

Til Skatteministeriet – spørgsmål til L 48 (2019/20).

1. Forslag til SEL § 32, stk. 5, nr. 3

1.1 "Lokale" immaterielle aktiver

Baggrund

Ifølge forslag til SEL § 32, stk. 5, nr. 3, udgør immaterielle aktiver kun CFC-aktiver i det omfang, at de er:

- Erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller
- Oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Det fremgår ikke klart af lovteksten, hvornår et immaterielt aktiv er "lokalt". Udtrykkene "erhvervet fra et andet land" og "oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land" kan således både referere til det land, hvor sælger mv. er hjemmehørende, eller det land, hvorfra det immaterielle aktiv/aktivitet skattemæssigt hidrører.

Ifølge lovbemærkningerne er det afgørende, om:¹

- "det immaterielle aktiv faktisk har været genstand for en grænseoverskridende flytning"
- "om aktiverne ved overdragelsen har ændret beskatningssted eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af koncernforbundne selskaber i et andet land".

Udtrykkene "grænseoverskridende flytning" og "ændret beskatningssted" heller ikke entydige.

Endvidere fremgår det af lovbemærkningerne, at indkomst fra tilkøbte immaterielle aktiver ikke CFC-beskattes:

- "når aktiverne er udviklet i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende".

Det sidste udsagn synes at pege på, at det afgørende moment er, i hvilket land aktiviteten faktisk er udført, henholdsvis i hvilket land, det immaterielle aktiv hidtil har været skattemæssigt allokeret.

Spørgsmål

Kan skatteministeren bekræfte:

- At et immaterielt aktiv ikke skal behandles som et CFC-aktiv, uanset at det erhvervet fra en tilknyttet person hjemmehørende i udlandet, hvis det før overdragelsen har været allokeret til et fast driftssted i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende?
- At et immaterielt aktiv ikke skal behandles som et CFC-aktiv, uanset at det er oparbejdet af en tilknyttet person hjemmehørende i udlandet, hvis dette er sket gennem et fast driftssted i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende?
- At et immaterielt aktiv ikke skal behandles som et CFC-aktiv, uanset at det er oparbejdet i udlandet af en tilknyttet person, som er hjemmehørende i samme land som datterselskabet, hvis der ikke er fast driftssted i udlandet, jf. f.eks. SKM2007.261.SR?
- At et immaterielt aktiv skal behandles som et CFC-aktiv, uanset at det er erhvervet fra en tilknyttet person i samme land som datterselskabet, hvis det før overdragelsen har været allokeret til et fast driftssted i et andet land (uanset hvordan hjemstedslandet lempes for dobbeltbeskatning)?

¹ Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 14, i L 48 (2019/20).

- At et immaterielt aktiv skal behandles som et CFC-aktiv, uanset at det er erhvervet fra en tilknyttet person i samme land som datterselskabet, hvis det er oparbejdet i et udenlandsk fast driftssted?
- At et immaterielt aktiv skal behandles som et CFC-aktiv, uanset at det er oparbejdet af en udenlandsk tilknyttet person gennem et fast forretningssted i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, hvis forretningsstedet ikke kvalificeret som et fast driftssted?

1.2 Brugsrettigheder

Baggrund

I forslag til SEL § 32, stk. 5, nr. 3, opregnes en række immaterielle aktiver, der kan kvalificere som CFC-aktiver.

Ifølge lovbemærkningerne kan en "begrænset rettighed" udgøre et immaterielt aktiv.² Der nævnes som eksempel herpå, at et datterselskab har:

"erhvervet en eksklusiv ret til at bruge et varemærke i et geografisk afgrænset område".³

I overensstemmelse hermed er en forhandlingsret behandlet som et immaterielt aktiv (tidsbegrænset rettighed) i TFS 1996.876.LSR.

