

**Ændringsforslag****til****Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler) (L 89)**

## Til § 1

1) I den under *nr. 2* foreslåede affattelse af § 32, *stk. 1* og 2, indsættes i *stk. 1, nr. 1*, efter 4. pkt. som nyt punktum:

»Indkomst fra immaterielle aktiver medregnes kun efter 4. pkt., hvis betingelserne for medregning af anden indkomst efter *stk. 5, nr. 3, litra b*, er opfyldt.«

[Indkomst fra immaterielle aktiver medregnes kun efter bestemmelsen, hvis betingelserne for medregning af anden indkomst er opfyldt]

2) I den under *nr. 4* foreslåede ændring af § 32, *stk. 3, 2. pkt.*, ændres »4-18« til: »4-16«.

[Konsekvens af ændringsforslag nr. 6]

3) I den under *nr. 6* foreslåede affattelse af § 32, *stk. 5-7*, affattes *stk. 5, nr. 3*, således:

»3) Indkomst fra immaterielle aktiver, jf. *litra a* og *b*. Immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer samt CO2-kvoter og CO2-kreditter, jf. afskrivningslovens § 40 A.

- a) Betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, for så vidt angår betalinger fra selskaber, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet, jf. § 31 C, for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, som i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.
- b) Al anden indkomst fra immaterielle aktiver. Indkomst omfattet af 1. pkt. medregnes kun til CFC-indkomsten, hvis datterselskabet ikke viderefører en væsentlig

økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder. Uanset 2. pkt. medregnes anden indkomst fra immaterielle aktiver, hvis datterselskabet varetager ejerskabet og eventuelt salgs- og distributionsfunktioner i relation til sine immaterielle aktiver, mens de øvrige væsentlige funktioner vedrørende aktiverne kun i ubetydeligt omfang er udført eller udføres i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende. 2. pkt. finder ikke anvendelse, hvis datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, hvor den kompetente myndighed i denne stat ikke skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden international overenskomst eller konvention, herunder en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Det er en betingelse for anvendelsen af 2. pkt., at moderselskabet inden for fristen for afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 12 vælger, at bestemmelsen skal finde anvendelse ved opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst, samt indsender oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver er omfattet af bestemmelsen. Told- og Skatteforvaltningen kan fastsætte regler om, hvilke oplysninger der skal indsendes efter 5. pkt.«

[Partiel substanstest for anden indkomst fra immaterielle aktiver]

4) I den under *nr. 9* foreslåede affattelse af § 32, *stk. 10*, indsættes efter 1. pkt. som nyt punktum:

»Indkomst fra immaterielle aktiver medregnes kun efter 1. pkt., hvis betingelserne for medregning af anden indkomst efter *stk. 5*, *nr. 3*, litra b, er opfyldt.«

[Indkomst fra immaterielle aktiver medregnes kun efter bestemmelsen, hvis betingelserne for medregning af anden indkomst er opfyldt]

5) I den under *nr. 9* foreslåede affattelse af § 32, *stk. 10*, ændres i 4. og 5. *pkt.*, der bliver 5. og 6. *pkt.*, »1.-3. *pkt.*« til: »1.-4. *pkt.*«

[Konsekvens af ændringsforslag nr. 4]

6) I den under *nr. 11* foreslåede indsættelse af § 32, *stk. 14-18*, ændres i den indledende tekst »*stk. 14-18*« til: »*stk. 14-16*«, og *stk. 17* og *18* udgår.

[Opkøbsreglen udgår af lovforslaget]

### Til § 3

7) *Stk. 3*, 2. *pkt.*, udgår.

[Overgangsreglen justeres som konsekvens af ændringsforslag nr. 3]

8) I *stk. 3, 8. pkt.*, der bliver 7. pkt., ændres »5. og 6. pkt.« til: »6. og 7. pkt.«

[Rettelse af henvisningsfejl]

9) I *stk. 3, 9. pkt.*, der bliver 8. pkt., ændres »7. pkt.« til: »8. pkt.«

[Rettelse af henvisningsfejl]

## Bemærkninger

### Til nr. 1

Det følger af den i lovforslaget foreslåede affattelse af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1, 4. pkt., at der i de tilfælde, hvor moderselskabet nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, ved opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst skal medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis datterselskabet havde afstået samtlige sine aktiver og passiver. Denne beskatning betegnes normalt som en fiktiv afståelsesbeskatning.

Som følge af ændringsforslag nr. 3 udgår den i lovforslaget foreslåede regel om, at indkomst fra immaterielle aktiver, der er udviklet af datterselskabet selv, aldrig medregnes til CFC-indkomsten, idet der nu i stedet foreslås indført en partiel substanstest for anden indkomst fra immaterielle aktiver.

Det ville umiddelbart indebære, at den fulde avance ved en fiktiv afståelse af egenudviklede immaterielle aktiver ville skulle medregnes til CFC-indkomsten efter selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1, og stk. 10. Dette vurderes ikke hensigtsmæssigt, da det i givet fald ville medføre, at egenudviklede immaterielle aktiver ville blive CFC-beskattet hårdere end erhvervede og flyttede immaterielle aktiver, hvor der i givet fald er en fradragsberettiget anskaffelsessum.

