

Udskriftsdato: 25. december 2025

AFG nr 9051 af 17/12/2024 (Gældende)

Handelsværdi af immaterielle aktiver, overgangsregel, CFC-beskatning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-1236681

Handelsværdi af immaterielle aktiver, overgangsregel, CFC-beskatning

Det ønskedes bekræftet, at spørger i licensbetalinger, som blev forventet modtaget af spørgers datterselskab i 2024, kunne fradrage afskrivninger på de immaterielle aktiver baseret på de immaterielle aktivers handelsværdi den 1. januar 2022 ved opgørelsen af CFC-indkomsten i datterselskabet i overensstemmelse med de to betingelser for anvendelse af overgangsreglerne i § 3, stk. 3 i lov nr. 1180 af 08/06/2021 om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven. (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler).

Det var Skatterådets opfattelse, at betingelserne for anvendelse af overgangsreglerne var opfyldt, hvorfor afskrivninger på det opskrevne grundlag, skulle påbegyndes fra og med indkomståret 2022, som udgangspunkt med 1/7 årligt, men hvor afskrivningerne dog maksimalt kunne udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår, hvor afskrivningerne skulle fremføres i det omfang de ikke kunne rummes i indkomsten, og hvor afskrivningerne herefter skulle foretages i førstkommande indkomstår, hvor de kunne rummes indenfor indkomsten fra det immaterielle aktiv.

Skatterådsmøde 17. december 2024 - SKM2025.45.SR

Spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at der i licensbetalingerne modtaget i 2024 kan fradrages afskrivninger på de immaterielle aktiver baseret på de immaterielle aktivers handelsværdi den 1. januar 2022 ved opgørelsen af CFC-indkomsten i D1?

Svar:

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers datterselskab, hjemhørende i X-land, D1, har i 2024 indgået en ny licensaftale med G1 vedr. visse af D1's immaterielle aktiver, hvilket medførte en up-front betaling fra G1 til D1 modtaget i 2024 for retten/brugen af de immaterielle aktiver. I den forbindelse ønskes der klarhed om de skattemæssige konsekvenser af dette i relation til de danske CFC-regler.

Baggrund og ejerskab af Spørgers koncern.

Majoritetsejerne af Spørger er A og B som sammen ejer x % af aktierne i Spørger via deres fællesejede holdingselskab, H1. Både A og B er skattemæssigt hjemmehørende og bosat i X-land.

Spørger har to helejede datterselskaber, D1 i X-land og D2 i Danmark.

Alle de nævnte selskaber anvender kalenderåret som regnskabsår.

I det følgende beskrives D1 og aktiviteten i selskabet, herunder dens samarbejdsaftaler.

D1 og dennes historiske aktiviteter

I 20xx havde Spørger et direkte ejet datterselskab ved navn D3. Dette selskab blev frasolgt i 20xx.

I 20xx indgik D3 en samarbejdsaftale med G3, hjemhørende i Y-land.

På baggrund af samarbejdsaftalen stiftede de to parter i 20xx et fællesejet udviklingsselskab, U1, hjemhørende i X-land.

Formålet med det fællesejede selskab var at udvikle og kommercialisere G3's immaterielle aktiver (bl.a. "AktivD1").

Ved stiftelsen af U1 ejede D3 og G3 hver især 50% af selskabet. Parterne kapitaliserede U1 på følgende måde:

- D3 indbetalte x mio. valuta-Y og påtog sig en forpligtelse til udvikling af "AktivD1" (mod betaling fra U1)
- G3 indbetalte x mio. valuta-Y og indskød en licens til baggrunds-IP-teknologien (licensaftale). Licensaftalen var vurderet til x mio. valuta-Y

Enhver nyudviklet immateriel rettighed skulle være ejet af U1.

I 20xx solgte G3 en række IP-rettigheder til et andet selskab, G4, hjemhørende i Y-land. Licensaftalen med D1 blev dog opretholdt trods salget af de underliggende immaterielle aktiver, således at G4 fortsatte med at licensere de immaterielle aktiver til D1.

I 20xx erhvervede D3 den resterende ejerandel på 50% af U1 for x mio. valuta-Y fra G3. D3 ejede derefter 100% af U1.

I 20xx solgte G4 alle de immaterielle rettigheder til D1 for samlet x mio. valuta-Y

I 20xx overdrog D3 aktierne i D1 til Spørger. Herved etableredes den nuværende koncernstruktur, hvor D1 ligger som et helejet datterselskab direkte under Spørger.

Samarbejdet med G1

Efter D1's køb af de immaterielle rettigheder fra G4 i 20xx fortsatte udviklingen herpå og i 20xx blev de nyudviklede immaterielle aktiver patenteret. De ledende aktiver fra førnævnte er "AktivD1. 1" og "AktivD1. 2".

Udviklingen af aktiverne skete igennem arbejde primært udført af eksterne parter, men også af D2.

I 2017 indgik D1 en licensaftale med G1 vedrørende de immaterielle aktiver "AktivD1", "AktivD1. 1" og "AktivD1. 2" og i den forbindelse modtog D1 en engangsbetaling og muligheden for fremtidige milestone payments, når bestemte delmål potentielt blev opfyldt.

D1 har siden 2017 ikke modtaget eller været berettiget til andre betalinger end engangsbetalingen i 2017 fra G1, idet ingen af de aftalte milestones er opnået indtil videre. Dog udløser den nye aftale fra 2024 en betaling på x mio. valuta-Y.

Øvrige forhold

D1 realiserede et skattemæssigt underskud i indkomståret 2022, og der har derfor ikke været anledning til at selvangive eventuel CFC-indkomst. Der har derfor heller ikke været anledning til at oplyse værdiansættelserne af D1's immaterielle aktiver pr. 1. januar 2022 eller tvungne afskrivninger, idet det samtidigt bemærkes, at der ikke forefindes en forpligtelse til at oplyse Skattestyrelsen herom.

Spørgers opfattelse og begrundelse

CFC-reglerne har til hensigt at hindre, at mobil indkomst som bl.a. renteindtægter og indtægter fra immaterielle aktiver vilkårligt placeres i udenlandske datterselskaber for at opnå skattemæssige fordele. CFC-reglerne blev skærpet, særligt i relation til immaterielle aktiver, ved implementeringen af minimumskraverne i skatteundgåelsesdirektivet i 2021.

Ved denne implementering skete der en skærpelse af de gældende regler og der blev i den forbindelse indført en overgangsbestemmelse, som skulle sikre, at der ikke var nogen danske virksomheder der kom i klemme på grund af implementeringen og pludselig blev beskattet af urealiserede gevinster ved immaterielle aktiver.

D1 ønsker sikkerhed for, at overgangsreglen finder anvendelse for så vidt angår de faktiske forhold beskrevet i nærværende anmodning, og derfor beder D1 om, at det bekræftes, at D1's immaterielle aktiver skal anses for erhvervet til handelsværdien den 1. januar 2022 ved opgørelsen af en eventuel CFC-beskatning.

Ad fastlæggelsen af afskrivningsgrundlaget for D1's immaterielle aktiver.

Forinden afskrivningsgrundlaget for D1's enkelte immaterielle aktiver kan vurderes, skal det først fastlægges om Spørger ville være omfattet af CFC-reglerne.

CFC-reglerne indebærer, at et moderselskab under visse betingelser skal medregne indkomsten i et datterselskab i sin egen indkomstopgørelse. Grundlæggende skal to betingelser være opfyldt, inden der kan ske CFC-beskatning.

For det første beskattes der kun efter CFC-reglerne, når CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter danske regler.