I høringskemaet har skatteministeren imidlertid oplyst:

"hvor der ikke er overdraget ejerrettigheder over det immaterielle aktiv til selskabet, og hvor selskabet betaler en løbende royalty for retten til at bruge f.eks. moderselskabets knowhow, vil selskabet ikke være indehaver af en immateriel rettighed".⁴

"at det som udgangspunkt kan bekræftes, at en brugsret til et immaterielt aktiv ikke i sig selv udgør en immateriel rettighed".⁵

"brugsrettigheder efter omstændighederne kan anses for immaterielle rettigheder, hvis de udgør begrænsede rettigheder, som datterselskabet har ejerrettigheder over".⁶

Disse udsagn synes at modsige det, der fremgår af lovbemærkningerne. En licensaftale mv. indebærer således altid, at licenstagere bliver indehaver af begrænsede rettigheder. En indrømmelse af en brugsret til et immaterielt aktiv kan imidlertid normalt ikke behandles som en afståelse af en begrænset tinglig rettighed over aktivet, jf. SKM2003.586.HR. Jan Pedersen skriver i en kommentar til dommen:⁷

"Umiddelbart må Højesterets dom tages til indtægt for, at overdragelse af immaterielle rettigheder, der ifølge anden lovgivning er tidsbegrænset (herunder kunstner-, forfatter-, varemærke-, licens-, mønsterrettigheder mv.), alene er omfattet af kapitalgevinstbeskatningslovgivningen - nu [Afskrivningslovens § 40](#) - såfremt den hele og fulde tidsbegrænsede rettighed overdrages. Kun i sådanne tilfælde foreligger den krævede afhændelse af et formueaktiv. Ved overdragelse af sådanne rettigheder, som på aftalemæssigt grundlag er gjort yderligere begrænset, f.eks. i form af en

² Jf. bemærkningerne til § 1, nr. 14, i L 48 (2019/20).

³ Se hertil SKM2014.830.SR.

⁴ Jf. L 48 (2019/20), bilag 1 (svar til Danfoss, side 12 f, svar til FSR, side 58 f og svar til GF, side 108 ff).

⁵ Jf. L 48 (2019/20), bilag 1 (svar til FSR, side 63).

⁶ Jf. L 48 (2019/20), bilag 1 (svar til FSR, side 64).

⁷ Jf. Jan Pedersen: RR 2004, nr. 2, SM 52.

tidsmæssigt begrænset udnyttelsesret eller en begrænsning i anvendelsesområdet, foreligger følgende ikke en kapitalafståelse, men en indkomst - og omkostningsskabende - løbende udnyttelse”.

Herudover kan det ikke være afgørende for, om der foreligger et immaterielt aktiv eller ej, om der betales en royalty (på armslængdevilkår). Et salgsselskab kan f.eks. betale for brugsretten til varemærker, der tilhører en leverandør, gennem en særskilt royalty (løbende betaling eller engangsbetaling) eller gennem vareprisen (indlejret royalty). På tilsvarende vis kan et kontraktproduktionsselskab betale for patenter, knowhow, etc., der stilles til rådighed af en opdragsgiver, gennem en særskilt royalty (løbende betaling eller engangsbetaling) eller gennem lavere priser ved salg af de producerede varer til opdragsgiveren. Det kan således heller ikke have nogen betydning i forhold til CFC-beskatningen, om betalingen for brugsretten til et immaterielt aktiv sker særskilt (løbende eller engangsbetaling) eller indarbejdes i prisen for samhandlen.

På baggrund af ovenstående er det uklart, om/hvornår brugsrettigheder kvalificerer som immaterielle aktiver efter CFC-reglerne.

Spørgsmål

- Kan skatteministeren bekræfte, at opregningen af immaterielle aktiver i forslag til SEL § 32, stk. 5, nr. 3, skal fortolkes konformt med afskrivningslovens § 40, stk. 2?
- Vil skatteministeren nærmere uddybe, om og i givet fald under hvilke omstændigheder, at en brugsrettighed til immaterielle aktiver i form af patenter, knowhow og varemærker skal behandles som et immaterielt aktiv efter forslag til SEL § 32, stk. 5, nr. 3?

2. Forslag til SEL § 32, stk. 7

Baggrund

Ifølge forslag til SEL § 32, stk. 7, skal moderselskabet medregne en andel af datterselskabets indkomst svarende til den højeste direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, jf. stk. 6.

Ifølge lovbemærkningerne kan der være flere moderselskaber som følge af reglen om medregning fra ”tilknyttede personer”. Det anføres herom, at moderselskaberne skal medregne indkomst ”pro-rata” baseret på deres respektive indflydelse.