Ved ændringsforslaget foreslås det, at der ved opgørelsen af CFC-indkomsten efter selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1, kun skal ske en medregning af avancen fra immaterielle aktiver ved den fiktive afståelsesbeskatning, såfremt betingelserne for medregning af anden indkomst fra immaterielle aktiver til CFC-indkomsten er opfyldt, jf. ændringsforslag nr. 3.

Det bemærkes, at der ved ændringsforslag nr. 4 foreslås en tilsvarende ændring af selskabsskattelovens § 32, stk. 10.

### Til nr. 2

Med ændringsforslaget foreslås en konsekvensændring som følge af ændringsforslag nr. 6, hvorved det foreslås, at stk. 17 og 18 udgår af den foreslåede indsættelse af stk. 14-18 i selskabsskattelovens § 32.

Det foreslås, at henvisningen i den foreslåede ændring af selskabsskattelovens § 32, stk. 3, 2. pkt., ændres til stk. 4-16 i stedet for stk. 4-18.

### Til nr. 3

Med ændringsforslaget foreslås det at ændre betingelserne for, hvornår indkomst fra immaterielle aktiver skal medregnes til CFC-indkomsten.

Med ændringsforslaget udgår den i lovforslagets affattelse af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, foreslåede tilgang, hvorefter royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver kun skulle medregnes til CFC-indkomsten, i det omfang aktiverne var erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller var oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Med ændringsforslaget foreslås det i stedet uændret at videreføre den definition af indkomst fra immaterielle aktiver, som anvendes i den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, 1. pkt.

Med ændringsforslaget foreslås det endvidere, at den udvidelse af indkomstbegrebet fra immaterielle aktiver, der følger af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav, og som her benævnes som anden indkomst, kun skal medregnes til CFC-indkomsten under visse betingelser.

Ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 1. pkt., indeholder en generel bestemmelse om, at indkomst fra immaterielle aktiver vil skulle medregnes til CFC-indkomsten, men dog kun i det omfang, det følger af litra a og b.

Ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 2. pkt., indeholder definitionen af, hvilke immaterielle aktiver der er omfattet af bestemmelsen. Definitionen foreslås ikke ændret i forhold til den i lovforslaget foreslåede definition.

Ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a, gentager den nuværende opregning af de former for indkomst fra immaterielle aktiver, der skal medregnes til CFC-indkomsten, jf. den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, 3. pkt.

Det følger af ændringsforslaget, at betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver skal medregnes til CFC-indkomsten. Dette svarer til den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, 1. pkt.

Det følger endvidere af ændringsforslaget, at der dog ikke skal ske medregning af betalinger fra selskaber, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31 C, for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, som i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Dette svarer til den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, 1. pkt., med den tilføjelse, at der i den foreslåede bestemmelse er indsat et væsentlighedskriterium. Der har i den juridiske litteratur været rejst tvivl om fortolkningen af den gældende bestemmelse, hvilket er baggrunden for den foreslåede ændring af ordlyden.

Det vil med den foreslåede ændring af ordlyden klart fremgå, at det ikke er et krav, at alle funktioner vedrørende oparbejdelsen af de immaterielle aktiver skal være udført af datterselskabet selv, men at nogle af de relevante aktiviteter kan have fundet sted i andre selskaber, herunder koncernforbundne selskaber. Ved bedømmelsen af, om datterselskabet i det væsentligste selv har oparbejdet de immaterielle aktiver, regnes aktiviteter, som datterselskabet har købt hos andre koncernselskaber (f.eks. såkaldt kontraktforskning) ikke med til datterselskabets egne forsknings- og udviklingsaktiviteter.

Ved vurderingen af, om de immaterielle aktiver i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsaktivitet, er det den relative værdiskabelse og ikke de afholdte omkostninger hertil, der er afgørende. Vurderingen foretages ud fra den samlede værdiskabelse fra starten af udviklingen af de immaterielle aktiver og frem til vurderingstidspunktet.

Bortset fra indsættelsen af væsentlighedskriteriet viderefører ændringsforslaget den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, uændret i relation til disse former for indkomst fra immaterielle aktiver, og uden at der foreslås tilføjet yderligere betingelser.

Ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, *litra b, 1. pkt.*, vedrører den udvidelse af indkomstbegrebet vedrørende immaterielle aktiver, som følger af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav.

Det foreslås, at al anden indkomst fra immaterielle aktiver vil skulle henregnes til CFC-indkomsten. Den samlede indkomst fra immaterielle aktiver vil således skulle fordeles mellem *litra a* og *b*. *Litra b* vil omfatte al indkomst fra immaterielle aktiver, der ikke er omfattet af *litra a*, og *litra b* vil dermed skulle fungere som en opsamlingsbestemmelse. Vil en indkomst, der kan henføres som indkomst fra et immaterielt aktiv, skulle henregnes til *litra a*, vil indkomsten ikke skulle medregnes til *litra b*.

Hvad angår definitionen og afgrænsningen af anden indkomst fra immaterielle aktiver henvises der til de specielle bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 6, vedrørende forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3.

Ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, *litra b*, 2. *pkt.*, vedrører forslaget om den såkaldte partielle substanstest, der er knyttet til den tilsvarende definition i skatteundgåelsesdirektivets artikel 7.