For det andet skal moderselskabet selv eller sammen med tilknyttede personer have en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne, kapitalen eller retten til overskuddet i datterselskabet.

Spørger ejer samtlige ejerandele i D1 og den anden betingelse er derfor opfyldt. I det følgende vil opgørelsen af D1's CFC-indkomst blive behandlet.

Herefter behandles overgangsreglen for opjustering af afskrivningsgrundlaget.

Ad opgørelsen af D1's CFC-indkomst

Det følger af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, at CFC-indkomsten opgøres som summen af en række indtægter og udgifter.

Herunder skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 1.

Efter selskabsskatteloven § 32, stk. 5, nr. 3, medregnes forskellige indkomster fra immaterielle aktiver til CFC-indkomsten.

Immaterielle aktiver omfatter i denne sammenhæng 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. Goodwill er dog ikke omfattet af bestemmelsen, og det er bekræftet ved bl.a. SKM2014. 830. SR, at listen over immaterielle aktiver er udtømmende.

Ved indkomst fra immaterielle aktiver skelnes der mellem litra a og b.

Litra a omfatter 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.

Omfanget af litra a er i afsnit C. D. 4.1.5.2.2.1 i den juridiske vejledning beskrevet således:

“Den danske afgrænsning af, hvad der i relation til CFC-reglerne anses for royalties af immaterielle aktiver følger generelt artikel 12, stk. 2, i OECDs modeloverenskomst.”

og

“Ved afståelse af immaterielle aktiver forstås afståelse af ejerrettigheder til de pågældende aktiver.”

Litra b er en opsamlingsbestemmelse for den indkomst, immaterielle aktiver genererer, men som ikke modtages for anvendelsen eller retten til at anvende de immaterielle rettigheder, hvis en række betingelser er opfyldt,

Betingelserne for, hvornår “anden indkomst” fra immaterielle aktiver skal medregnes til CFC-indkomsten gennemgås ikke yderligere her.

Det kan lægges til grund, at indkomsten modtaget fra G1 skal kvalificeres som CFC-indkomst omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a.

Opjustering af afskrivningsgrundlaget i forbindelse med overgangen til de ændrede CFC-regler

I forbindelse med ændringen af CFC-reglerne i 2021 blev der vedtaget en overgangsregel som skulle opveje for det udvidede anvendelsesområde af CFC-reglerne.

Formålet med overgangsreglen var ifølge bemærkningerne på side 10 i LF 89 af 11. november 2020, at sikre, at “[i]mmaterielle aktiver, der inddrages under dansk beskatning som følge af den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst (anden indkomst fra immaterielle aktiver), sikres hermed et afskrivningsgrundlag, der fastsættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor de foreslåede regler får virkning.”

Herefter blev afskrivningsgrundlaget for immaterielle aktiver som ikke tidligere genererede CFC-indkomst forhøjet. Af overgangsreglen i § 3, stk. 3, i lov nr. 1180 af 8. juni 2021 fremgår følgende:

“Selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1 og § 2, stk. 1, litra a, og fondsbeskatningslovens § 1, jf. § 12, skal ved opgørelsen af et datterselskabs eller et fast driftssteds CFC-indkomst og datterselskabets eller det faste driftssteds samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum anvendes tilsvarende ved beregninger efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10. Det er en betingelse, at det immaterielle aktiv ikke har givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående 3 indkomstår forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Er det immaterielle aktiv erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller internt overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, skal overdragelsen have medført dansk eller udenlandskbeskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab. Immaterielle aktiver omfattet af 1. pkt. anses for afskrevet maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Er det immaterielle aktiv beskyttet efter anden lovgivning, og er beskyttelsesperioden den 1. juli 2021 mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., med en sats, der svarer til, at den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden. Afskrivninger på et immaterielt aktiv efter 5. og 6. pkt. kan dog maksimalt udgøre indkomsten fra samme aktiv i det en-

kelte indkomstår. Afskrivninger, der ikke er foretaget som følge af 7. pkt., skal foretages i førstkomende indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv."

Vurderingen af om afskrivningsgrundlaget kan forhøjes, sker for hvert enkelt immaterielle aktiv.

Af såvel ordlyden af bestemmelsen som af forarbejderne til L 89, side 11, fremgår det, at:

"To betingelser vil skulle være opfyldt, for at selskaberne m.v. kan anvende den nye opgørelse. Den nye opgørelse begrænses til de immaterielle aktiver, der som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsten bliver omfattet af CFC-reglerne. Immaterielle aktiver, som allerede efter gældende regler bliver CFC-beskattet, vil som følge af betingelserne ikke få opskrevet den afskrivningsberettigede anskaffelsessum.

Den første betingelse er, at det immaterielle aktiv ikke må have givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de seneste 3 indkomstår forud for det indkomstår, hvor de nye regler får virkning. Betingelsen sikrer, at overgangsreglen kun vil finde anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke har været medregnet til CFC-indkomsten ved anvendelse af de gældende CFC-regler i de seneste 3 indkomstår forinden det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere.

Den anden betingelse vedrører situationen, hvor det immaterielle aktiv er erhvervet af datterselskabet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller hvis det internt er overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4. I disse tilfælde vil det være en betingelse, at overdragelsen har udløst beskatning for overdrageren."

Det er dermed en afgørende forudsætning for at få opskrevet anskaffelsessummen af immaterielle aktiver efter overgangsreglen, at de pågældende immaterielle aktiver ikke må have givet afkast, som har været medregnet til CFC-indkomsten i de tre forudgående indkomstår, forud for lovændringens virkningstidspunkt.

Anvendelsen af opjusteret afskrivningsgrundlag

Det følger af overgangsreglens ordlyd, at det opskrevne grundlag skal anvendes ved opgørelsen af indkomsten efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, og at den "opgjorte anskaffelsessum anvendes tilsvarende ved beregninger efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10."

Det fremgår derfor direkte af ordlyden, at afskrivninger på det opskrevne afskrivningsgrundlag kan anvendes ved opgørelse af den almindelige medregning af CFC-indkomst i moderselskabet stk. 7.

Overgangsreglen bestemmer tillige, hvordan det opjusterede grundlag kan og skal afskrives på. Det opskrevne afskrivningsgrundlag vil som udgangspunkt anses for afskrevet maksimalt efter afskrivningslovens § 40 fra og med 1. januar 2022. Dvs. med 1/7 per indkomstår.

Indkomstårets tvungne afskrivninger er dog maksimeret til at udgøre "indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår." Ikke anvendte tvungne afskrivninger føres dog frem og anvendes i først mulige indkomstår, hvor indkomsten fra det pågældende immaterielle aktiv kan rumme afskrivningen.

Spørgsmål 1

Kan det bekræftes, at der i licensbetalingerne modtaget i 2024 kan fradrages afskrivninger på de immaterielle aktiver baseret på de immaterielle aktivers handelsværdi den 1. januar 2022 ved opgørelsen af CFC-indkomsten i D1?

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Det følger af licensaftalen med G1, at G1 licenseres rettigheder til de af D1 omfattede patenterede immaterielle aktiver, således at G1 kan videreudvikle aktiverne mhp. kommercialisering.

Licensaftalen, som er indgået mellem uafhængige parter på markedsvilkår, indebærer, at D1 modtog en engangsbetaling på aftaletidspunktet som vederlag for at indgå aftalen, mens yderligere betalinger fra G1 kun vil blive udløst i det omfang, at de aftalte milepæle blev opnået. Opnås en given milepæl, skal G1 betale en såkaldt milestone payment til D1.