Spørgsmål

- Kan skatteministeren bekræfte, at der ved opgørelsen af den højeste indflydelse efter SEL § 32, stk. 7, kun skal medregnes indflydelse fra ”tilknyttede personer”, hvis moderselskabet helt/delvist ejer den ”tilknyttede person”?
- Kan skatteministeren bekræfte, at der ved opgørelsen af den højeste indflydelse efter SEL § 32, stk. 7, ikke skal medregnes indflydelse, der indehaves af fysiske personer og selvstændige skattesubjekter, som moderselskabet ”agerer sammen med”, jf. stk. 6, 7. punktum?
- Kan skatteministeren bekræfte, at datterselskabets indkomst samlet skal medregnes med 110% i følgende eksempel? En fysisk person ejer direkte 100% af to danske moderselskaber. Indflydelsen i et datterselskab ejet af de tre skatteydere er følgende: Fysisk person, 10% af stemmer og kapital; moderselskab 1, 40% kapital og 60% stemmer; og moderselskab 2, 50% kapital og 30% stemmer. Moderselskab 1 skal således medregne 60% og moderselskab 2 skal medregne 50%.

3. Forslag til SEL § 32, stk. 10

Baggrund

Ifølge forslag til SEL § 32, stk. 10, skal CFC-aktiver anses for at være afstået, hvis moderselskabet direkte eller indirekte nedbringer sin ejerandel.

Ifølge forslag til SEL § 32, stk. 7, skal moderselskabet CFC-beskattes i forhold til dets højeste indflydelse i datterselskabet, uanset om denne er baseret på stemme-, kapital- eller overskudsandel.

Spørgsmål

- Kan skatteministeren bekræfte, at SEL § 32, stk. 10, ikke finder anvendelse i en situation, hvor et moderselskab i et datterselskab har en kapital- og stemmeandel på 40 pct., en overskudsandel på 60 pct. og overskudsandelen nedbringes til 40 pct. uden at der afstås en ejerandel?
- Kan skatteministeren oplyse, hvilken selvstændig betydning SEL § 32, stk. 10, 4. – 8. punktum, har sammenholdt med SEL § 32, stk. 10, 1. punktum. Efter både 1. punktum og 4.-8. punktum skal moderselskabet således anses for at have afstået en forholdsmæssig andel af de relevante aktiver svarende til den nedbragte ejerandel.

4. Forslag til SEL § 32, stk. 15 og 16

Baggrund

Ifølge SEL § 32, stk. 15, kan "moderselskabet" vælge kun at lade sig CFC-beskatte af datterselskabets CFC-indkomst. Udtrykket "moderselskab" defineres i SEL § 32, stk. 6. I høringskemaet er der et eksempel, hvor skatteministeren lægger til grund, at det relevante "moderselskab" efter SEL § 32, stk. 15 og 16, er det ultimative danske moderselskab i en sambeskatning, uanset at det ultimative moderselskab ikke CFC-beskattes, idet dette i stedet sker hos et delejet dansk datterselskab.⁸

Spørgsmål

- Kan skatteministeren bekræfte, at udtrykket "moderselskab" i forslag til SEL § 32, stk. 15 og 16, skal fortolkes efter SEL § 32, stk. 6?
- I bekræftende fald kan skatteministeren bekræfte, at det er det børsnoterede selskab og ikke holdingselskabet, der i det nævnte eksempel skal træffe valget for de sambeskattede selskaber?
- Hvis dette ikke kan bekræftes, vil skatteministeren så ændre lovteksten, således at det fremgår, at udtrykket "moderselskabet" i SEL § 32, stk. 15 og 16, skal undergives en særlig fortolkning, der kan afvige fra den, der fremgår af SEL § 32, stk. 6?

5. Forslag til SEL § 32, stk. 17

Baggrund

⁸ Jf. L 48 (2019/20), bilag 1 (svar til FSR, side 78).

Ifølge forslag til SEL § 32, stk. 17, skal eksisterende immaterielle aktiver i tilkøbte datterselskaber ikke behandles som CFC-aktiver, når visse betingelser er opfyldt.