Det følger af ændringsforslaget om en partiel substanstest, at anden indkomst fra immaterielle aktiver, der omfattes af *litra b*, 1. *pkt.*, kun vil skulle medregnes til CFC-indkomsten, hvis datterselskabet ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som det fremgår af de relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Den foreslåede partielle substanstest vil skulle fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb, og det vil således skulle være afgørende, hvornår datterselskabet efter EU-retten må anses for at have tilstrækkelig substans. Det vil i den sammenhæng også skulle tillægges vægt, om de elementer, der begrunder, at datterselskabet må anses for at have substans, har den fornødne tilknytning til de erhvervede indtægter fra selskabets immaterielle aktiver. Et datterselskab, der udfører en substantiel aktivitet, vil således ikke kunne anses for at have substans i forhold til indtægter, der knytter sig til et immaterielt aktiv, hvis det f.eks. må lægges til grund, at det juridiske ejerskab til det pågældende aktiv er flyttet til datterselskabet af rent skattemæssige årsager, og uden at der er nogen naturlig sammenhæng mellem ejerskabet til det pågældende aktiv og datterselskabets aktiviteter i øvrigt.

Det vil efter bestemmelsen, på baggrund af en konkret vurdering af alle de faktiske forhold og omstændigheder, skulle afgøres, om datterselskabet reelt driver en væsentlig økonomisk aktivitet i relation til de immaterielle aktiver, og om denne aktivitet understøttes af tilstrækkeligt personale, udstyr, aktiver og lokaler. Der kan herom bl.a. henvises til EU-Domstolens dom af 12. september 2006 i sag C-196/04, Cadbury Schweppes, navnlig præmis 63-68.

Er der tale om misbrug, fordi datterselskabet ikke opfylder betingelserne i substanstesten, vil undtagelsen ikke skulle finde anvendelse, hvilket vil indebære, at anden indkomst fra immaterielle aktiver vil skulle medregnes til CFC-indkomsten i medfør af ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, *litra b*, 1. *pkt.*

Der foreligger efterhånden en ganske omfangsrig praksis fra EU-Domstolen om det EU-retlige misbrugsbegreb, men EU-Domstolen har i denne praksis kun angivet, hvilke overordnede principper der skal anvendes ved vurderingen af, om der foreligger misbrug. Dette skal ses i lyset af, at EU-Domstolen kun tager stilling til EU-rettens abstrakte fortolkning, mens den konkrete anvendelse af EU-retten (subsumptionen) henhører under de nationale myndigheder og domstole. Hertil kommer, at der i EU-Domstolens praksis ikke er taget stilling til anvendelsen af det EU-retlige misbrugsbegreb specifikt i relation til placeringen af ejerskabet til immaterielle aktiver inden for en koncern, og at den eneste dom, der specifikt vedrører nationale CFC-regler, er den ovennævnte dom i Cadbury Schweppes-sagen.

Det vil i sidste ende henhøre under de nationale domstole, på baggrund af en konkret vurdering af alle de faktiske forhold og omstændigheder, at fastslå, om der foreligger misbrug efter det EU-retlige misbrugsbegreb, men der kan dog angives en række momenter, der må anses for at skulle indgå i vurderingen.

Om der er tilstrækkelig substans i relation til ejerskabet til bestemte immaterielle aktiver, vil overordnet afhænge af ejerens egne funktioner, kapital og kontrol over risici sammenholdt med de immaterielle aktivers værdi, udviklingsstadie, egenskaber og anvendelsesområde.

I tilfælde, hvor ejeren selv varetager eller har varetaget væsentlige funktioner forbundet med udviklingen eller oparbejdelsen af de immaterielle aktiver, vil der i almindelighed ikke være tvivl om, at der er tilstrækkelig substans i relation til ejerskabet til de pågældende immaterielle aktiver. Når de immaterielle aktiver ikke er oparbejdet af ejeren selv, men hovedsageligt er erhvervet gennem tilkøb, herunder eventuelt tilkøb af udviklingsydelser fra koncernforbundne selskaber, vil der ved vurderingen af substansen i ejerskabet til de immaterielle aktiver bl.a. kunne lægges vægt på følgende ikke-udtømmende liste af forhold:

Det første forhold er nettoafkastet på ejerskabet hos ejeren. Nettoafkastet opgøres som ejerens indtægter fra ejerskabet til de immaterielle aktiver fratrasket et markedsmæssigt afkast på ejerens kapitalbinding samt udgifter til egne aktiviteter i forbindelse med ejerskabet. Et højt nettoafkast hos ejeren af de immaterielle aktiver uden tilsvarende værdiskabende funktioner fra ejeren til den aktivitet, hvori de immaterielle aktiver anvendes, kan isoleret set være en indikation på, at ejerskabet ikke har økonomisk substans.

Det andet forhold er ejerens kontrol over risikoen ved det konkrete ejerskab, idet graden af kontrol over risikoen vil skulle vurderes i forhold til de konkrete aktiver. Ved kontrol over risiko forstås indsigt og evne til at træffe beslutninger vedrørende udvikling og brug af de immaterielle aktiver samt faktisk udøvelse af disse kontrol- og beslutningstagerfunktioner. Formel godkendelse af beslutninger, der er truffet andre steder i koncernen, anses ikke for kontrol over risiko. Ejerskabet til immaterielle aktiver kræver typisk betydelige kontrolfunktioner hos ejeren. Har ejeren ikke reelt udøvet kontrolfunktionerne i forhold til de konkrete immaterielle aktiver, kan det være udtryk for mangel på økonomisk substans i forhold til ejerskabet.

