



## Skatteministeriet

27. januar 2020  
J.nr. 2019 - 6665

Til Folketinget – Skatteudvalget

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

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 2 af 12. november 2019.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



## Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 12. november 2019 fra Ernst & Young P/S, jf. L 48 - bilag 4.

## Svar

1. Ernst & Young P/S (herefter EY) henviser til forslaget til selskabsskatteovens § 32, stk. 5, nr. 3, hvorefter immaterielle aktiver kun udgør CFC-aktiver, i det omfang 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.

EY påpeger, at det ikke fremgår klart af lovteksten, hvornår et immaterielt aktiv er ”lokal”, og lovbemærkningerne er efter EYs opfattelse heller ikke entydige.

EY oplister på den baggrund en række forskellige situationer, hvor det ønskes bekræftet, om der er tale om et CFC-aktiv eller ej.

EY beder således om, at det bekræftes, at et immaterielt aktiv ikke skal behandles som et CFC-aktiv, uanset at det er erhvervet fra en tilknyttet person hjemmehørende i udlandet, hvis det før overdragelsen har været allokert til et fast driftssted i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

### *Kommentar*

Overordnet bemærkes, at lovforslaget er baseret på en balance, hvor der er taget udgangspunkt i, at Danmark er – og fortsat skal være – foregangsland i kampen mod skatteundgåelse. Derfor er forslaget baseret på, at implementeringen af direktivets minimumskrav bygger på de eksisterende danske CFC-regler, hvor reglerne anvendes på alle datterselskaber, uanset hvor de er beliggende. Dette grundprincip i de danske CFC-regler er fastholdt, fordi en minimumsimplementering af direktivet ville indebære, at reglerne inden for EU/EØS kun kunne anvendes på datterselskaber uden substans. Det ville udgøre en væsentlig svækkelse af det allerede eksisterende værn mod flytning af indkomst til lande med lavere beskatning.

Samtidig har det ved lovforslagets udformning været målsætningen, at Danmark ikke unødigt bør stille danske virksomheder dårligere konkurrencemæssigt. Dette er bl.a. søgt opnået ved at foreslå, at der sker en målretning af reglerne om beskatning af indkomst fra immaterielle aktiver, så de kun fører til beskatning i netop de tilfælde, hvor hensynet bag reglerne begrundes det, dvs. hvor immaterielle aktiver faktisk har flyttet beskatningsland i forhold til det land, hvor aktiverne er blevet oparbejdet.

Målretningen af reglerne om beskatning af indkomsten fra immaterielle aktiver – som altså foreslås af hensyn til at hindre u hensigtsmæssige konsekvenser for almindelige danske virksomheder – indebærer dog, at reglerne bliver teknisk ganske komplicerede, hvilket de af EY stillede spørgsmål også reflekterer.

I relation til det konkrete spørgsmål bemærkes, at det i en situation, hvor der sker en overdragelse af et immaterielt aktiv fra et tilknyttet selskab i et andet land, følger af ordlyden af forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, at det er afgørende, om det immaterielle aktiv også er oparbejdet af det tilknyttede selskab ved aktiviteter i et andet land.

Såfremt det immaterielle aktiv er oparbejdet ved aktiviteter i det tilknyttede selskabs faste driftssted i samme land som det erhvervende datterselskab, vil det immaterielle aktiv ikke være et CFC-aktiv. Er det immaterielle aktiv derimod oparbejdet af tilknyttede personer i andre lande, således at der alene er tale om, at ejerskabet til aktivet er placeret i det faste driftssted, vil det immaterielle aktiv være et CFC-aktiv.

2. EY beder om, at det bekræftes, 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.

#### *Kommentar*

Såfremt det immaterielle aktiv både er allokeret til og oparbejdet ved aktiviteter i det tilknyttede selskabs faste driftssted, der er beliggende i samme land som datterselskabet, vil det immaterielle aktiv ikke være et CFC-aktiv, jf. også kommentaren til punkt 1 ovenfor.

