, i det omfang sagen vedrører ansættelsen af den skattepligtige indkomst i det tidligere faste driftssted.

### **Direktivet om skattetvistbilæggelse**

131. FSR anfører, at det ikke fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at den meddelelse, hvorfra fristen for indbringelse af klagen beregnes, kan være en afgørelse, en kendelse eller en betalingsanmodning.

#### *Kommentar*

Det, som FSR henviser til, fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, afsnit 2.6.1. Heraf fremgår at ”Klagen skal indgives inden for en frist på 3 år, efter at skatteyderen modtager den første meddelelse om det forhold, der giver anledning til tvisten om fortolkning eller anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller konventionen ... Den meddelelse, hvorfra fristen beregnes, kan være en afgørelse, en kendelse eller en betalingsanmodning”.

### **Momssystemdirektivet**

132. FSR anerkender, at gennemførelse af de nye direktivregler om vouchere er en bunden opgave for Skatteministeriet, men FSR finder dog alligevel anledning til at kommentere på lovforslaget.

FSR anfører, at direktivet i sondringen mellem de 2 typer af vouchere (til ét eller flere formål) tager udgangspunkt i, om den momsmæssige behandling kan bestemmes med sikkerhed på salgstidspunktet. Det vil efter direktivet være tilfældet, hvis det allerede på leveringstidspunktet kan fastslås, hvor leveringsstedet er og hvilken moms, der skal betales. Formuleringen af lovforslaget er på dette punkt en ordret implementering af direktivet. Imidlertid er der i bemærkningerne en yderligere afgrænsning således, at der med ”hvilken moms, der skal betales” alene tænkes på momssatsen. Dette synes at være en overfortolkning af direktivet og ikke i tråd med intentionen.



FSR er af den opfattelse, at for en voucher kan anses for en voucher til ét formål, skal det på tidspunktet for udstedelse af voucheren være kendt, hvilken vare eller ydelse der skal leveres og af hvem. Det er ikke tilstrækkeligt, at momssatsen er kendt.

FSR påpeger, at et gavekort typisk vil kunne indløses hos en række leverandører og til en bred skare af produkter. Da Danmark ikke har differentierede momssatser (bortset for aviser med 0-moms), indebærer henvisningen i lovbemærkningerne til momssatsen, at disse gavekort i Danmark vil blive anset for at være vouchere til ét formål, selvom leverancen på dette tidspunkt end ikke er blevet identificeret.

FSR mener, at i langt de fleste øvrige medlemsstater, vil sådanne gavekort derimod blive anset for at være vouchere til flere formål. En sådan forskel har ikke været hensigten med direktivet, der netop har til formål at sikre en ensartet behandling i samtlige medlemsstater af samme produkt. Det er FSRs forståelse, at direktivet netop skal forhindre, at samme gavekort momsmæssigt behandles forskelligt i forskellige medlemsstater afhængig af, om den enkelte medlemsstat har differentierede momssatser.

#### *Kommentar*

Lovforslaget overimplementerer ikke de bagvedliggende direktivregler, da det tydeligt fremgår af både den foreslåede lovtekst og bemærkningerne til lovforslaget, at for en voucher kan anses for værende til ét formål, skal såvel leveringssted som momssats være kendt på tidspunktet for udstedelse af voucheren. Momsgrundlaget i forbindelse med salget af voucheren skal altså også være kendt. I forbindelse med gavekort vil den betingelse ofte være opfyldt. I forbindelse med kundekort, hvor det er muligt for indehaveren at indbetale yderligere beløb på kortet, vil betingelsen om, at momsgrundlaget skal være kendt, ikke være opfyldt. På denne måde adskiller vouchere sig fra rene betalingsmidler.

Leveringsstedet er i momsretlig forstand det land, hvor momsen skal betales. For at momsen af en levering kan betales, skal leveringsstedet naturligvis være kendt. Desuden skal det være kendt, om leveringen er momspligtig eller moms fritaget, og hvis leveringen er momspligtig, skal momssatsen ligeledes være kendt.

Der kan godt være kendskab til ovenstående, selvom voucheren kan indløses hos flere leverandører og til et udvalg af forskellige varer og ydelser. F.eks. vil et gavekort til ”brunch”, der kan indløses hos en række caféer i Danmark, være en voucher til ét formål, da momsen i alle tilfælde skal betales her i landet og med 25 pct. moms. Kan voucheren derimod – udover i danske caféer – også indløses i en café beliggende i Malmø, vil leveringsstedet ikke være kendt, og voucheren vil dermed være til flere formål. Udstederen af en voucher skal derfor have kendskab til de potentielle leverandører. Desuden skal udstederen have kendskab til de varer eller ydelser, som disse kan levere. Kan et gavekort således indløses til både momsfri leverancer (f.eks. fysioterapi, kiropraktik eller lignende) og momspligtige leverancer, eller til varer med forskellige momssatser, vil der ikke være tale om en voucher til ét formål.