Det tredje forhold er ejerens egne værdiskabende aktiviteter i forhold til de immaterielle aktiver. I jo højere grad ejeren, set over tid, selv har udført de værdiskabende aktiviteter i relation til videreudvikling, forbedring og driftsmæssig udnyttelse af de immaterielle aktiver, des mere vil det tale for, at ejerskabet har økonomisk substans. Antallet af egne ansatte og lønudgifter forbundet med sådanne værdiskabende aktiviteter vil typisk være en velegnet og let målbar indikator for omfanget af ejerens egne værdiskabende aktiviteter. Ejerens egne værdiskabende aktiviteter i forhold til de immaterielle aktiver vurderes med



udgangspunkt i den samlede værdiskabelse i hele den periode, hvor de immaterielle aktiver og platformen til disse er blevet udviklet og anvendt.

Det fjerde forhold er de immaterielle aktivers eventuelle sammenhæng med andre immaterielle aktiver og aktiviteter i koncernen. Hvis de immaterielle aktiver bedst kan udnyttes økonomisk i sammenhæng med andre nært forbundne immaterielle aktiver, som ejes af koncernforbundne selskaber, vil en adskillelse af ejerskabet til de pågældende immaterielle aktiver kunne være forretningsmæssigt irrationel og kunstig og dermed indikere mangel på økonomisk substans i ejerskabet. Som eksempel kan nævnes, at varemærker og brand i almindelighed vil være mere værd sammen med de nært tilknyttede patenter og knowhow, end rettighederne er hver for sig.

Ved substansvurderingen vil der i almindelighed skulle lægges mindre vægt på ejerens aktiviteter i forhold juridisk beskyttelse og håndhævelse af rettighederne, da sådanne aktiviteter afspejler det formelle frem for det reelle økonomiske ejerskab. Der vil typisk også skulle lægges mindre vægt på rene vedligeholdelsesaktiviteter, idet betydningen af varetagelsen af vedligeholdelsesfunktioner dog vil kunne afhænge af, om de konkrete immaterielle aktiver kræver væsentlig vedligeholdelse for at bevare deres værdi.

Endelig skal der ved bedømmelsen af, om der er videreført en væsentlig økonomisk aktivitet, henses til, om der er proportionalitet mellem aktiviteterne og værdien af og indtægterne fra de immaterielle aktiver. Eksempelvis vil et selskab med 20 ansatte og årlige egen-omkostninger til løn og lokaler på 50 mio. kr., som har erhvervet immaterielle aktiver med en værdi på 10 mia. kr., i almindelighed ikke kunne anses for at have videreført en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver. Et selskab af samme størrelse, der har erhvervet immaterielle aktiver med en værdi på 1 mia. kr., vil derimod lettere kunne anses for at have videreført en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver. Bedømmelsen af proportionaliteten er konkret, og der vil også skulle tages hensyn til de øvrige indikatorer, der som nævnt skal tages i betragtning ved substansvurderingen.

Ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, *litra b*, 3. *pkt.*, indeholder en undtagelse til den partielle substanstest, som fremgår af ændringsforslagets forslag til § 32, stk. 5, nr. 3, *litra b*, 2. *pkt.*

Det foreslås, at uanset om datterselskabet opfylder den partielle substanstest, jf. forslaget til 2. *pkt.*, vil anden indkomst fra immaterielle aktiver skulle medregnes til CFC-indkomsten, hvis datterselskabet varetager ejerskabet og eventuelt salgs- og distributionsfunktioner i relation til sine immaterielle aktiver, mens de øvrige væsentlige funktioner vedrørende aktiverne kun i ubetydeligt omfang er udført eller udføres i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Den foreslåede undtagelse vil i praksis formentlig være særlig relevant i relation til immaterielle aktiver, der lader sig afgrænse og udskille, typisk registrerbare immaterielle



aktiver såsom patenter, dvs. tilfælde hvor det er muligt at adskille det juridiske og økonomiske ejerskab fra de funktioner, der vedrører dels udviklingen af aktivet dels den kommercielle udnyttelse heraf. Undtagelsen vil efter de konkrete omstændigheder dog også kunne finde anvendelse i forhold til andre immaterielle aktiver, f.eks. knowhow.

Det følger af det foreslåede første led af bestemmelsen, at bestemmelsen vil kunne finde anvendelse i situationer, hvor datterselskabet varetager ejerskabet og eventuelt salgs- og distributionsfunktioner i relation til sine immaterielle aktiver. Ved varetagelse af ejerskab vil skulle forstås ikke blot det formelle ejerskab, men også de hermed forbundne funktioner, der består i beskyttelse og håndhævelse af rettighederne knyttet til det immaterielle aktiv. Alle disse funktioner og de finansielle ressourcer, der er nødvendige for at udføre funktionerne, er mobile funktioner, der nemt lader sig flytte, og som dermed også tilsvarende nemt kan flyttes udelukkende af skattemæssige årsager. Placering af ejerskabet til, og dermed indtægterne fra, immaterielle aktiver i et datterselskab, der varetager sådanne funktioner, vurderes således ikke i sig selv at burde indebære, at anden indkomst fra de immaterielle aktiver ikke anses for CFC-indkomst.