Såfremt det lykkes at kommercialisere et produkt på baggrund af en af de licenserede immaterielle aktiver, vil D1 tillige have krav på at modtage royalty beregnet på det salg af det pågældende produkt.

Forinden betalingen i 2024 har D1 alene modtaget ovennævnte engangsbetaling i 20xx. Der har således ikke været erhvervet indkomst eller foretaget betalinger under licensaftalen fra indkomståret 20xx-2023.

Det følger af § 3, stk. 3, i lov nr. 1180 af 8. juni 2021, at et moderselskab ved opgørelsen af et datterselskabs CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, skal anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere.

D1's patenterede immaterielle aktiver anses for immaterielle aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 2, og afkastet af disse patenter vil derfor også være omfattet af den dagældende ordlyd af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, i det omfang der blev betalt royalty for brugen eller retten til at bruge patenterne.

Patenterne skal derfor anses for anskaffet til handelsværdien pr. 1. januar 2022, dvs. D1's første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere, såfremt betingelserne i § 3, stk. 3, i lov nr. 1180 af 8. juni 2021 er opfyldt.

I loven opstilles to betingelser for at overgangsreglen finder anvendelse.

For det første må det immaterielle aktiv ikke have givet afkast omfattet af den dagældende selskabsskatte-lovs § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående 3 indkomstår, dvs. indkomstårene 2019-2021. Formålet hermed var at sikre, at immaterielle aktiver, som allerede var CFC-beskattet forud for vedtagelsen af lov nr. 1180 af 8. juni 2021, ikke skulle gives en fordel ved at få opskrevet afskrivningsgrundlaget. Rationalet var, at overgangsreglen skulle målrettes immaterielle aktiver, som ikke inden for en lovbestemt referenceperiode var blevet CFC-beskattet, men som risikerede fremadrettet at blive CFC-beskattet som følge af udvidelsen definitionen af indkomst fra immaterielle aktiver.

For det andet skal afståelse have udløst beskatning, hvis det immaterielle aktiv var erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Formålet med denne regel var at sikre, at der ikke blev spekuleret i at flytte immaterielle aktiver uden beskatning forud for lovens virkningstidspunkt for at kunne opnå adgang til et opskrevet afskrivningsgrundlag.

Ad 1) forinden betalingen i 2024 har D1 ikke foruden i 20xx modtaget eller været berettiget til betalinger fra G1 vedrørende de patenter, som er omfattet af licensaftalen med G1, idet ingen af de aftalte milepæle er opnået endnu. D1 har således ikke oppebåret afkast på de omfattede patenter i perioden 2019-2021, og denne betingelse bør derfor være opfyldt. Idet lovgiver har vedtaget, at referenceperioden dækker indkomstårene 2019-2021, er det ikke været diskvalificerende, at D1 har oppebåret et afkast i 20xx, dvs. forud for referenceperioden.

Ad 2) D1 erhvervede de pågældende immaterielle aktiver i 20xx fra G4, et ikke-koncernforbundet selskab, og den anden betingelse vil derfor per automatik være opfyldt.

På baggrund af ovenstående bør der derfor kunne bekræftes, at D1's immaterielle aktiver, der er omfattet af samarbejdsaftalen med G1, skal anses for erhvervet til handelsværdien den 1. januar 2022 ved opgørelsen af en eventuel CFC-beskatning.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger i licensbetalingerne, som forventes modtaget af spørgers datterselskab, D1, i 2024 kan fradrage afskrivninger på de immaterielle aktiver baseret på de immaterielle aktivers handelsværdi den 1. januar 2022 ved opgørelsen af CFC-indkomsten i D1.

Begrundelse

I medfør af selskabsskattelovens § 32 bliver danske moderselskaber og fonde beskattet af indkomsten i kontrollerede selskaber, når datterselskabet overvejende har mobil indkomst, dvs. indkomst, der kan flyttes til udlandet. En række betingelser skal være opfyldt, herunder at datterselskabets CFC-indkomst i indkomståret udgør mere end en tredjedel af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst.

CFC-indkomsten opgøres som summen af de indtægter og udgifter oplistet i selskabs§ 32, stk. 5, nr. 1 - 9, hvoraf indkomst af immaterielle aktiver indgår i nr. 3:

"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. [...]"

Denne definition af indkomst af immaterielle aktiver som udgør CFC-indkomst blev indført ved lov nr. 1180 af 8. juni 2021, fremsat som L 89 2020/2021, der implementerede EU-direktivet om skatteundgåelse og som indebar en udvidelse af anvendelsesområdet i kraft af tilføjelsen af: *"b) Al anden indkomst fra immaterielle aktiver"*.

Al anden indkomst fra immaterielle aktiver efter litra b omfatter i hovedsagen immateriel indkomst, der er indlejret i varer og/eller tjenesteydelser i det omfang indkomsten ikke allerede er omfattet af litra a. Anvendelsesområdet for litra b er i øvrigt begrænset af en partiel substanstest.

Litra a gentager den hidtil gældende opregning af de former for indkomst fra immaterielle aktiver, der skal medregnes til CFC-indkomsten. Anvendelsesområdet for litra a er også som tidligere begrænset af

en undtagelse for indkomst fra ikke-koncernforbundne selskaber knyttet til immaterielle rettigheder, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, blot med den forskel, at undtagelsen ved lov nr. 1180 blev suppleret med et væsentlighedskriterium.

Udover den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst fra immaterielle aktiver blev der også foretaget andre ændringer af CFC-regelsættet, herunder af flere af grundbetingelserne for CFC-beskatning. Blandt andet blev indkomstbetingelsen nedsat fra 50% CFC-indkomst til 1/3 og kravet om, at CFC-aktiverne udgør mindst 10% efter de hidtidige regler blev helt fjernet

Skattestyrelsen er blevet bedt om at lægge til grund, at indkomsten D1 forventer at modtage fra G1 i 2024 skal kvalificeres som CFC-indkomst omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, litra a. Skattestyrelsen forudsætter derfor, som grundlag for besvarelsen af spørgsmålet, at betingelserne for CFC-beskatning er opfyldt, særligt, at minimum 1/3 af indkomsten vil være CFC-indkomst. I forlængelse heraf forudsætter Skattestyrelsen også, at undtagelsen for indkomst omfattet af litra a fra ikke-koncernforbundne selskaber knyttet til immaterielle rettigheder, som i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, ikke er anvendelig.

Skattestyrelsen lægger også til grund, at de omhandlede immaterielle rettigheder som oplyst udgør immaterielle CFC-aktiver jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 2. pkt. og at de omhandlede immaterielle rettigheder, jf. ordlyden af overgangsreglen som behandlet nedenfor, skal anses for immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvis afkast også var omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5 efter bestemmelsen, som var gældende forud for ikrafttrædelse af lov nr. 1180.

Spørger erhverver efter det oplyste immateriel indkomst omfattet af litra a i 2024, og ønsker bekræftet, at der i denne forbindelse er adgang til at anvende de særlige overgangsregler i § 3, stk. 3 i lov nr. 1180 af 8. juni 2021, der ledsagede samme lovs udvidelse af definitionen af CFC-indkomst fra immaterielle aktiver.

Efter reglerne i selskabsskattelovens § 32, stk. 4, anses afskrivningsberettigede aktiver, ved opgørelsen af CFC-indkomst, for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum og afskrevet med de samlede udenlandske afskrivninger.