At Danmark har et moms-system med en momssats betyder, at der her i landet kan blive lidt flere vouchere til ét formål end i andre EU-lande. Dette vurderes dog ikke problematisk, da alle vouchere, der kan bruges i flere EU-lande fra dansk side vil blive behandlet på samme måde, som de andre EU-lande behandler dem.

133. FSR mener, at de foreslåede voucherregler strider mod det grundlæggende princip i momsretten, hvorefter der kun foreligger en afgiftspligtig leverance, hvis der er indgået en gensidig aftale om udveksling af en konkret vare eller ydelse mod vederlag. Det er alene leverandøren, der kan forpligte sig på denne måde i forhold til kunden. I alle de situationer, hvor udstederen ikke er identisk med den efterfølgende indløser, vil en sådan gensidig aftale ikke eksistere. Af denne type gavekort fremgår tydeligt, at udstederen ikke er leverandør af den vare eller ydelse, som kunden måtte vælge at benytte sit gavekort til. Gavekortet er derimod alene kundens bevis på, at denne er berettiget til at indgå en handel med en leverandør, og at leverandøren har forpligtet sig til at modtage gavekortet som vederlag for leverancen.

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

#### *Kommentar*

Med vedtagelsen af de nye EU-regler for momsbehandling af vouchere er det besluttet, at der godt kan være tale om en voucher til ét formål, selv om udstederen af voucheren ikke er leverandør af de pågældende varer eller ydelser. Det vil sige, at udsteder og indløser af en voucher til ét formål kan være forskellige personer. Dette fremgår af direktivets artikel 30b, som foreslås gennemført ordret i lovforslagets § 4 a, stk. 3, og hvorefter det fremgår, at såfremt udsteder af en voucher til ét formål ikke er den samme som leverandøren af varerne eller ydelserne, anses leverandøren for at have foretaget en levering af de pågældende varer og ydelser til udstederen. Hermed skal leverandøren fakturere udstederen af voucheren for leverancen og opnår hermed betaling for denne.

Momsreglerne tilsidesætter ikke den civilretlige aftale, som kunden har indgået med udstederen af voucheren. Leverandøren vil eventuelt kunne give kunden en kvittering – men ikke en momsfaktura – for leveringen.

134. FSR finder det uklart, hvornår en afgiftspligtig person i relation til lovforslaget anses for at handle i eget navn eller fremmed navn, når gavekortet distribueres med udstederens navn og logo påtrykt, men det af forretningsbetingelserne fremgår, at udstederen alene er mellemmand i transaktionen, hvor den egentlige leverance er et mellemværende mellem kunden og leverandøren. Leverandøren vil typisk ikke være kendt på tidspunktet for gavekortets udstedelse.

#### *Kommentar*

En udsteder af en voucher vil altid udstede voucheren i eget navn og være ansvarlig overfor kunden i relation til selve voucheren – det vil sige have ansvaret for, at der er de an-

førte leverandører, og at voucheren kan benyttes på de anførte betingelser. Selv om udstederen ikke civilretligt er ansvarlig for selve de leverede varer og ydelser, anses udstederen rent momsretligt som den, der har leveret varerne og ydelserne og dermed også som den, der skal indbetale momsen ved overdragelse af voucheren.

Overdrager udstederen voucheren til en anden virksomhed, der får til opgave at videreformidle den til kunder i udstederens navn, vil denne virksomhed – fx en detailhandelsbutik – ikke handle i eget navn og vil alene skulle betale moms af sin formidlingsprovision. Også i dette tilfælde vil det være udstederen af voucheren, der er ansvarlig for indbetaling af momsen af voucherenes værdi. Da det jo er butikken, der modtager penge for voucheren fra kunden på vegne af udstederen, skal butikken afregne beløbet (pålydende værdi inkl. moms) til udsteder, der derefter skal indbetale momsen til staten.

At der i forretningsbetingelserne mellem udsteder og leverandør står, at leverandøren er ansvarlig for de leverede varer eller ydelser, ændrer ikke på, at udstederen af voucheren er ansvarlig for indbetaling af momsen.