Det følger af det foreslåede andet led af bestemmelsen, at undtagelsesbestemmelsen kun vil skulle finde anvendelse, hvis de øvrige væsentlige funktioner vedrørende aktiverne kun i ubetydeligt omfang er udført eller udføres i det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

Er de immaterielle aktiver f.eks. helt eller delvist blevet udviklet af datterselskabet selv, forestår datterselskabet helt eller delvist den løbende videreudvikling, eller anvender datterselskabet aktiverne i sin løbende forretningsmæssige drift, vil undtagelsesbestemmelsen som udgangspunkt ikke skulle finde anvendelse. Det samme vil gælde, hvis de pågældende funktioner er udført eller udføres i datterselskabets hjemland af et koncernforbundet selskab eller en tredjemand.

Undtagelsesbestemmelsen vil som udgangspunkt heller ikke finde anvendelse, hvis f.eks. den produktion, som et immaterielt aktiv udnyttes i, udføres i datterselskabets hjemland, og det er også i den henseende uden betydning, om det er datterselskabet selv, et koncernforbundet selskab eller en tredjemand, der varetager produktionen.

Udgangspunktet fraviges dog, hvis der i datterselskabets hjemland – ud over datterselskabets varetagelse af ejerskabet og eventuelt salgs- og distributionsfunktioner – kun i ubetydeligt omfang sker varetagelse af de øvrige væsentlige funktioner vedrørende datterselskabets immaterielle aktiver. Det vil bero på en konkret bedømmelse, hvorvidt varetagelsen af funktionerne udelukkende er af ubetydeligt omfang, idet vurderingen skal foretaget i forhold til det samlede omfang af de øvrige væsentlige funktioner vedrørende datterselskabets immaterielle aktiver.

Ejer datterselskabet eksempelvis et immaterielt aktiv, som er udviklet af et koncernforbundet selskab i et andet land, vil datterselskabets udnyttelse af aktivet ved produktion af

varer, der udelukkende omsættes på et lille lokalt marked, således kunne være af ubetydeligt omfang, hvis aktivet i øvrigt af koncernforbundne selskaber i andre lande udnyttes til produktion af varer, der danner grundlag for en meget betydelig omsætning på verdensplan.

Ved vurderingen af, om de øvrige væsentlige funktioner vedrørende de immaterielle aktiver er udført eller udføres i andre lande, vil det skulle være afgørende, om de funktioner, der knytter sig til udviklingen, videreudviklingen, produktionen og anvendelsen af de immaterielle aktiver i den løbende drift, faktisk udføres uden for det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende. Det vil således ikke være tilstrækkeligt til at anse datterselskabet for at varetage sådanne funktioner, at de helt eller delvist udføres for datterselskabets regning.

Det bemærkes i den henseende, at finansielle ressourcer er lette at flytte, herunder af rent skattemæssige grunde. Den finansielle kapacitet, der er nødvendig for, at datterselskabet vil kunne lade andre virksomheder forestå den faktiske varetagelse af f.eks. udviklings- eller produktionsfunktioner (efter kontrakt) i andre lande, men for datterselskabets regning, vil derfor let kunne tilføres datterselskabet. Dette vil imidlertid ikke være udtryk for, at indtægterne fra de immaterielle aktiver faktisk har en væsentlig tilknytning til det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

I relation til afgørelsen af, i hvilket omfang øvrige væsentlige funktioner udføres uden for det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, vil der skulle lægges vægt på både historiske og fortløbende funktioner i relation til de immaterielle aktiver.

Hvis udviklingen af de immaterielle aktiver helt eller delvist er foretaget af datterselskabet, og disse udviklingsfunktioner ikke må anses for at have haft et ubetydeligt omfang, vil der således intet være til hinder for, at datterselskabet efterfølgende alene varetager ejerskabet til de immaterielle aktiver, som det selv har udviklet eller været med til at udvikle. De immaterielle aktiver vil i en sådan situation have en tilstrækkelig tilknytning til datterselskabet.

Varetager datterselskabet selv, eller har det selv varetaget nogle af de væsentlige funktioner i relation til sine immaterielle aktiver, vil det således skulle indebære, at datterselskabet ikke vil være omfattet af undtagelsen til den partielle substanstest.

Der vil ved vurderingen af, om den foreslåede undtagelse til den partielle substanstest skal finde anvendelse, efter den foreslåede bestemmelses formulering skulle foretages en samlet bedømmelse af de immaterielle aktiver, som datterselskabet ejer. Det bemærkes, at placeringen af ejerskabet til immaterielle aktiver ofte bør ses i den sammenhæng, som de indgår i. Har et datterselskab f.eks. i ikke ubetydeligt omfang varetaget funktioner i form af egenudvikling af immaterielle aktiver, vil det kunne være naturligt, at datterselskabet også varetager ejerskabet til tilsvarende tilkøbte immaterielle aktiver. Det er ikke bestemmelsens formål at hindre, at datterselskaber skal kunne tilkøbe sig immaterielle

aktiver, så længe aktiverne naturligt indgår eller anvendes som led i væsentlige funktioner udført af datterselskabet.

Det bemærkes herved, at vurderingen efter den foreslåede bestemmelse skal ske på grundlag af de konkrete faktiske omstændigheder og forhold. Den generelle omgængelses-klausul i ligningslovens § 3 vil således fortsat finde anvendelse, og det vil derfor ikke være muligt kunstigt at organisere sig således, at betingelserne for, at undtagelsen fra den partielle substanstest ikke vil kunne finde anvendelse, formelt er opfyldt, hvis arrangementerne skal anses for at udgøre omgængelse.