Efter overgangsbestemmelsen i § 3, stk. 3, 1.-4.pkt. fastsættes indgangsværdien af eksisterende immaterielle CFC-aktiver imidlertid efter nærmere betingelser, mens bestemmelsens 5.-8. pkt. fastsætter regler om, hvordan afskrivninger på dette opskrevne grundlag skal foretages:

"Stk. 3. Selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1 og § 2, stk. 1, litra a, og fondsbeskatningslovens § 1, jf. § 12, skal ved opgørelsen af et datterselskabs eller et fast driftssteds CFC-indkomst og datterselskabets eller det faste driftssteds samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum anvendes tilsvarende ved beregninger efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10. Det er en betingelse, at det immaterielle aktiv ikke har givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående 3 indkomstår forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Er det immaterielle aktiv erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller internt overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, skal overdragelsen have medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab. Immaterielle aktiver omfattet af 1. pkt. anses for afskrevet maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Er det immaterielle aktiv beskyttet efter anden lovgivning, og er beskyttelsesperioden den 1. juli 2021 mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., med en

sats, der svarer til, at den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden. Afskrivninger på et immaterielt aktiv efter 5. og 6. pkt. kan dog maksimalt udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Afskrivninger, der ikke er foretaget som følge af 7. pkt., skal foretages i førstkomende indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv."

Efter reglens ordlyd omfattes aktiver, der eksisterer pr. lovens ikrafttrædelsestidspunkt, som udgør immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, og hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, forudsat, at de to betingelser i 3. og 4. pkt. i overgangsbestemmelsen begge er opfyldt. Der sondres ikke mellem immaterielle aktiver, hvis indkomst er omfattet af § 32, stk. 5, nr. 3, litra a og b.

Efter den første af de to betingelser må de pågældende immaterielle aktiver ikke have givet afkast omfattet af selskabsskatteloven § 32, stk. 5, nr. 6 i de forudgående 3 indkomstår forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere.

Efter den anden betingelse skal en eventuel koncernintern overdragelse af det pågældende immaterielle aktiv (eller intern overførsel mellem et fast driftssted og dets hovedkontor) have udløst beskatning hos overdrageren.

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen, L 89 2020/2021, fremgår:

"Det foreslås i stk. 3, at selskaber og foreninger m.v. under visse betingelser kan opgøre en ny anskaffelsessum for datterselskabers immaterielle aktiver ved anvendelsen af CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32. En ny anskaffelsessum skal kun fastsættes for immaterielle aktiver, hvis afkast er omfattet af forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5. [...]"

Immaterielle aktiver, der inddrages under dansk beskatning som følge af den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst (anden indkomst fra immaterielle aktiver), sikres hermed et afskrivningsgrundlag, der fastsættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor de foreslåede regler får virkning.

Når anskaffelsessummen for de immaterielle aktiver ansættes til handelsværdien, vil afskrivningsgrundlaget i et vist omfang svare til det fremtidige afkast på det immaterielle aktiv.

[...]

To betingelser vil skulle være opfyldt, for at selskaberne m.v. kan anvende den nye opgørelse. Den nye opgørelse begrænses til de immaterielle aktiver, der som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsten bliver omfattet af CFC-reglerne. Immaterielle aktiver, som allerede efter gældende regler bliver CFC-beskattet, vil som følge af betingelserne ikke få opskrevet den afskrivningsberettigede anskaffelsessum.

Den første betingelse er, at det immaterielle aktiv ikke må have givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de seneste 3 indkomstår forud for det indkomstår, hvor de nye regler får virkning. Betingelsen sikrer, at overgangsreglen kun vil finde anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke har været medregnet til CFC-indkomsten ved anvendelse af de gældende CFC-regler i de seneste 3 indkomstår forinden det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere.

[...]

Formålet med overgangsreglen er, at de foreslåede CFC-regler kun får virkning for immaterielle aktiver, der er genstand for en grænseoverskridende flytning efter reglernes virkningstidspunkt. Det har betydning for eksempelvis immaterielle aktiver, der er flyttet ud af Danmark og exitbeskattet efter gældende regler,

idet indkomst fra aktiver omfattet af overgangsreglen højst vil blive genstand for en meget lempet beskatning efter de foreslåede CFC-regler."

Det fremgår, overgangsreglen medfører at eksisterende immaterielle aktiver, hvis indkomst bliver inddraget under dansk beskatning som følge af udvidelsen af definitionen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, sikres et højere afskrivningsgrundlag, som i al væsentlighed modsvarer en eventuel CFC-beskatning. Overgangsreglen sikrer, at udvidelsen af definitionen kun har virkning fremadrettet.

Af Den Juridiske Vejledning 2024-2 C. D. 4.1.11 fremgår tilsvarende:

"Den nye opgørelse begrænses til de immaterielle aktiver, der som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsten bliver omfattet af CFC-reglerne. Immaterielle aktiver, som allerede efter gældende regler bliver CFC-beskattet, vil som følge af betingelserne ikke få opskrevet den afskrivningsberettigede anskaffelsessum.

To betingelser skal være opfyldt, for at selskaberne m.v. kan anvende den nye opgørelse. [...]"

Af både lovbemærkningerne og Den Juridiske Vejledning fremgår, at en ny forhøjet anskaffelsessum begrænses til immaterielle aktiver, hvis indkomst bliver inddraget som følge af udvidelsen af definitionen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5 af CFC-indkomst fra immaterielle aktiver. I kraft af henvisningen til § 32, stk. 5 sondres ikke mellem aktiver, som giver CFC-indkomst efter stk. 5, nr. 3, litra a, dvs. videreførelsen af den hidtil gældende definition, og litra b, der rummer udvidelsen af definitionen, men det fremgår dog af lovbemærkningerne, at det sikres "som følge af" betingelserne, at overgangsreglen kun finder anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke allerede blev beskattet efter de hidtil gældende regler.

Forslaget til gennemførelse af direktivets minimumskrav til CFC-reglerne inklusive den direktivbestemte udvidelse af definitionen af immateriel CFC-indkomst indgik oprindeligt i lovforslag L 28 2018-19. Den del af dette lovforslag, der vedrørte CFC-reglerne, blev ved 2. behandlingen udskilt i et særskilt lovforslag, L 28 B, der efterfølgende bortfaldt ved udskrivelse af valg til Folketinget den 7. maj 2019. CFC-elementerne i L 28 B blev genfremsat i L 48 2019-20, dog med justeringer på en række punkter justeringer i forhold til det tidligere fremsatte lovforslag med henblik på at målrette reglerne. L 48 blev udskudt som følge af covid-19-situationen og blev ikke færdigbehandlet. L 89 udgjorde en opdateret genfremsættelse af L 48. I lovforslaget var indarbejdet de ændringsforslag skatteministeren ønskede at stille til L 48, jf. bilag 16 og 21. Endelig blev L 89 væsentligt omskrevet mellem 1. og 2. behandlingen idet opdelingen i litra a (som svarer til den hidtidige definition af immateriel indkomst) og litra b (al anden indkomst fra immaterielle aktiver) med en tilknyttet partiel substanstest først blev tilføjet i betænkningen. Den partielle substanstest nødvendiggjorde, at den såkaldte "målrettede tilgang" kombineret med en "opkøbsregel", som ellers havde indgået i både L 48 og L 89 (forud for 2. behandlingen), blev skrinlagt. Lovforslagene L 28/ L 28 B, L 48 og L 89 indeholdt alle overgangsregler, hvorefter der for immaterielle aktiver, som inddrages under dansk beskatning som følge af den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst under visse betingelser kan opgøres en ny anskaffelsessum til handelsværdien pr. tidspunktet for ikrafttræden af de nye regler. Denne anskaffelsessum kan herefter afskrives ved opgørelsen af CFC-indkomsten. Som konsekvens af, at den målrettede tilgang blev erstattet med den partielle substanstest, jf. betænkningen til L 89, blev overgangsreglens element om, at der kun skal opgøres en anskaffelsessum for en forholdsmæssig del af aktivet, hvis kun en del af afkastet af et immaterielt aktiv skal indregnes, også skrinlagt.

