



Skatteministeriet

11. december 2019
J.nr. 2019 - 6665

Til Folketinget – Skatteudvalget

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

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 16 af 19. november 2019. Spørgsmålet er stillet efter ønske fra Rune Lund (EL).

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Vil ministeren oplyse, hvor meget substans der skal være i et selskab for at leve op til en substanstest efter ATAD, hvis selskabets eneste aktivitet er at købe et patent og opkræve royalties.

Svar

Overordnet bemærkes, at det med lovforslaget foreslås at implementere skatteundgåelsesdirektivets model a for CFC-regler, men det foreslås dog, at direktivets undtagelsesbestemmelse i form af en substanstest ikke indføres i dansk ret. Om baggrunden herfor kan henvises til min besvarelse af spørgsmål 25 til L 48.

Efter skatteundgåelsesdirektivets artikel 7, stk. 2, skal der ikke ske CFC-beskatning efter denne model, ”når det kontrollerede udenlandske selskab viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante forhold og faktiske omstændigheder.”

Om baggrunden herfor fremgår det af betragtning 12 i direktivets præambel, at direktivets opregning af de indkomstkategorier, der skal medregnes til CFC-indkomsten, ”[a]f hensyn til de grundlæggende frihedsrettigheder bør [...] kombineres med en substansundtagelse, der tager sigte på i Unionen at begrænse reglernes virkninger til tilfælde, hvor [det udenlandske datterselskab] ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet.”

Begrebet ”substanstest” eller ”substansundtagelse” er de populære betegnelser for de krav, som EU-Domstolen har opstillet til medlemsstaternes CFC-regler, når de indebærer en forskelsbehandling mellem nationale datterselskaber og datterselskaber i andre medlemsstater. EU-Domstolen fastslog i dom af 12. september 2006 i sag C-196/04, Cadbury Schweppes, at en sådan forskelsbehandling kun er lovlig, hvis en undersøgelse

”på grundlag af objektive omstændigheder ... angående bl.a. graden af CFC-selskabets fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr ... fører til den konklusion, at CFC-selskabet svarer til en fiktiv etablering, hvorfra der ikke faktisk udøves nogen økonomisk virksomhed på værtsmedlemsstatens område, [således at] oprettelsen af CFC-selskabet [må] anses for at udgøre et rent kunstigt arrangement. Dette kunne bl.a. være tilfældet for et datterselskab, som er et »postkasse- eller »skærm«-selskab.” (understregninger tilføjet)

Som det citerede uddrag fra Cadbury Schweppes-dommen viser, stilles der meget lempe- lige krav til opfyldelsen af en substanstest. Det følger således af EU-Domstolens praksis, at der ikke vil kunne ske CFC-beskatning, medmindre der er tale om en fiktiv etablering, der udgør et rent kunstigt arrangement, som fx et postkasseselskab.

EU-Domstolen har ikke sidenhen taget stilling til spørgsmål om substans specifikt i rela- tion til CFC-reglerne. Det kan derfor ikke med sikkerhed afvises, at EU-Domstolen ved en fornyet prøvelse vil stille større krav til, hvilke aktiver, aktiviteter mv. der skal være i et selskab, før det opfylder substanstesten i relation til CFC-reglerne.

Domstolen har dog i en række efterfølgende domme om tilsvarende problemstillinger – på helt samme måde som i Cadbury Schweppes-dommen – anset det for afgørende for vurderingen af nationale skattereglers overensstemmelse med EU-retten, om de udelukkende indebærer en forskelsbehandling, når der er tale om ”rent kunstige arrangementer”, jf. fx Domstolens dom af 20. december 2017 i de forenede sager C-504/16 og C-613/16, Deister Holding AG og Juhler Holding A/S. I denne dom har Domstolen fastholdt, at konstateringen af, om der foreligger et sådant ”kunstigt arrangement”, kræver, at der konkret foretages en samlet bedømmelse af den pågældende situation, jf. fx præmis 74 i dommen.

Det vurderes derfor, at der ikke er grundlag for at angive nogle generelle retningslinjer, som altid vil være afgørende for, om der foreligger ”substans” i et datterselskab, som ejer patenter.

Der kan dog i relation til, hvornår et selskab må anses for at have en tilstrækkelig ”substans” til, at selskabets opkrævning af royalties fra et patent ikke må anses for et ”rent kunstigt arrangement”, muligvis lægges vægt på, om selskabet efter transfer pricing-reglerne kan anses for at være ejer af patentet og derfor kan oppebære et afkast herfra.

Det følger af transfer pricing-reglerne, at indkomst fra immaterielle aktiver skal fordeles mellem de koncernforbundne parter baseret på en identifikation af, hvilke koncernselskaber der ejer de immaterielle aktiver og hvilke koncernselskaber der udfører funktioner i relation til de immaterielle aktiver.