Den foreslåede undtagelse til den partielle substanstest vil indebære, at det på forhånd vil være fastlagt, hvordan virksomhederne og Skatteforvaltningen i relation til anvendelsen af CFC-reglerne vil skulle bedømme en række tilfælde, hvor der i forvejen må anses for at kunne være særlig anledning til at nære tvivl om, hvorvidt ejerskabet til immaterielle aktiver afspejler en reel økonomisk aktivitet.

I de af undtagelsen omfattede tilfælde vil det således ikke være nødvendigt at foretage den komplekse konkrete vurdering af alle de faktiske forhold og omstændigheder, som efter det EU-retlige misbrugsprincip skal foretages for at fastslå, om datterselskabet reelt driver en væsentlig økonomisk aktivitet i relation til de immaterielle aktiver, og om denne aktivitet understøttes af tilstrækkeligt personale, udstyr, aktiver og lokaler.

Ved ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, *litra b*, 4. pkt., foreslås det, at den partielle substanstest i det i ændringsforslaget foreslåede 2. pkt. kun skal finde anvendelse for datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, hvor den kompetente myndighed i denne stat skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

Det vil sige, at datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, hvor den kompetente myndighed ikke udveksler oplysninger med Skatteforvaltningen, ikke kan påberåbe sig den partielle substanstest. Det vil have den følge, at anden indkomst fra immaterielle aktiver for sådanne datterselskabers vedkommende altid vil skulle medregnes til CFC-indkomsten, jf. hovedreglen i det i ændringsforslaget foreslåede 1. pkt.

Ved ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, *litra b*, 5. pkt., foreslås det, at det skal være en betingelse for anvendelse af substanstesten i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, *litra b*, 2. pkt., at moderselskabet inden for fristen for afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 12 vælger, at bestemmelsen skal finde anvendelse ved opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst, samt indsender oplysninger til Skatteforvaltningen, der godtgør, at datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver er omfattet af bestemmelsen.

Substanstesten efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., indebærer, at der skal foretages en vurdering af alle de faktiske forhold og omstændigheder for at fastslå, om datterselskabet reelt driver en væsentlig økonomisk aktivitet i relation til de immaterielle aktiver. Det er moderselskabet, der – som EU-Domstolen påpeger i præmis 70 i dommen sag C-196/04, Cadbury Schweppes – er bedst placeret til at levere den dokumentation, der er nødvendig for at foretage bedømmelsen og muliggøre, at Skatteforvaltningen kan kontrollere moderselskabets oplysninger.

Ved den foreslåede bestemmelse foreslås det derfor, at moderselskabet inden for oplysningsfristen dels skal træffe et valg i relation til, om substanstesten skal finde anvendelse ved opgørelsen af CFC-indkomsten i det pågældende datterselskab, dels skal indsende oplysninger, der godtgør, at betingelserne for at anvende bestemmelsen er opfyldt.

Hvad angår l. led i den foreslåede bestemmelse om, at moderselskabet skal træffe et valg om anvendelse af den partielle substanstest, bemærkes det, at det i en række tilfælde umiddelbart vil være muligt for moderselskabet at konstatere, at der ikke er behov for at vælge at anvende den partielle substanstest ved opgørelsen af et bestemt datterselskabs CFC-indkomst. Det vil kunne være tilfældet, f.eks. hvis datterselskabet slet ikke eller kun i meget begrænset omfang ejer immaterielle aktiver, eller hvis det i øvrigt er oplagt, at betingelserne for CFC-beskatning af datterselskabet ikke er opfyldt. I sådanne tilfælde er der ingen grund for moderselskabet til at vælge at anvende bestemmelsen anvendt og dermed skulle levere oplysninger herom.

Træffer et moderselskab ikke et positivt valg om, at bestemmelsen finder anvendelse, vil dette skulle anses for et fravalg af bestemmelsen, og datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver vil derfor skulle medregnes til CFC-indkomsten efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 1. pkt.

Der er efter den foreslåede bestemmelse ikke noget krav om, at moderselskabet skal træffe samme valg i forhold til samtlige datterselskaber, og valget kan træffes på ny i hvert enkelt indkomstår.

Da der efter forslaget vil være tale om et såkaldt selvangivelsesvalg, vil det som udgangspunkt være bindende for moderselskabet i forhold til det pågældende indkomstår. Har moderselskabet fravalgt at anvende den partielle substanstest i forhold til et bestemt datterselskab, vil moderselskabet derfor ikke kunne fortryde sit valg, blot fordi det efterfølgende viser sig, at moderselskabet bliver CFC-beskattet i relation til det pågældende datterselskab.

Efter skatteforvaltningslovens § 30 kan Skatteforvaltningen dog tillade, at en skattepligtig ændrer et selvangivelsesvalg, i det omfang Skatteforvaltningen har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Hvis moderselskabet har fravalgt at anvende den partielle substanstest ud fra en forventning om, at der ikke vil indtræde CFC-beskatning, og Skatteforvaltningen efterfølgende foretager en ændring af skatteansættelsen, hvorved det fastslås, at der skal ske CFC-beskatning, vil dette ikke kunne begrunde et omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30. Det skyldes, at ansættelsen om CFC-beskatning i givet fald vil være en konsekvens af moderselskabets valg, og at CFC-beskatningen af datterselskabet derfor ikke er en følge af ansættelsen i skatteforvaltningslovens § 30's forstand, jf. tilsvarende SKM2021.16H.