Ved den oprindelige fremsættelse af L 28 2018/2019 indeholdt overgangsreglen fire betingelser, hvor tredje og fjerde betingelse svarede til de to tilbageværende betingelser i henholdsvis L 48, L 89 og i de vedtagne regler. Efter de to første betingelser, der blev udeladt ved fremsættelsen af L 48, var opskrivning til handelsværdien også betinget af, at: 1) der sker indregning hos moderselskabet af indkomst fra

datterselskabet i det første indkomstår efter reglernes ikrafttræden og 2) datterselskabets CFC-indkomst udgør maksimalt 50 % af dets samlede skattepligtige indkomst.

Det fremgik af de specielle bemærkninger til bestemmelsen i L 28, at:

"Første og anden betingelse sikrer, at overgangsreglerne kun finder anvendelse på datterselskaber, der ikke var omfattet af CFC-reglerne, inden de nye regler får virkning, men at det pågældende datterselskab bliver omfattet som følge af de foreslåede direktivbestemte regler."

Dette hensyn var altså knyttet til de første to betingelser, som blev udeladt fra L 48 og ikke de sidste to betingelser, som blev overført til L 48 og i det vedtagne lovforslag, L 89. Bemærkningen fra L 28, der var knyttet til de første to betingelser, er udeladt fra L 48 og L 89.

Set i lyset af reduktionen af betingelser for anvendelse af overgangsreglen i lovgivningsprocessen, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det må have været hensigten, at overgangsreglen udløser en opskrivning til handelsværdi af anskaffelsessummen for relevante immaterielle aktiver, når de to betingelser er opfyldt, selvom overgangsreglen hermed potentielt også kan omfatte immaterielle aktiver, hvis afkast også ville have været omfattet af den oprindelige definition af immateriel CFC-indkomst, som nu er videreført i § 32, stk. 3, nr. 3, litra a.

Efter overgangsbestemmelsens § 3, stk. 3, 1. pkt. skal selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1 og § 2, stk. 1, litra a, og fondsbeskatningslovens § 1, jf. § 12, ved opgørelsen af et datterselskabs eller et fast driftssteds CFC-indkomst og datterselskabets eller det faste driftssteds samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Den således opgjorte anskaffelsessum anvendes tilsvarende ved beregninger efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10.

Spørger er et dansk aktieselskab, der ejer 100 % af datterselskab, D1, hjemhørende i X-land.

Det er som nævnt lagt til grund som forudsætning, at spørger vil være CFC-skattepligtig af indkomst fra D1 i 2024 grundet licensbetalinger knyttet til det immaterielle aktiv, som er licenseret til G1 og at aktiverne udgør immaterielle aktiver omfattet af afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5.

I medfør af overgangsbestemmelsens § 3, stk. 3, 3. pkt. er det for det første en betingelse, at det immaterielle aktiv ikke har givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående 3 indkomstår forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere.

Idet Spørgers og D1's indkomstår er kalenderåret, er Spørgers første indkomstår påbegyndt efter de nye reglers virkningstidspunkt kalenderåret 2022. Det er oplyst, at D1 realiserede et skattemæssigt underskud i indkomståret 2022, hvorfor der har derfor ikke være anledning til at selvangive eventuel CFC-indkomst.

Ved aftalens indgåelse i 2017 modtog D1 efter det oplyste en engangsbetaling fra G1 ligesom aftalen indeholdt bestemmelser om efter følgende milepælsbetalinger og løbende royalties i det omfang licensaftalens milepæle og visse betingelser om kommerialisering opnås. Det er oplyst, at D1 ikke siden engangsbetalingen ved aftalens indgåelse i 2017 har modtaget eller været berettiget til andre betalinger fra G1.

Det er oplyst, at D1 efter det oplyste ikke har erhvervet CFC-indkomst i den relevante 3 års-periode, dvs. indkomstårene 2019, 2020 og 2021, fra det eller de immaterielle aktiver, som den forventede

milepælsbetaling i 2024 fra G1 er knyttet til. Skattestyrelsen bemærker, at den skrinlagte første betingelse i L 28, som havde indebåret som betingelse, at der skal ske indregning hos moderselskabet af indkomst fra datterselskabet i det første indkomstår efter reglernes ikrafttræden, ikke indgår i det vedtagne regelsæt. Det kan derfor ikke tillægges vægt, at CFC-indkomsten først oppebæres i 2024.

På baggrund heraf er det skattestyrelsens opfattelse, at første betingelse skal anses for at være opfyldt.

For det andet er det, i medfør af § 3, stk. 3, 4. pkt. en yderligere betingelse for immaterielle aktiver, som er erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller internt overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, at denne tidligere overdragelse har medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab.

Efter det oplyste blev de relevante immaterielle aktiver erhvervet fra G4 i 20xx på et tidspunkt hvor D1 var et 100 % indirekte ejet datterselskab af spørger. Efter det oplyste var G4 ikke et koncernforbundet selskab, hvorfor anden betingelse efter Skattestyrelsens opfattelse skal anses for at være opfyldt.

De to betingelser for aktivets opskrivning til handelsværdi efter overgangsreglen skal herved efter Skattestyrelsens opfattelse anses for at være opfyldt.

Som udgangspunkt anses immaterielle aktiver omfattet af overgangsbestemmelsen i lov 1180 af 8. juni 2021, § 3, stk. 3, 5. pkt. for afskrevet maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere.

Som oplyst af rådgiver udgør D1's immaterielle aktiver, der er relevante i relation til overgangsreglen, "immaterielle aktiver" omfattet af afskrivningsloven § 40, stk. 2.

Efter overgangsbestemmelsens § 3, stk. 3, 6. pkt. gælder, at hvis det immaterielle aktiv er beskyttet efter anden lovgivning, og er beskyttelsesperioden den 1. juli 2021 mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., med en sats, der svarer til, at den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden. Efter de specielle bemærkninger til denne bestemmelse gives der hermed adgang til større afskrivninger, hvis f.eks. et patents resterende beskyttelsesperiode er kortere end 7 år på tidspunktet, hvor loven får virkning.

Den resterende beskyttelsesperiode er ikke oplyst, hvorfor Skattestyrelsen ikke har taget stilling til dette spørgsmål.

Efter § 3, stk. 3, 7. pkt. gælder, at afskrivninger på et immaterielt aktiv efter 5. og 6. pkt. dog maksimalt kan udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Efter 8. pkt. gælder, at afskrivninger, der ikke er foretaget som følge af 7. pkt., skal foretages i førstkommande indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv.

De første indkomstår efter reglernes ikrafttræden er i det konkrete tilfælde indkomståret 2022. Det er oplyst, at det pågældende immaterielle aktiv ikke har ydet indkomst siden 2017 og hermed heller ikke i 2022 og 2023. De tvungne afskrivninger i 2022 og 2023 er hermed maksimeret til indkomsten fra det pågældende immaterielle aktiv, dvs. nul.