Såfremt ejerskabet til det immaterielle aktiv derimod har været allokeret til en tilknyttet person i et andet land, og derefter er blevet overdraget til datterselskabet, vil det immaterielle aktiv være et CFC-aktiv. Det gælder, selv om aktivet er oparbejdet ved funktioner i det tilknyttede selskabs faste driftssted. Når ejerskabet inden overdragelsen har været allokeret til den tilknyttede person i et andet land, indebærer overdragelsen således, at der sker en ændring af beskatningsstedet i relation til de indtægter, som oppebæres af aktivets ejer.

3. EY beder om, at det bekræftes, 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.

#### *Kommentar*

Såfremt det immaterielle aktiv er oparbejdet i udlandet, uden at dette har udløst en skattemæssig tilstedeværelse i det pågældende land, vil det immaterielle aktiv skulle anses for at være oparbejdet i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende. Det bemærkes, at indtægter og udgifter i sådan et tilfælde indgår i datterselskabets indkomstopgørelse, og at det immaterielle aktivs beskatningssted fra starten har været i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Når datterselskabet efterfølgende overdrager det immaterielle aktiv til en tilknyttet person, der er skattemæssigt hjemmehørende i samme land, vil det immaterielle aktiv derfor ikke skulle anses for at være et CFC-aktiv, da aktivet ikke har flyttet beskatningssted.

4. EY beder om, at det bekræftes, 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).

*Kommentar*

Det kan bekræftes, at det immaterielle aktiv i sådan et tilfælde vil være et CFC-aktiv, da det immaterielle aktiv har skiftet beskatningssted ved overdragelse fra et tilknyttet selskabs faste driftssted, som er beliggende i et andet land end det erhvervende datterselskab.

5. EY beder om, at det bekræftes, 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.

*Kommentar*

Det kan bekræftes, at det immaterielle aktiv i sådan et tilfælde vil være et CFC-aktiv, da det immaterielle aktiv er oparbejdet af en tilknyttet persons faste driftssted i et andet land.

6. EY beder om, at det bekræftes, 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 er kvalificeret som et fast driftssted.

*Kommentar*

Det kan bekræftes, at det immaterielle aktiv vil være et CFC-aktiv, da det immaterielle aktiv vil skulle anses for at være oparbejdet i det land, hvor den udenlandske tilknyttede person er skattemæssigt hjemmehørende, jf. modsætningsvis kommentaren til punkt 3 ovenfor.

7. EY henviser til forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, der definerer, hvilke immaterielle aktiver der kan kvalificere som CFC-aktiver.

EY bemærker, at en begrænset tinglig rettighed ifølge lovbemærkningerne kan udgøre et immaterielt aktiv, men dette modsiges efter EYs opfattelse af kommentarerne i høringskemaet.

EY påpeger, at en licensaftale mv. altid indebærer, at licenstagere bliver indehavere 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 og Jan Pedersens kommentar til dommen i RR2004, nr. 2, SM 52.

Endvidere påpeger EY, at det ikke kan være afgørende for, om der foreligger et immaterielt aktiv, hvordan vederlæggelsen for en brugsret sker, herunder om det sker ved betaling af løbende royalties, en engangsbetaling eller fx ved indregning i varers pris.

EY finder det derfor uklart, om/hvornår brugsrettigheder kvalificerer som immaterielle aktiver efter CFC-reglerne og anmoder om, at det uddybes, om og i givet fald under hvilke omstændigheder en brugsrettighed til immaterielle aktiver i form af patenter, knowhow og varemærker skal behandles som et immaterielt aktiv efter forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3. Endvidere beder EY om, at det bekræftes, at opregningen af immaterielle aktiver i forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, skal fortolkes konformt med afskrivningslovens § 40, stk. 2.

#### *Kommentar*

Bortset fra tilføjes af CO<sub>2</sub>-kvoter og –kreditter ændrer lovforslaget ikke på, hvilke immaterielle aktiver der omfattes af CFC-reglerne.

Forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, er med hensyn til angivelsen af de immaterielle aktiver, der omfattes af CFC-reglerne – bortset fra den nævnte tilføjelse – i øvrigt en uændret videreførelse af den formulering, der har været anvendt siden lov nr. 313 af 21. maj 2002, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, 3. pkt., som affattet ved denne lov.

