



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. 31 af 22. november 2019.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 22. november 2019 fra KPMG Acor Tax, jf. L 48 – bilag 7.

Svar

KPMG Acor Tax (KPMG) har stillet en række yderligere spørgsmål, som vedrører de dele af lovforslaget, som angår dels CFC-beskatning og immaterielle aktiver, dels adgangen til fradrag for endelige underskud efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

1. KPMG henviser til lovforslagets bemærkninger om, hvornår afkast af immaterielle aktiver skal anses for CFC-indkomst.

KPMG spørger til en situation, hvor en licensaftale indgås mellem to udenlandske selskaber, og hvor licensgiver og licenstagere efter deres respektive skatteregler ikke anerkender, at der er sket en overdragelse. KPMG spørger, om vurderingen af, om der er sket en overdragelse af et immaterielt aktiv, skal ske efter danske CFC-regler, herunder danske retsprincipper om, hvornår der foreligger en afståelse.

KPMG spørger uddybende, om bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 6, er styrende for, hvornår der anses for at være sket en overdragelse af immaterielle rettigheder. KPMG spørger i den sammenhæng, om der skal foreligge en transaktion, som udløser en avanceopgørelse for rettighedsejeren som følge af hel- eller delafståelse.

Kommentar

Ved anvendelse af CFC-reglerne opgøres indkomsten efter danske regler, hvilket indebærer, at vurderingen af, om en overdragelse af et immaterielt aktiv udgør en afståelse, skal ske efter danske regler, herunder efter transfer pricing-principperne. Det gælder således også, hvor det skal fastlægges, hvad der er retsvirkningerne af en aftale mellem to udenlandske selskaber.

Kan der i det af KPMG omtalte eksempel efter almindelige transfer pricing-principper ikke anses for at være sket en (hel eller delvis) overdragelse af et immaterielt aktiv til et selskab (af KPMG benævnt licenstagere) fra et tilknyttet selskab (af KPMG benævnt licensgiver) i et andet land, vil der således heller ikke i relation til CFC-reglerne kunne konstateres en sådan overdragelse.

Hvad angår KPMGs henvisning til bestemmelsen i afskrivningslovens § 40, stk. 6, bemærkes, at denne bestemmelse ikke fastlægger, hvornår der foreligger en overdragelse/afståelse, men blot hvad der er retsvirkningerne heraf i relation til immaterielle aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2. Bestemmelsen kan derfor ikke anses for ”styrende for” anvendelsen af de foreslåede CFC-regler.

I øvrigt bemærkes, at der efter forslaget kan ske CFC-beskatning af indkomst fra immaterielle aktiver, som datterselskabet ejer, men hvor dette ejerskab ikke er baseret på en hel eller delvis ”afståelse” af et immaterielt aktiv fra et andet selskab. Det gælder således, hvor

aktivet helt eller delvis er oparbejdet ved kontraktforskning udført af et tilknyttet selskab, og hvor ejerskabet til aktivet fra starten har været placeret i det selskab, der modtager kontraktforskningsydelse.

2. KPMG opstiller følgende eksempel: Et datterselskab indgår en licensaftale med 3. mand i et andet land. De licenserede immaterielle aktiver skal anvendes i kombination med datterselskabets egenudviklede immaterielle rettigheder med henblik på at udvikle nye immaterielle rettigheder ejet af datterselskabet (eksempelvis i pharma-industrien).

Licensgiver vederlægges med en løbende royalty og milestone-betalinger (eksempelvis et aftalt beløb, når produktet godkendes af sundhedsmyndighederne, og med en procentdel af de fremtidige salgssindtægter). Oftest vil licensaftalen definere, inden for hvilke områder datterselskabet må anvende de immaterielle rettigheder, det vil sige et defineret udviklingsprogram i kombination med datterselskabets egne immaterielle rettigheder, herunder ofte inden for en defineret tidsramme. Hvis udviklingen af nye immaterielle rettigheder i datterselskabet ikke er succesfuld, ophører licensaftalen, og datterselskabet har ikke længere ret til at anvende rettighederne. Datterselskabet opnår således ikke en ejers rettigheder over de licenserede immaterielle rettigheder og må ikke bruge rettighederne i andre sammenhænge. 3. mand ejer fortsat de immaterielle rettigheder og er frit stillet til at indgå licensaftaler med andre.

KPMG beder om, at det oplyses, om datterselskabet ved indgåelse af licensaftalen skal anses for at have erhvervet immaterielle rettigheder fra 3. mand i ovenstående eksempel.

KPMG spørger endvidere, om det har nogen betydning, at de licenserede immaterielle rettigheder bliver en integreret del af de nye udviklede immaterielle rettigheder udviklet af datterselskabet. Datterselskabet betaler royalties til 3. mand for at lade dem indgå i det nye produkt.