Der skal herefter påbegyndes afskrivninger på det pågældende immaterielle aktiv i indkomståret 2024. Størrelsen på afskrivningen er som udgangspunkt 1/7, medmindre den resterende beskyttelsesperiode er kortere end 7 år i hvilket tilfælde afskrivningerne skal fordeles ligeligt på den resterende beskyttelsesperiode.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskatteloven

§ 32

Er et selskab eller en forening m.v. som nævnt i § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, et moderselskab for et selvstændigt skattesubjekt (datterselskabet), jf. stk. 6, skal moderselskabet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne det beløb, der er angivet i stk. 7-10, når beløbet er positivt. Beskatning efter 1. pkt. sker kun, når følgende betingelser er opfyldt:

1) Datterselskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og 5, i indkomståret udgør mere end en tredjedel af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber under datterselskabets bestemmende indflydelse, hvis selskaberne er skattemæssigt hjemmehørende i samme land som datterselskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter datterselskabets direkte eller indirekte ejerandele. Nedbringer moderselskabet direkte eller indirekte sin ejerandel i datterselskabet, medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver til handelsværdien på samme tidspunkt, dog højst et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel. Indkomst fra immaterielle aktiver medregnes kun som CFC-indkomst efter 4. pkt., hvis betingelserne for medregning af anden indkomst efter stk. 5, nr. 3, litra b, er opfyldt. Stk. 10, 4.-9. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Skattepligtige tilskud medregnes ikke ved opgørelsen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst.

2) Koncernen har ikke valgt international sambeskatning efter § 31 A.

3) Moderselskabets aktier i datterselskabet er ikke aktier eller investeringsbeviser m.v. i investeringsselskaber efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

4) Moderselskabets aktier i datterselskabet ejes ikke gennem et investeringsselskab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19, og moderselskabet eller den direkte ejer af investeringsbeviserne m.v. beskattes efter aktieavancebeskatningslovens § 19 A.

5) Moderselskabets aktier i datterselskabet ejes ikke gennem en juridisk person, der beskattes efter reglerne i § 13 F.

6) Moderselskabets aktier i datterselskabet ejes ikke gennem et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab omfattet af § 250 i lov om forsikringsvirksomhed, der beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven.

[...]

Stk. 4. Ved opgørelsen af et dansk datterselskabs CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst anvendes datterselskabets egen indkomstopgørelse uden fremførsel af underskud fra tidligere

indkomstår. Ved opgørelse af et udenlandsk datterselskabs CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst skal skattepligtig fortjeneste og fradragsberettiget tab beregnes på grundlag af de faktiske anskaffelsessummer og det faktiske anskaffelsestidspunkt, medmindre lagerprincippet skal anvendes. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum og afskrevet med de samlede udenlandske skattemæssige afskrivninger. Vælger datterselskabet i et indkomstår med positiv udenlandsk indkomst ikke at nedbringe denne i størst muligt omfang ved udnyttelse af udenlandske afskrivningsmuligheder, eller kan et udenlandsk afskrivningsgrundlag ikke opgøres, anvendes § 31 A, stk. 8. Afskrivninger og andre udgifter, som efter skatteyderens valg efter danske regler kan fradrages i det pågældende indkomstår, skal fradrages, hvis datterselskabet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter udenlandske regler foretager tilsvarende fradrag i samme indkomstår. 2.-5. pkt. finder ikke anvendelse, hvis der i forvejen er fastsat en dansk skattemæssig værdi for de pågældende aktiver og passiver. Hvis datterselskabet ved indkomstopgørelsen efter udenlandske regler er indtrådt i et indskydende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter, indtrædes også i anskaffelsessummerne og anskaffelsestidspunkterne ved den danske indkomstopgørelse. Sker der en overdragelse til et andet selskab, hvor det modtagende selskab efter udenlandske regler indtræder i datterselskabets anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter, og moderselskabet efter overdragelsen fortsat er moderselskab for det modtagende selskab, medregnes fortjeneste og tab ikke ved den danske indkomstopgørelse.

Stk. 5. CFC-indkomsten opgøres som summen af følgende indtægter og udgifter:

- 1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter samt provisioner og lign., der er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8, stk. 3, og de tilsvarende skattepligtige provisioner og lign.
- 2) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven. Gevinst og tab på terminskontrakter m.v., som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, medregnes ikke, medmindre den skattepligtige udøver næring ved køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter eller driver næringsvirksomhed ved finansiering.
- 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. Datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i en stat som nævnt i 4. pkt., skal dog ikke medregne anden indkomst efter 1. pkt., såfremt indkomsten hidrører fra immaterielle aktiver, som i det væsentligste er foranlediget af forsknings- og udviklingsvirksomhed udført af datterselskabet selv eller af koncernforbundne selskaber, jf. § 31 C, der er skattemæssigt hjemmehørende i samme stat. 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, og senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet indsender oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver er omfattet af bestemmelsen. Efter fristen for afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 12 kan moderselskabet kun ændre sit valg efter skatteforvaltningslovens § 30, eller hvis moderselskabet godtgør, at datterselskabet kun anses for et CFC-selskab som følge af medregning af indkomst fra immaterielle aktiver, som moderselskabet ikke inden fristen var bekendt med datterselskabets ejerskab af. Told- og Skatteforvaltningen kan fastsætte regler om, hvilke oplysninger der skal indsendes efter 6. pkt.

4) Skattepligtige udbytter.

5) Skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier m.v., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven.

6) Skattemæssige fradrag, der vedrører indkomst som nævnt i nr. 1-5.

7) Skattepligtige indkomster ved finansiel leasing, herunder fortjeneste og tab ved afståelse af aktiver, som har været anvendt til finansiel leasing.

8) Indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed og anden finansiel virksomhed.

9) Indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra varer og tjenesteydelser, der købes fra og sælges til tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.

Stk. 6. Et selskab anses for at være moderselskab for datterselskabet, hvis det selv eller sammen med tilknyttede personer har en direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne eller direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet i datterselskabet. Ved tilknyttede personer forstås et selvstændigt skattesubjekt, hvori moderselskabet har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere, eller hvorfra moderselskabet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet. Ved tilknyttede personer forstås desuden en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere i moderselskabet eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af moderselskabets overskud. Har en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte indflydelse i moderselskabet og et eller flere selvstændige skattesubjekter på 25 pct. eller mere, anses alle berørte enheder, herunder moderselskabet, for tilknyttede personer. Ved bedømmelsen af en fysisk persons ejerbesiddelser efter 3. og 4. pkt. medregnes direkte og indirekte indflydelse, som besiddes af den fysiske persons nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, af en fond eller trust stiftet af den fysiske person eller dennes nærtstående eller af fonde og truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerbesiddelser i en trust, hvori den fysiske person eller dennes nærtstående har indskudt aktiver uden at være stifter. Agerer moderselskabet sammen med en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et andet selvstændigt skattesubjekt, skal moderselskabet anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende selvstændige skattesubjekt.

Stk. 7. Et moderselskab skal ved indkomstopgørelsen medregne den del af datterselskabets indkomst opgjort efter danske regler, der svarer til moderselskabets gennemsnitlige direkte eller indirekte indflydelse

i datterselskabet, jf. stk. 6, 1. pkt., som moderselskabet har været i besiddelse af i indkomståret. Besiddes den samme indflydelse i et datterselskab direkte eller indirekte af flere moderselskaber, medregnes indflydelsen hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse. Besidder flere moderselskaber lige stor indflydelse, medregnes indflydelsen hos det øverste moderselskab. Uanset 2. og 3. pkt. skal et moderselskab, der er et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, medregne sin andel af datterselskabets indkomst, hvis datterselskabets indkomst ellers ville blive medregnet hos et moderselskab, der ikke er omfattet af § 17 A, stk. 3. Der medregnes dog kun indkomst optjent af datterselskabet i den del af moderselskabets indkomstår, hvor moderselskabet anses for at være moderselskab for datterselskabet. Indkomsten medregnes i det indkomstår for moderselskabet, hvor datterselskabets indkomstår afsluttes.