Der vil derimod være adgang til omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, hvis Skatteforvaltningen f.eks. foretager en ansættelse om, at der er sket overdragelse af immaterielle aktiver til datterselskabet, og denne ændrede ansættelse har betydning for opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst og indebærer, at moderselskabets fravalg af substansen viser sig at få utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Hvad angår 2. led i den foreslåede bestemmelse om de oplysninger, moderselskabet vil skulle indsende til Skatteforvaltningen, når bestemmelsen om den partielle substanstest er tilvalgt, bemærkes det, at moderselskabet vil skulle indsende oplysninger om, hvilke immaterielle aktiver den pågældende indkomst vedrører.

Derudover vil det i høj grad afhænge af de konkrete forhold, hvilke oplysninger der må anses for nødvendige for at godtgøre, at betingelserne for at anvende den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., er opfyldt. Det bemærkes, at det i den forbindelse også vil skulle godtgøres, at den undtagelse fra 2. pkt., der følger af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 3. pkt., ikke finder anvendelse.

Det må formodes, at omfanget af den nødvendige dokumentation i mange tilfælde vil være ganske begrænset, f.eks. hvis datterselskabet selv deltager eller har deltaget i udviklingen af de immaterielle aktiver, eller hvis datterselskabets immaterielle aktiver benyttes i forbindelse med lokal produktion. I sådanne tilfælde vil opfyldelsen af betingelserne for anvendelse af substansen formentlig kunne dokumenteres ved indsendelse af forholdsvis få, allerede udarbejdede dokumenter, herunder årsrapporter med oplysninger om selskabets aktiviteter, antal ansatte m.v., samt eventuelt dokumenter, der indgår i den allerede udarbejdede transfer pricing-dokumentation. I mere komplekse og tvivlsomme tilfælde kan der dog være behov for en mere detaljeret og omfangsrig dokumentation.

Når der er indsendt de nødvendige oplysninger i et enkelt indkomstår, kan dokumenterne desuden genbruges, således at der kun indsendes nye oplysninger, hvis der er indtrådt væsentlige ændringer, der kan have betydning for bedømmelsen, f.eks. i form af tilkøb af nye immaterielle aktiver eller ændringer i datterselskabets aktiviteter.

Det vil efter den foreslåede bestemmelse være moderselskabet, der vil have bevisbyrden og således vil skulle godtgøre, at betingelserne for at anvende den partielle substanstest er opfyldt. Hvis den indsendte dokumentation er mangelfuld eller utilstrækkelig, vil dette således komme moderselskabet til skade, idet Skatteforvaltningen i så fald vil kunne

lægge til grund, at betingelserne for at anvende den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., ikke er opfyldt. I så fald skal datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver medregnes til CFC-indkomsten efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 1. pkt.

Inden Skatteforvaltningen vil kunne træffe afgørelse om, at betingelserne for at anvende reglerne om den partielle substanstest ikke er opfyldt, vil moderselskabet skulle have mulighed for at tilvejebringe den manglende dokumentation.

Er den relevante dokumentation indsendt, vil det bero på en samlet konkret vurdering af de faktiske omstændigheder som beskrevet heri, om betingelserne for at anvende den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., må anses for opfyldt.

Ved ændringsforslagets forslag til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 6. pkt., foreslås det, at Skatteforvaltningen skal kunne fastsætte regler om, hvilke oplysninger der skal indsendes efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 5. pkt.

Den foreslåede bestemmelse vil give Skatteforvaltningen mulighed for at fastsætte regler om både dokumentationens indhold og form. Regler herom vil kunne bidrage til at sikre, at det for virksomhederne på forhånd klart fremgår, hvilke oplysninger der forventes indsendt, og at de indsendte oplysninger er ensartede. Dette vil kunne lette administrationen af regelsættet for både virksomhederne og Skatteforvaltningen.

Reglerne vil skulle udformes under hensyn til, at virksomhederne efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 4. pkt., kun vil skulle indsende de oplysninger, der er nødvendige for at godtgøre, at betingelserne for at anvende den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, 2. pkt., er opfyldt, og det vil skulle tilstræbes, at dokumentationskravene udformes således, at den administrative byrde for virksomhederne begrænses.

#### *Provenumæssige bemærkninger*

Med ændringsforslaget indføres en partiel substanstest, der indebærer, at ”anden indkomst” fra immaterielle aktiver som udgangspunkt kun skal medregnes til CFC-indkomsten, hvis datterselskabet er ”uden substans”. En partiel substanstest udgør en alternativ implementering af den direktivbestemte udvidelse af, hvilke indkomster der skal medregnes til CFC-indkomsten. Det vurderes, at den foreslåede udformning af den partielle substanstest fortsat vil indebære en styrkelse af værnsreglerne, selv om styrkelsen af værnsreglerne i visse tilfælde kan være mindre effektiv end den model, der indgår i det fremsatte lovforslag. De provenumæssige konsekvenser ved ændringsforslaget lader sig ikke nærmere kvantificere.