Som det fremgår af forarbejderne til 2002-loven, er opregningen identisk med den opregning af immaterielle aktiver, der fremgår af OECDs modeloverenskomst, og skal fortolkes i overensstemmelse hermed. Der er således ved fastlæggelsen af, hvilke immaterielle aktiver der er omfattet af opregningen i forslaget til § 32, stk. 5, nr. 3, ikke nødvendigvis fuld konformitet i forhold til afskrivningslovens § 40, stk. 2. Det bemærkes, at der også er vise klare forskelle mellem de to bestemmelsers ordlyd, idet afskrivningslovens § 40, stk. 2, fx også omfatter rettigheder efter lejekontrakter, som ikke er immaterielle aktiver omfattet af opregningen af immaterielle aktiver i forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3.

Hvad angår EYs bemærkninger om brugsrettigheder/begrænset tinglige rettigheder, er det som nævnt af EY i lovforslagets bemærkninger anført, at en begrænset tinglig rettighed ”kan” udgøre et immaterielt aktiv. Det er vurderingen, at det er i fuld overensstemmelse hermed, når det i kommentarerne i høringsskemaet er anført bl.a., at brugsrettigheder som udgangspunkt ikke er omfattet, men at det beror på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, om der foreligger begrænsede tinglige rettigheder, som datterselskabet har ejerrettigheder over.

Da det vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, om der foreligger en overdragelse af ejerrettigheder, og da der er talrige måder, hvorpå aftaler herom kan udformes, er det ikke muligt at opstille generelle retningslinjer for, hvornår datterselskabet vil skulle anses for at være tillagt sådanne rettigheder, således at det skal anses for at være ejer af et eller flere immaterielle aktiver i CFC-reglernes forstand.

Der kan om overdragelse af begrænsede tinglige rettigheder og om den af EY omtalte højesteretsdom i øvrigt henvises til Hedegaard Eriksen, Beskatning af immaterielle aktiver, s.

100-103, hvor det tilsvarende anføres, at det vil bero på en konkret vurdering, om der foreligger en overdragelse af begrænsede tinglige rettigheder eller alene overladelse af en brugsret.

Endelig bemærkes, at det kan bekræftes, at det ved den nævnte vurdering principielt ikke er afgørende, hvordan vederlaget beregnes, herunder om det erlægges som en engangsbetaling eller som et løbende vederlag.

8. EY henviser til forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 7, hvorefter moderselskabet skal medregne en andel af datterselskabets indkomst svarende til den højeste direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet, jf. stk. 6.

EY bemærker, at der ifølge lovbemærkningerne kan 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.

EY beder om, at det bekræftes, at der ved opgørelsen af den højeste indflydelse efter § 32, stk. 7, kun skal medregnes indflydelse fra ”tilknyttede personer”, hvis moderselskabet helt/delvist ejer den ”tilknyttede person”.

#### *Kommentar*

Det følger af forslaget til § 32, stk. 7, at moderselskabet skal medregne datterselskabets indkomst svarende til moderselskabets direkte eller indirekte indflydelse, jf. stk. 6, 1. pkt.

Det afgøres efter stk. 6, om der er tale om et moderselskab, og ved denne opgørelse medregnes indflydelse fra tilknyttede personer. Det afgøres efter stk. 6, hvilken type af indflydelse der er højest, dvs. enten kapital, stemmer eller overskudsandele.

Ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 tages udgangspunkt i den type af indflydelse, der var højest efter stk. 6. Er det fx kapitalen, skal moderselskabet ved indkomstopgørelsen medregne den del af datterselskabets indkomst, der svarer til moderselskabets faktiske direkte eller indirekte indflydelse på datterselskabets kapital. Ved opgørelsen af indkomsten efter stk. 7 medregnes således kun indflydelse, som ejes direkte af moderselskabet, eller som moderselskabet indirekte ejer gennem fx et melleholdingselskab.

Det kan således bekræftes, at der ved indkomstopgørelsen kun skal ske medregning af tilknyttede personers indflydelse, hvor moderselskabet helt eller delvist, direkte eller indirekte, har indflydelse i den tilknyttede person, dvs. ejer kapitalen, stemmerrettighederne eller retten til overskud.

9. EY beder om, at det bekræftes, at der ved opgørelsen af den højeste indflydelse efter selskabsskattelovens § 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.