Lov nr. 1180 af 08/06/2021 om ændring af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven. (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler). Gennemfører L 89 2020/2021

§ 1

[...]

6.

[...]

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. Datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i en stat som nævnt i 4. pkt., skal dog ikke medregne anden indkomst efter 1. pkt., såfremt indkomsten hidrører fra immaterielle aktiver, som i det væsentligste er foranlediget af forsknings- og udviklingsvirksomhed udført af datterselskabet selv eller af koncernforbundne selskaber, jf. § 31 C, der er skattemæssigt hjemmehørende i samme stat. 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, og senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet indsender oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver er omfattet af bestemmelsen. Efter fristen for afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 12 kan moderselskabet kun ændre sit valg efter skatteforvaltningslovens § 30, eller hvis moderselskabet godtgør, at datterselskabet kun anses for et CFC-selskab som følge af medregning af indkomst fra immaterielle aktiver, som moderselskabet ikke inden fristen var bekendt med datterselskabets ejerskab af. Told- og Skatteforvaltningen kan fastsætte regler om, hvilke oplysninger der skal indsendes efter 6. pkt.

[...]

§ 3

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2021.

Stk. 2. Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere.

Stk. 3. Selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1 og § 2, stk. 1, litra a, og fondsbeskatningslovens § 1, jf. § 12, skal ved opgørelsen af et datterselskabs eller et fast driftssteds CFC-indkomst og datterselskabets eller det faste driftssteds samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum anvendes tilsvarende ved beregninger efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10. Det er en betingelse, at det immaterielle aktiv ikke har givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående 3 indkomstår forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Er det immaterielle aktiv erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller internt overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, skal overdragelsen have medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab. Immaterielle aktiver omfattet af 1. pkt. anses for afskrevet maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Er det immaterielle aktiv beskyttet efter anden lovgivning, og er beskyttelsesperioden den 1. juli 2021 mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., med en sats, der svarer til, at den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden. Afskrivninger på et immaterielt aktiv efter 5. og 6. pkt. kan dog maksimalt udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Afskrivninger, der ikke er foretaget som følge af 7. pkt., skal foretages i førstkommande indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv.

Afskrivningsloven

§ 40, stk. 2

Stk. 2. Ved erhvervelse af andre immaterielle aktiver såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke eller ved erhvervelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt kan erhververen fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen, afskrive anskaffelsessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt. Anskaffelsessummen for bevilling, tilladelse eller rettighed til forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter afskrives dog med lige store årlige beløb over rettighedsperioden. Er overdragelsen af en udbytteret omfattet af ligningslovens § 12 B, stk. 7, kan erhververen ikke afskrive efter 1. pkt. Ved erhvervelse af rettigheder, der er beskyttet efter anden lovgivning, og

hvor beskyttelsesperioden på aftaletidspunktet er mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i 1. pkt., med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden.

Forarbejder

L 28 2018/2019 (dele af L 28, herunder forslag vedr. CFC-beskatning, blev udskilt til L 28 B som efterfølgende bortfaldt)

§8

[...]

Stk. 11. Selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, og fondsbeskatningslovens § 1, jf. § 12, skal ved opgørelsen af et datterselskabs eller et fast driftssteds CFC-indkomst og datterselskabets eller det faste driftssteds samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 20, anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere. Den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum anvendes tilsvarende ved beregninger efter bestemmelserne i selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 22-26. Det er en betingelse for opgørelsen efter 1. pkt., at selskabet eller foreningen m.v. ved indkomstopgørelsen medregner beløb fra det pågældende datterselskab eller det faste driftssted efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 32 som affattet ved denne lovs § 1, nr. 17-27, i det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere. Datterselskabets eller det faste driftssteds CFC-indkomst må ikke udgøre mere end halvdelen af datterselskabets eller det faste driftssteds samlede skattepligtige indkomst efter dagældende regler i selskabsskattelovens § 32 i indkomståret forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere. Det er en betingelse, at det immaterielle aktiv ikke har givet afkast omfattet af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående tre indkomstår forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere. Er det immaterielle aktiv erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller internt overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 8, stk. 4, skal overdragelsen have medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab.

Til § 8

[...]

Det foreslås i stk. 11, at selskaber og foreninger m.v. under visse betingelser kan opgøre en ny anskaffelsessum for datterselskabers immaterielle aktiver ved anvendelsen af CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32.

Immaterielle aktiver, der inddrages under dansk beskatning som følge af den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst (anden indkomst fra immaterielle aktiver), sikres hermed et afskrivningsgrundlag, der fastsættes til handelsværdien på det tidspunkt, de foreslåede regler får virkning.

Når anskaffelsessummen for de immaterielle aktiver ansættes til handelsværdien, vil afskrivningsgrundlaget svare til det fremtidige afkast på det immaterielle aktiv.

Afskrivningerne vil have betydning for opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, hvilket er afgørende for, om datterselskabet er et CFC-selskab. Den nyansatte anskaffelsessum og de dertilhørende afskrivninger vil

endvidere blive lagt til grund ved indkomstopgørelsen i moderselskabet efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10. Det opgjorte afskrivningsgrundlag vil dog udelukkende blive anvendt ved anvendelsen CFC-reglerne, og det har dermed ikke betydning for datterselskabets indkomstopgørelse. Endvidere vil det kun have betydning for moderselskabets indkomstopgørelse, hvis moderselskabet efter reglerne i selskabsskattelovens § 32 skal medregne et positivt beløb i sin indkomst, idet et højere afskrivningsgrundlag og de dertilhørende afskrivninger vil have reduceret det beløb, der ellers ville have blevet medregnet i moderselskabet.

En række betingelser skal efter stk. 11, 3.-6. pkt., være opfyldt, for at selskaberne m.v. kan anvende den nye opgørelse. Den nye opgørelse begrænses til de immaterielle aktiver, der som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsten bliver omfattet af CFC-reglerne. Immaterielle aktiver, som allerede efter gældende regler bliver CFC-beskattet, vil ikke få adgang til dette regelsæt.

Den første betingelse er efter stk. 11, 3. pkt., at moderselskabet skal medregne indkomst fra datterselskabet, der ejer det pågældende immaterielle aktiv, fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

Den anden betingelse er efter stk. 11, 4. pkt., at datterselskabets CFC-indkomst ikke må udgøre mere end halvdelen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst efter dagældende regler i det sidste indkomstår, inden de nye regler får virkning.

Første og anden betingelse sikrer, at overgangsreglerne kun finder anvendelse på datterselskaber, der ikke var omfattet af CFC-reglerne, inden de nye regler får virkning, men at det pågældende datterselskab bliver omfattet som følge af de foreslåede direktivbestemte regler.

Den tredje betingelse er efter stk. 11, 5. pkt., at det immaterielle aktiv ikke må have givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående tre indkomstår forud for det indkomstår, hvor de nye regler får virkning. Den tredje betingelse sikrer, at overgangsreglen kun finder anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke har været medregnet til CFC-indkomsten ved anvendelse af CFC-reglerne i tre år forinden det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

Den fjerde betingelse, jf. stk. 11, 6. pkt., finder anvendelse, når det immaterielle aktiv er erhvervet af datterselskabet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller hvis det internt er overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4. I disse tilfælde er det en betingelse, at overdragelsen har udløst beskatning for overdrageren.