Spørgsmål

- Vil en hvilken som helst løbende vedligeholdelse og videreudvikling af et "eksisterende" immaterielt aktiv, der foretages efter købstidspunktet, medfører, at der fremkommer et "nyt" immaterielt aktiv? Der kan f.eks. være tale om almindelige salgs- og markedsføringsaktiviteter (varemærke), der foretages af udenlandske salgsselskaber.
- Vil skatteministeren overveje at indføre en *de minimis*-regel, således at et immaterielt aktiv, der i al væsentlig er udviklet / købt lokalt i henhold til SEL § 32, stk. 5, nr. 3, 3. punktum, ikke vil kvalificere som et CFC-aktiv, hvis der forekommer et minimalt bidrag til aktivet fra en tilknyttet person i udlandet, der f.eks. modsvarer 10% af aktivets samlede handelsværdi?

6. Lovforslagets § 8, stk. 4

Baggrund

Ifølge lovforslagets § 8, stk. 4, skal eksisterende immaterielle aktiver anses for anskaffet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere. Handelsværdien af de immaterielle aktiver skal afskrives ved opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst og samlede indkomst og ved indkomstopgørelsen for moderselskabet.

Ifølge høringsskemaet omfatter reglen alle immaterielle aktiver og ikke kun immaterielle CFC-aktiver.⁹ Dette kan undre, da formålet med reglen er at neutralisere CFC-beskatningen af eksisterende immaterielle aktiver. Hvis et immaterielt aktiv ikke er et CFC-aktiv, f.eks. goodwill, vil afkastet heraf ikke blive CFC-beskattet. På baggrund heraf forekommer det ikke at være nødvendigt, at der skal fastsættes en indgangsværdi for immaterielle aktiver, der ikke er CFC-aktiver. Hvis et datterselskab har en stor goodwill (eller andre immaterielle aktiver, der ikke er CFC-aktiver), kan dette således betyde, at der udløses CFC-beskatning af eksisterende immaterielle CFC-aktiver, idet afskrivningerne af immaterielle aktiver, der ikke er CFC-aktiver, vil reducere datterselskabets samlede indkomst.

Spørgsmål

- Kan skatteministeren bekræfte, at hvis et datterselskab har 1.000 immaterielle aktiver, vil det være nødvendigt at opdele selskabets indkomst i 1.000 særskilte indkomster opgjort efter danske skatteregler, hvis selskabet skal efterleve forslag til § 8, stk. 4, 7. punktum?
- Bør lovforslaget ændres, således at der ikke fastsættes en indgangsværdi for immaterielle aktiver, der ikke er CFC-aktiver?

7. Forslag til SKL § 39, stk. 3

Baggrund

Ifølge lovforslaget skal skatteyderne indsende TP-dokumentationen til skattemyndighederne senest 60 dage efter selvangivelsesfristen. Hidtil har TP-dokumentationen kun skulle indsendes, hvis

⁹ Jf. L 48 (2019/20), bilag 1 (svar til FSR, side 80).

skattemyndighederne har anmodet herom. En sådan anmodning har skatteyderne kunne opfatte som udtryk for, at der blev indledt en TP-kontrol.

Spørgsmål

- Vil skatteministeren indføre en regel, hvorefter skattemyndighederne skal underrette skatteyderne om, at der indledes en TP-kontrol?
- Vil skatteministeren indføre en regel, hvorefter skattemyndighederne skal underrette skatteyderne om, at en udenlandsk skattemyndighed har anmodet om at modtage kopi af TP-dokumentationen i henhold til de internationale regler om udveksling af oplysninger?

8. Forslag til SKL § 84, nr. 5

Baggrund

Ifølge lovbemærkningerne er det hensigten, at der i relation til bødestraf skal ske en umiddelbar opfølgning, hvis et selskab ikke indsender en TP-dokumentation rettidigt.¹⁰ Ifølge gældende praksis nedsættes den faste TP-bøde med 50 pct., hvis den skattepligtige efterfølgende udarbejder en behørig TP-dokumentation.

Spørgsmål

- Hvordan vil en skatteyder kunne få nedsat den faste TP-bøde med 50 pct., når bøden for fremtiden ikke pålægges i forbindelse med en TP-kontrol?
- Vil der med henblik herpå blive givet en skatteyder, der ikke rettidigt har indsendt en TP-dokumentation, en frist til at indsende en behørig TP-dokumentation?
- I givet fald ville det være en fordel, at fristen blev lovfæstet.

Med venlig hilsen
ERNST & YOUNG P/S

Jens Wittendorff
Partner

¹⁰ Jf. L 48 (2019/20), bilag 1 (svar til FSR, side 108).