#### *Kommentar*

Ved indkomstopgørelsen efter stk. 7 skal moderselskabet kun medregne indkomst svarende til den direkte eller indirekte indflydelse i datterselskabet. Dvs., at moderselskabet ikke skal medregne indkomst, der kan henføres til indflydelse, som ejes af andre personer, som moderselskabet agerer sammen med.

Der henvises desuden til kommentaren umiddelbart ovenfor.

10. EY beder om, at det bekræftes, at datterselskabets indkomst samlet skal medregnes med 110 pct. i følgende eksempel:

En fysisk person ejer direkte 100 pct. af to danske moderselskaber. Indflydelsen i et datterselskab ejet af de tre skatteydere er følgende:

- Fysisk person, 10 pct. af kapitalen og stemmerettighederne;
- moderselskab 1, 40 pct. af kapitalen og 60 pct. af stemmerettighederne; og
- moderselskab 2, 50 pct. af kapitalen og 30 pct. af stemmerettighederne.

EY spørger, om moderselskab 1 således skal medregne 60 pct., og moderselskab 2 skal medregne 50 pct. af indkomsten fra datterselskabet.

#### *Kommentar*

EYs opfattelse kan bekræftes. For en ordens skyld bemærkes, at spørgsmålet vedrører en koncernstruktur, som forekommer usandsynlig i praksis.

11. EY henviser til forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 10, hvorefter CFC-aktiver skal anses for at være afstået, hvis moderselskabet direkte eller indirekte nedbringer sin ejerandel.

EY bemærker, at moderselskaber efter forslaget til § 32, stk. 7, skal CFC-beskattes i forhold til dets højeste indflydelse i datterselskabet, uanset om denne er baseret på stemme-, kapital- eller overskudsandel.

EY beder om, at det bekræftes, at selskabsskattelovens § 32, stk. 10, ikke vil finde anvendelse i en situation, hvor et moderselskab har en kapital- og stemmeandel på 40 pct. og retten til en overskudsandel på 60 pct. i et datterselskab, og hvor retten til overskudsandelen nedbringes til 40 pct., uden at der afstås en ejerandel.

#### *Kommentar*

Det fremgår af den foreslåede bestemmelse i § 32, stk. 10, at der alene sker beskatning ved nedbringelse af ejerandele i datterselskabet, dvs. nedbringelse af kapitalejerskabet.

Dette står i modsætning til forslaget til § 32, stk. 7, hvor beskatningen sker på baggrund af moderselskabets indflydelse i datterselskabet i form af enten stemmerettigheder, kapitalen eller overskudsandele.

Afståelsesbeskatningen i § 32, stk. 10, har dermed et smallere anvendelsesområde end beskatningen efter stk. 7. Det kan således bekræftes, at der ikke vil ske afståelsesbeskatning i det anførte eksempel, idet der baseret på EYs beskrivelse ikke sker en nedbringelse af ejerandele i datterselskabet.

12. EY beder om, at det oplyses, hvilken selvstændig betydning forslaget til selskabsskatteovens § 32, stk. 10, 4. – 8. punktum har, sammenholdt med § 32, stk. 10, 1. punktum. EY påpeger, at 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.

#### *Kommentar*

De af EY omtalte bestemmelser viderefører tilsvarende bestemmelser i den gældende bestemmelse i selskabsskatteovens § 32, stk. 10. Som anført af EY følger det af forslaget til § 32, stk. 10, 1. pkt., at der ved direkte eller indirekte nedbringelse af ejerandele skal ske en forholdsmæssig beskatning svarende til den nedbragte ejerandel.

Når det i relation til fx tilfælde, hvor der sker overdragelse af aktier til en nærtstående omfattet af ligningslovens § 16 H, er gentaget, at der dog skal ske en forholdsmæssig beskatning, hvis ejerandelen nedbringes, vurderes der at være tale om en præcisering, som der ikke er grundlag for at fjerne i forbindelse med nyaffattelsen af selskabsskatteovens § 32, stk. 10. Det bemærkes i øvrigt, at der kan ske en nedbringelse af ejerandele i tilknytning til en overdragelse af aktier til nærtstående, fx ved kapitalindskud foretaget af den nærtstående, og det følger i sådanne tilfælde udtrykkeligt af forslaget til § 32, stk. 10, 8. pkt., at der skal ske en forholdsmæssig beskatning svarende til den nedbragte ejerandel.