Inden for en dansk koncern vil ejerskabet til fx et patent derfor kun kunne være placeret i et udenlandsk datterselskab, såfremt datterselskabet har den finansielle kapacitet til at varetage ejerskabet og kontrol over risikoen ved ejerskabet. Det er imidlertid ikke muligt entydigt at angive, hvilke konkrete funktioner og hvilken finansiell kapacitet, der kræves i datterselskabet, da dette i høj grad vil bero på en konkret vurdering.

I den henseende vil det bl.a. kunne være af stor betydning, om det konkrete immaterielle aktiv er færdigudviklet, således at de væsentlige ejerfunktioner fx består i at kontrollere den løbende udnyttelse af et patent i dets levetid samt i at bære de hermed forbundne risici. Er det tilfældet, vil der efter omstændighederne formentlig efter transfer pricing-reglerne være mulighed for at placere ejerskabet i et datterselskab, der har den nødvendige finansielle kapacitet, men kun forholdsvis få ansatte.

Er der derimod tale om et mere kompliceret immaterielt aktiv under løbende (videre)udvikling, vil det selskab, der efter transfer pricing-reglerne kan anses for ejer, skulle være understøttet med de nødvendige personelle ressourcer til at kontrollere risikoen i relation til sådanne udviklingsarbejder. Ved kontrol over risiko forstås efter transfer pricing-reglerne blandt andet evnen til at træffe beslutninger samt den faktiske udførsel af funktionerne omkring beslutningsprocessen og evnen til at forstå risikoen og vurderingen af forudsigelige positive og negative udfald samt konsekvenser for selskabets virksomhed. Det vil i

den henseende kunne have betydning, om ejerskabet fx er placeret i det pågældende datterselskab allerede fra starten, og om de udviklingsarbejder, der gennemføres i koncernen, er fordelt på et større antal koncernselskaber, således at det er vanskeligt at udpege et bestemt alternativt koncernselskab som det selskab, der efter transfer pricing-principperne bør anses for at varetage de centrale ejer-/kontrollfunktioner.

Det vurderes, at det baseret på en indkomstfordeling efter disse principper i praksis vil være muligt at oppebære betydelige royaltyindtægter mv. i et dansk moderselskabs udenlandske datterselskaber ved at placere det juridiske ejerskab til fx patenter i sådanne selskaber, navnlig hvor der er tale om immaterielle aktiver, hvortil det er vanskeligt at udpege et bestemt koncernselskab som aktivernes ”naturlige” ejer.

De nødvendige funktioner og den nødvendige finansielle kapacitet vil fx kunne placeres i et produktions- og/eller salgsselskab, der af forretningsmæssige årsager er beliggende i et lavskattelands, også selv om det pågældende selskab hidtil ikke har varetaget udviklingsopgaverne i forbindelse med udviklingen af det pågældende patent eller kun har varetaget enkelte af disse aktiviteter.

Da der er reel substans i selskabet i form af salgs- og/eller produktionsaktiviteter, vil denne substans således formentlig kunne udnyttes til at skærme indkomst fra patentet fra CFC-beskatning. Koncernen vil herved nyde den skattemæssige fordel, der er en følge af, at indkomsten fra patentet er placeret i lavskattelands.

Det har på den baggrund været vurderingen, at indførelsen af EU-Domstolens substans-test i de danske CFC-regler reelt vil indebære, at indkomst fra immaterielle aktiver i meget vidt omfang vil kunne blive helt undtaget fra CFC-reglernes anvendelsesområde.

Det bemærkes, at transfer pricing-reglerne og CFC-reglerne supplerer hinanden og varetager forskellige værnshensyn. OECDs BEPS-arbejde har derfor også udmøntet sig i parallelle anbefalinger vedrørende CFC-reglerne og retningslinjer for håndteringen af transfer pricing problemstillinger forbundet med bl.a. komplekse immaterielle aktiver.

Uanset at immaterielle aktiver udgør en særlig risiko for skatteundgåelse, hvilket er baggrunden for, at indkomst herfra udtrykkeligt er nævnt som CFC-indkomst i skatteundgåelsesdirektivet, så vil CFC-reglernes værnfunktion ved indførelse af en substans-test blive undermineret i relation til denne form for indkomst. Det skyldes, at de i så fald reelt ikke længere vil opfylde formålet om at udgøre et selvstændigt værn mod udhuling af selskabsskattebasen, der indebærer en videre beskyttelse, end hvad der allerede følger af transfer pricing-reglerne.

Det er dermed klart, at CFC-reglerne ikke ville opfylde deres formål om at hindre udhuling af selskabsskattegrundlaget.