KPMG spørger yderligere, om datterselskabet har erhvervet immaterielle rettigheder, hvis licensaftalen gøres eksklusiv i licensperioden (et defineret åremål), således at 3. mand - ejeren af de immaterielle rettigheder - ikke må indgå licensaftaler med virksomheder i direkte konkurrence med datterselskabet (men gerne med andre virksomheder).

KPMG påpeger, at licensaftaler er forskelligartede og kan indeholde forskellige elementer, der taler for og imod, at der er tale om en overdragelse af et aktiv, og beder derfor om, at det kommenteres, hvornår en licens til immaterielle rettigheder skal behandles som en immateriel rettighed, der har været genstand for en overdragelse efter den i lovforslaget foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3.

Kommentar

Det afgørende for, om en licenstagere ved udnyttelsen af de rettigheder, som en licensaftale indebærer, kan anses for at oppebære indkomst fra et immaterielt aktiv omfattet af CFC-reglerne, er, om der ved licensaftalen er overdraget ejerrettigheder over et immaterielt aktiv. 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 et selskab vil skulle anses for at være tillagt sådanne rettigheder, at det skal anses for at være ejer af et eller flere immaterielle aktiver i CFC-reglernes forstand.

Selv om fx de elementer, som indgår i KPMGs beskrivelse af eksemplet, vil skulle indgå i den samlede konkrete vurdering, kan de på den anførte baggrund ikke danne grundlag for en helt abstrakt bedømmelse.

Derudover skal det fremhæves, at de foreslåede CFC-regler ikke regulerer spørgsmålet om, hvornår der foreligger en afståelse. Vurderingen heraf vil derimod bero på det almindelige skatteretlige afståelsesbegreb. Er der i relation til en konkret transaktion eller aftale anledning til at nære tvivl om, hvorvidt der herved helt eller delvist afstås et eller flere immaterielle aktiver, vil der om nødvendigt kunne opnås en stillingtagen hertil ved at anmode om et bindende svar.

Afslutningsvist bemærkes, at KPMG i sin beskrivelse af eksemplet tilkendegiver, at det skal lægges til grund, at licenstagere "således ikke [opnår] en ejers rettigheder over de licenserede immaterielle rettigheder". Hvis det i overensstemmelse med denne tilkendegivelse lægges til grund, at der efter en samlet konkret vurdering af en aftale og dens retsvirkninger ikke er overdraget ejerrettigheder, vil der selvsagt ikke være grundlag for at anse licensaftalen for at indebære en hel eller delvis overdragelse af immaterielle aktiver.

3. I relation til de den foreslåede regel i selskabsskattelovens § 31 E om fradrag for endelige underskud, anmoder KPMG om, at det bekræftes, at underskud i et udenlandsk datterselskab, der har været fratrukket under en international sambeskatning, men som er blevet genbeskattet, enten fordi den internationale sambeskatning er blevet afbrudt inden udløbet af bindingsperioden på 10 år, eller fordi sambeskatningen er ophørt som følge af, at der ikke igen er valgt international sambeskatning efter udløbet af bindingsperioden på 10 år, vil kunne fradrages efter den foreslåede selskabsskattelovens § 31 E, når underskuddet kan anses for endeligt efter reglerne i den foreslåede selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

Hvis ovenstående ikke kan bekræftes, ønsker KPMG en tilkendegivelse om, hvorvidt der bør gives mulighed for fradrag for endelige underskud, der tidligere er blevet genbeskattede.

KPMG beder endelig om en uddybning af det anførte i lovbemærkningerne til det foreslåede § 31 E, stk. 3, 2. pkt., i selskabsskatteloven, hvorefter et underskud i et datterselskab ikke kan anses for endeligt, hvis der efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart kan eller ville kunne have udnyttet underskuddet. Konkret spørges om, hvorvidt dette også gælder i forhold til tomme underskudsselskaber, fx hvor eneste formål med en overdragelse er at opnå en skattefordel, eller hvor der ikke er et marked for overdragelse af tomme underskudsselskaber, fordi det anses for aggressiv skatteplanlægning.

Kommentar

Det kan bekræftes, at et underskud i et udenlandsk datterselskab, der er blevet genbeskattet efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A på grund af ophør af en international sambeskatning, vil kunne fradrages efter reglerne i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, når underskuddet kan anses for endeligt. Det er herved forudsat, at de øvrige betingelser i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E er opfyldt.

EU-Domstolen har fastslået, at blot der foreligger mulighed for en anvendelse af underskuddet i økonomisk henseende ved at overføre det til en tredjepart, så vil der ikke kunne konstateres et endeligt underskud. Der vil efter skattereglerne i datterselskabets hjemland formentlig typisk bestå en mulighed for, at et tomt selskab kan overdrages, og at køber helt eller delvist kan udnytte selskabets skattemæssige underskud ved at lægge økonomisk aktivitet ind i selskabet. Dermed foreligger der objektivt set en mulighed for en anvendelse af underskuddet i økonomisk henseende, og underskuddet vil derfor efter EU-Domstolens praksis ikke kunne anses for endeligt.