13. EY henviser til forslaget til selskabsskatteovens § 32, stk. 15, hvorefter moderselskabet kan vælge kun at lade sig CFC-beskatte af datterselskabets CFC-indkomst.

Udtrykket moderselskab defineres i § 32, stk. 6. I høringsskemaet er der et eksempel, hvor det lægges til grund, at det relevante moderselskab efter § 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.

EY beder om, at det bekræftes, at udtrykket moderselskab i forslaget til § 32, stk. 15 og 16, skal fortolkes efter § 32, stk. 6.

EY beder om, at det i givet fald bekræftes, at det er det børsnoterede selskab og ikke holdingselskabet, der i det nævnte eksempel skal træffe valget for de sambeskattede selskaber.

Såfremt dette ikke kan bekræftes, beder EY om, at lovteksten ændres, således at det fremgår, at udtrykket moderselskabet i § 32, stk. 15 og 16, skal undergives en særlig fortolkning, der kan afvige fra den, der fremgår af § 32, stk. 6.



### *Kommentar*

I forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 16, fastlægges de nærmere betingelser for valget efter stk. 15.

Det følger af forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 16, 1. pkt., at moderselskabet senest ved oplysningsfristen skal angive sit valg om, at der alene skal ske medregning af CFC-indkomsten. Moderselskabet efter 1. pkt. skal fortolkes efter § 32, stk. 6, dvs. det moderselskab, som faktisk skal medregne CFC-indkomst i indkomstopgørelsen.

Det følger dog klart af forslaget til stk. 16, 4. pkt., at der gælder en undtagelse for moderselskaber, der indgår i en dansk sambeskatning. Indgår moderselskabet efter stk. 6 i en dansk sambeskatning, foretages valget af det ultimative moderselskab i sambeskatningen, og valget er bindende for alle sambeskattede selskaber. Valget skal foretages af det ultimative moderselskab på vegne af alle de sambeskattede selskaber, uanset om CFC-beskatningen faktisk sker i det ultimative moderselskab eller i et andet sambeskattet selskab.

14. EY henviser til forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 17, hvorefter eksisterende immaterielle aktiver i tilkøbte datterselskaber ikke skal behandles som CFC-aktiver, når visse betingelser er opfyldt.

EY spørger, om 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.

EY bemærker, at der fx kan være tale om almindelige salgs- og markedsføringsaktiviteter (varemærke), der foretages af udenlandske salgsselskaber.

### *Kommentar*

Der bemærkes indledningsvist, at der efter forslaget ikke sker CFC-beskatning, medmindre datterselskabets CFC-indkomst udgør mindst 1/3 af selskabets samlede indkomst. Den foreslåede opkøbsregel vil medføre, at der, når betingelserne for undtagelsen er opfyldt, ikke skal ske medregning af nogen andel af indkomsten fra immaterielle aktiver, der er til stede i selskabet på opkøbstidspunktet.

En vedligeholdelse eller videreudvikling af et eksisterende immaterielt aktiv vil som udgangspunkt ikke medføre, at der opstår et nyt immaterielt aktiv. Er der tale om aktiviteter i det tilkøbte datterselskab, som indebærer en videreudvikling af det eksisterende immaterielle aktiv, vil det ikke ændre på, at ingen del af indkomsten fra det pågældende aktiv vil skulle medregnes til CFC-indkomsten.

Hvis det tilkøbte selskab derimod fx efter opkøbet lader et koncernforbundet udenlandsk selskab foretage en videreudvikling af det "eksisterende" immaterielle aktiv, vil der herefter være tale om et aktiv, der delvist er et CFC-aktiv. En forholdsmæssig del af indkomsten fra det immaterielle aktiv vil derefter skulle medregnes til CFC-indkomsten.

15. EY beder om, at det overvejes at indføre en *de minimis*-regel, således at et immaterielt aktiv, der i al væsentligt er udviklet/købt lokalt i henhold til § 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 fx modsvarer 10 pct. af aktivets samlede handelsværdi.