#### Til nr. 4

Det følger af den i lovforslaget foreslåede affattelse af selskabsskattelovens § 32, stk. 10, 1. pkt., at der i de tilfælde, hvor moderselskabet nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, ved opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst skal medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis datterselskabet havde afstået samtlige sine aktiver og passiver omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5. Denne beskatning betegnes normalt som en fiktiv afståelsesbeskatning.

Som følge af ændringsforslag nr. 3 udgår den i lovforslaget foreslåede regel om, at indkomst fra immaterielle aktiver, der er udviklet af datterselskabet selv, ikke medregnes til CFC-indkomsten, idet der nu i stedet foreslås indført en partiel substanstest for anden indkomst fra immaterielle aktiver.

Det ville umiddelbart indebære, at den fulde avance ved en fiktiv afståelse af egenudviklede immaterielle aktiver ville skulle medregnes til CFC-indkomsten efter selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1, og stk. 10. Dette vurderes ikke hensigtsmæssigt, da det i givet fald ville medføre, at egenudviklede immaterielle aktiver ville blive CFC-beskattet hårdere end erhvervede og flyttede immaterielle aktiver, hvor der i givet fald er en fradragsberettiget anskaffelsessum.

Ved ændringsforslaget foreslås det, at der ved opgørelsen af CFC-indkomsten efter selskabsskattelovens § 32, stk. 10, kun skal ske en medregning af avancen fra immaterielle aktiver ved den fiktive afståelsesbeskatning, såfremt betingelserne for medregning af anden indkomst fra immaterielle aktiver til CFC-indkomsten er opfyldt, jf. ændringsforslag nr. 3.

Det bemærkes, at der ved ændringsforslag nr. 1 foreslås en tilsvarende ændring af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 1.

#### Til nr. 5

Med ændringsforslaget foreslås en konsekvensændring som følge af ændringsforslag nr. 4, hvorved der foreslås indsat et nyt punktum i den i lovforslaget foreslåede affattelse af selskabsskattelovens § 32, stk. 10.

Det foreslås, at henvisningerne i den foreslåede affattelse af både 4. og 5. pkt., der bliver 5. og 6. pkt., i selskabsskattelovens § 32, stk. 10, ændres for at tage højde for det foreslåede indsatte nye punktum. Begge steder foreslås det at ændre henvisningen, således at der fremover henvises til 1.-4. pkt. og ikke til 1.-3. pkt., således at henvisningerne også omfatter det nye punktum.



Det foreslåede nye punktum, jf. ændringsforslag nr. 4, vil have betydning for opgørelsen af indkomst ved fiktiv afståelsesbeskatning ved nedbringelse af ejerandele i datterselskabet. Konsekvensændringen vil have den betydning, at den ændrede opgørelse af indkomst også vil skulle have virkning i relation til bestemmelsens øvrige dele, der omfatter tilfælde, hvor der undtages fra beskatning, og tilfælde, hvor der alene skal ske en forholdsmæssig beskatning.

#### Til nr. 6

Med ændringsforslaget foreslås det, at den foreslåede opkøbsregel i selskabsskattelovens § 32, stk. 17 og 18, jf. lovforslagets § 1, nr. 11, udgår.

Med ændringsforslag nr. 3 foreslås nye betingelser for medregning af indkomst fra immaterielle aktiver, der foreslås som erstatning for den i lovforslaget foreslåede model, hvis væsentlige komponenter var en målretning af, hvornår indkomst fra immaterielle aktiver medregnes til CFC-indkomsten efter den i lovforslaget foreslåede udformning af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, kombineret med opkøbsreglen foreslået i lovforslagets forslag til bestemmelserne selskabsskattelovens § 32, stk. 17 og 18.

Det foreslås, at opkøbsreglen udgår af lovforslaget, da den ikke harmonerer med ændringsforslaget til en partiel substanstest.

#### Til nr. 7

Med ændringsforslaget foreslås det, at lovforslagets § 3, stk. 3, 2. pkt., udgår. Punktummet henviser til den i lovforslaget foreslåede målretning af indkomsten fra immaterielle aktiver efter selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, jf. lovforslagets § 1, nr. 6. Idet målretningen foreslås erstattet med en anden tilgang med en partiel substanstest, jf. ændringsforslag nr. 3, foreslås det, at henvisningen til målretningen udgår af overgangsreglen i lovforslagets § 3, stk. 3, idet denne ikke længere er relevant.

#### Til nr. 8

I lovforslagets § 3, stk. 3, 8. pkt., henvises til 5. og 6. pkt. Henvisningen skulle have været til 6. og 7. pkt., og det foreslås at rette denne henvisningsfejl.

Det bemærkes, at det med ændringsforslag nr. 7 foreslås, at 2. pkt. udgår, hvorved de efterfølgende punkummer rykker. Bestemmelsen, som dette ændringsforslag vedrører, vil derved blive § 3, stk. 3, 7. pkt., og henvisningen vil blive til 5. og 6. pkt.

#### Til nr. 9

I lovforslagets § 3, stk. 3, 9. pkt., henvises til 7. pkt. Henvisningen skulle have været til 8. pkt., og det foreslås at rette denne henvisningsfejl.

Det bemærkes, at det med ændringsforslag nr. 7 foreslås, at 2. pkt. udgår, hvorved de efterfølgende punktummer rykker. Bestemmelsen, som dette ændringsforslag vedrører, vil derved blive § 3, stk. 3, 8. pkt., og henvisningen vil blive til 7. pkt.