#### *Kommentar*

Det følger af de foreslåede regler, at der kun skal medregnes en forholdsmæssig del af indkomsten, når et immaterielt aktiv er delvist udviklet ved bidrag fra tilknyttede personer i andre lande. Der er i forslaget således taget højde for, at kun en del af indkomsten skal medregnes, når det immaterielle aktiv i begrænset omfang er oparbejdet af tilknyttede personer i andre lande.

Opkøbsreglen i forslaget til § 32, stk. 17, sikrer, at eksisterende immaterielle aktiver i opkøbte selskaber som udgangspunkt ikke CFC-beskattes. Eksempelvis vil et selskab, der kun ejer immaterielle aktiver, kunne have fået oparbejdet op til 50 pct. af de immaterielle aktivers værdi af tilknyttede personer i andre lande, uden at der udløses CFC-beskatning.

16. EY henviser til lovforslagets § 8, stk. 4, hvorefter eksisterende immaterielle aktiver skal 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.

EY bemærker, at ifølge høringsskemaet omfatter reglen alle immaterielle aktiver og ikke kun immaterielle CFC-aktiver. 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, fx goodwill, vil afkastet heraf ikke blive CFC-beskattet. På baggrund heraf forekommer det ifølge EY ikke nødvendigt, at der skal fastsættes en indgangsværdi for immaterielle aktiver, der ikke er CFC-aktiver.

EY påpeger, at 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.

EY beder endvidere om, at det bekræftes, 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 lovforslagets § 8, stk. 4, 7. punktum.

#### *Kommentar*

I lyset af EYs bemærkninger vil det blive undersøgt nærmere, om overgangsreglen opfylder det tiltænkte formål, eller om den bør justeres, således at der alene fastsættes et opskrevet afskrivningsgrundlag for de immaterielle aktiver, der er CFC-aktiver, herunder

med en forholdsmæssigt afskrivningsgrundlag for immaterielle aktiver, der delvist er CFC-aktiver. Dog således at der fortsat er tale om tvungne afskrivninger på de opskrevne afskrivningsgrundlag. I givet fald vil der blive stillet ændringsforslag til den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 8, stk. 4.

17. EY spørger, om lovforslaget ikke bør ændres, således at der ikke fastsættes en indgangsværdi for immaterielle aktiver, der ikke er CFC-aktiver.

*Kommentar*

Der henvises til kommentaren umiddelbart ovenfor.

18. EY henviser til forslaget til skattekontrollovens § 39, stk. 3, hvorefter skatteydere skal indsende TP-dokumentation til skattemyndighederne senest 60 dage efter oplysningsfristen.

EY bemærker, at TP-dokumentationen tidligere kun skulle indsendes, hvis skattemyndighederne havde anmodet herom. En sådan anmodning har skatteyderen kunnet opfatte som udtryk for, at der blev indledt en TP-kontrol.

EY spørger, om Skatteministeren vil indføre en regel, hvorefter skattemyndighederne skal underrette skatteyderne om, at der indledes en TP-kontrol.

*Kommentar*

Med lovforslaget vil Skatteforvaltningen have mulighed for at gennemgå transfer pricing-dokumentationen i lighed med andre oplysninger, der er indgivet til Skatteforvaltningen, såsom oplysninger om kontrollerede transaktioner i oplysningsskemaet. Dette indebærer ikke en forpligtelse for Skatteforvaltningen til at kontrollere transfer pricing-dokumentationen for alle selskaber hvert eneste år, ligesom en manglende reaktion fra Skatteforvaltningen ikke kan opfattes som en tilkendegivelse af, at den indgivne transfer pricing-dokumentation ikke giver anledning til nærmere undersøgelse eller korrektioner.

Skatteyderne vil således først blive opmærksom på, at Skatteforvaltningen undersøger deres transfer pricing-dokumentation, hvis der anmodes om yderligere oplysninger fra skatteyderne til at vurdere, om dokumentationen er udarbejdet korrekt, eller ved at Skatteforvaltningen sender et forslag til afgørelse, hvorved skatteyderne får mulighed for at kommentere Skatteforvaltningens forslag til afgørelse. Der vurderes ikke herudover at være behov for at indføre en særlig regel om underretning om Skatteforvaltningens mulige udvælgelse af virksomheder til skattekontrol på baggrund af en samlet gennemgang af oplysningsskemaet og transfer pricing-dokumentationen.

19. EY spørger, om Skatteministeren vil indføre en regel, hvorefter skattemyndighederne skal underrette skatteyderne om, at en udenlandsk skattemyndighed har anmodet om at modtage kopi af TP-dokumentation i henhold til internationale regler om udveksling af oplysninger.

### *Kommentar*

Der vurderes ikke på nuværende tidspunkt at være behov for at indføre en regel om underretning af skatteydere, når udenlandske myndigheder har anmodet om at modtage materiale vedrørende et dansk selskab.

Når Skattestyrelsen via Kompetent Myndighed i dag modtager anmodninger fra udenlandske skattemyndigheder, som vedrører store selskaber, bliver anmodningerne videregivet til afdelingen Store Selskaber til besvarelse. Eventuel underretning af skatteydere forstås af Store Selskaber.

Nogle henvendelser fra udlandet kræver, at Skattestyrelsen indhenter oplysningerne i selskaberne. Praxis i disse tilfælde er, at selskabet oplyses om formålet, og de generelle kontrolhjemler anvendes. Orientering af skatteyder vurderes i øvrigt fra sag til sag.

Under alle omstændigheder iagttager Skatteforvaltningen sin tavshedspligt i samarbejdet med udenlandske skattemyndigheder, herunder udveksling af oplysninger. Såvel dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, de bilaterale aftaler om udveksling af information på skatteområdet, Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet, som den multilaterale konvention om administrativ bistand i skattesager indeholder således udtrykkelige bestemmelser om fortrolighed.

20. EY henviser til forslaget til skattekontrollovens § 84, nr. 5, hvor det ifølge lovbemærkningerne er hensigten, at der i relation til bødestraf skal ske en umiddelbar opfølgning, hvis et selskab ikke indsender en TP-dokumentation rettidigt. EY anfører, at den faste TP-bøde nedsættes med 50 pct. efter gældende praksis, hvis den skattepligtige efterfølgende udarbejder en behørig TP-dokumentation.

EY spørger, hvordan en skatteyder vil kunne få nedsat den faste TP-bøde med 50 pct., når bøden for fremtiden ikke pålægges i forbindelse med en TP-kontrol.

### *Kommentar*

Skatteforvaltningen foretager en konkret vurdering efter udløbet af 60-dages fristen, om der er grundlag for at pålægge bødestraf. Som hidtil pålægges bødestraf, hvis den skattepligtige forsætligt eller groft uagtsomt ikke rettidigt har indsendt transfer pricing dokumentationen. Den skattepligtige vil herefter – som efter gældende praksis – ved pålæggelse af bødestraf have mulighed for at få nedsat bøden, hvis der efterfølgende indsendes en behørig transfer pricing-dokumentation.

Bødeniveauet er beskrevet i forarbejderne til bødebestemmelsen. Heraf fremgår, at praksis skabes gennem Skatteforvaltningens administration af reglen, og at det i sidste ende vil være op til domstolene at fastlægge bødeniveauet. Hvis der for eksempel viser sig en tendens til, at 60-dages fristen konsekvent overskrides mod efterfølgende indsendelse af behørig transfer pricing-dokumentation for at få nedsat bøden, da vil det kunne indgå som et moment i vurderingen af, hvordan bødereglene skal administreres.

21. Endelig spørger EY, om der vil blive givet en skatteyder, der ikke rettidigt har indsendt en TP-dokumentation, en frist til at indsende en behørig TP-dokumentation. I givet fald vil det efter EY's opfattelse være en fordel, hvis fristen blev lovfæstet.

*Kommentar*

Det vurderes ikke at være nødvendigt at lovfæste fristen. I praksis kan selskabet indsende transfer pricing-dokumentationen til Skattestyrelsen når som helst.

Ved vurdering af en evt. bødestraf tager Skatteforvaltningen hensyn til al indsendt materiale frem til det tidspunkt, hvor der træffes en afgørelse. Skatteyder har derfor som hidtil mulighed for at indsende materiale, der vil kunne begrunde en nedsættelse af en eventuel bødestraf.