Formålet med overgangsreglen er, at de foreslåede CFC-regler kun får virkning for immaterielle aktiver, der flyttes ud af Danmark efter reglernes virkningstidspunkt. Det vil sige, at eksempelvis immaterielle aktiver, der er flyttet ud af Danmark og exitbeskattet efter gældende regler, under disse betingelser vil blive lempet for i de foreslåede CFC-regler.

[...]

L89 2020/2021

[...]

Lovforslag som fremsat

§ 1

I selskabsskatteloven [...] foretages følgende ændringer:

[...]

6. § 32, stk. 5-7, affattes således:

[...]

3) Skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver, jf. dog stk. 17. 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. Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver medregnes dog kun, når aktiverne er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller er oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende. Er immaterielle aktiver delvist omfattet af 3. pkt., medregnes en forholdsmæssig del af indkomsten fra de immaterielle aktiver. Den forholdsmæssige del opgøres som den del af den samlede indkomst fra de immaterielle aktiver, der kan henføres til værdien af de aktiver, der er erhvervet fra et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, eller værdien af de aktiviteter, der er udført af tilknyttede personer i et andet land end det land, hvor datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende.

[...]

§ 3

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2021.

Stk. 2. Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere.

Stk. 3. Selskaber og foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1 og § 2, stk. 1, litra a, og fondsbeskatningslovens § 1, jf. § 12, skal ved opgørelsen af et datterselskabs eller et fast driftssteds CFC-indkomst og datterselskabets eller det faste driftssteds samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, anse immaterielle aktiver efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere. Skal kun en del af afkastet af et immaterielt aktiv medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomsten efter selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 3.-5. pkt., opgøres anskaffelsessummen efter 1. pkt. kun for en forholdsmæssig del af aktivet. Den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum anvendes tilsvarende ved beregninger efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10. Det er en betingelse, at det immaterielle aktiv ikke har givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de forudgående 3 indkomstår forud for det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere. Er det immaterielle aktiv erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller internt overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, skal overdragelsen have medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab. Immaterielle aktiver omfattet af 1. pkt. anses for afskrevet maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere. Er det immaterielle aktiv beskyttet efter anden lovgivning, og er beskyttelsesperioden den 1. januar 2021 mindre end 7 år, erstattes den sats, der er nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., med en sats, der svarer til, at den efter 1. pkt. opgjorte anskaffelsessum afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden. Afskrivninger på et immaterielt aktiv efter 5. og 6. pkt. kan dog maksimalt udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Afskrivninger, der ikke er foretaget som følge af 7. pkt., skal foretages i førstkommande indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv.

[...]

Almindelige bemærkninger

[...]

Lovforslaget er en genfremsættelse af en del af lovforslag nr. L 48 om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolløven 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.), som blev fremsat den 6. november 2019 i folketingssamlingen 2019-20, men som bortfaldt, i og med at lovforslaget kun nåede en 1. behandling. Lovforslaget omfatter udelukkende den del af L 48, der omhandlede implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler. I lovforslaget er indarbejdet de ændringsforslag til CFC-reglerne, som skatteministeren stillede i forbindelse med behandlingen af L 48, jf. L 48 bilag 16 og bilag 21. Ved de indarbejdede ændringsforslag foreslås to materielle ændringer, således at CFC-beskatningen efter forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 4, maksimeres til datterselskabets samlede indkomst, og således at der efter overgangsreglen i lovforslagets § 8, stk. 3, alene skal opgøres en ny afskrivningsberettiget anskaffelsessum for en forholdsmæssig del af det immaterielle aktiv, hvis afkastet fra det pågældende aktiv kun delvist er CFC-indkomst.

[...]

7. Forholdet til EU-retten

[...]

Det bemærkes, at forslag til gennemførelse af direktivets minimumskrav til CFC-reglerne oprindeligt indgik i lovforslag nr. L 28 i folketingsåret 2018-19, 1. samling. Den del af dette lovforslag, der vedrørte CFC-reglerne, blev ved 2. behandlingen den 18. december 2018 udskilt i et særskilt lovforslag (L 28 B), der efterfølgende bortfaldt ved udskrivelse af valg til Folketinget den 7. maj 2019. CFC-reglerne i L 48 i folketingssamlingen 2019-20, og som nærværende lovforslag er en genfremsættelse af, indeholder på en række punkter justeringer i forhold til CFC-reglerne i L 28 B. Disse justeringer har til formål at målrette reglerne, således at der så vidt muligt kun sker beskatning, hvor det er hensigten, idet der dog er lagt vægt på, at reglerne fortsat er robuste.

Specielle bemærkninger

Til § 3

[..]

Det foreslås i stk. 3, at selskaber og foreninger m.v. under visse betingelser kan opgøre en ny anskaffelsessum for datterselskabers immaterielle aktiver ved anvendelsen af CFC-reglerne i selskabsskattelovens § 32. En ny anskaffelsessum skal kun fastsættes for immaterielle aktiver, hvis afkast er omfattet af forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5. I tilfælde, hvor kun en del af afkastet af et immaterielt aktiv skal medregnes ved opgørelsen af CFC-indkomsten efter forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, 3.-5. pkt., foreslås det desuden, at der kun skal opgøres en anskaffelsessum for en forholdsmæssig del af aktivet.

Immaterielle aktiver, der inddrages under dansk beskatning som følge af den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst (anden indkomst fra immaterielle aktiver), sikres hermed et afskrivningsgrundlag, der fastsættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor de foreslåede regler får virkning.

Når anskaffelsessummen for de immaterielle aktiver ansættes til handelsværdien, vil afskrivningsgrundlaget i et vist omfang svare til det fremtidige afkast på det immaterielle aktiv.

Afskrivningerne vil have betydning for opgørelsen af datterselskabets CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 4, hvilket er afgørende for, om datterselskabet er et CFC-selskab. Den nyansatte anskaffelsessum og de dertilhørende afskrivninger vil endvidere blive lagt til grund ved indkomstopgørelsen i moderselskabet efter selskabsskattelovens § 32, stk. 7-10. Det opgjorte afskrivningsgrundlag vil dog udelukkende blive anvendt ved anvendelsen af CFC-reglerne, og det har dermed ikke betydning for datterselskabets egen indkomstopgørelse. Endvidere vil det kun have betydning for moderselskabets indkomstopgørelse, hvis moderselskabet efter reglerne i selskabsskattelovens § 32 skal medregne et positivt beløb i sin indkomst, idet et højere afskrivningsgrundlag og de dertilhørende afskrivninger vil have reduceret det beløb, der ellers ville have blevet medregnet i moderselskabet.

To betingelser vil skulle være opfyldt, for at selskaberne m.v. kan anvende den nye opgørelse. Den nye opgørelse begrænses til de immaterielle aktiver, der som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsten bliver omfattet af CFC-reglerne. Immaterielle aktiver, som allerede efter gældende regler bliver CFC-beskattet, vil som følge af betingelserne ikke få opskrevet den afskrivningsberettigede anskaffelsessum.

Den første betingelse er, at det immaterielle aktiv ikke må have givet afkast omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6, i de seneste 3 indkomstår forud for det indkomstår, hvor de nye regler får virkning. Betingelsen sikrer, at overgangsreglen kun vil finde anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke har været medregnet til CFC-indkomsten ved anvendelse af de gældende CFC-regler i de seneste 3 indkomstår forinden det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere.

Den anden betingelse vedrører situationen, hvor det immaterielle aktiv er erhvervet af datterselskabet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller hvis det internt er overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4. I disse tilfælde vil det være en betingelse, at overdragelsen har udløst beskatning for overdrageren.

Når immaterielle aktivers afkast CFC-beskattes efter selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, kan der afskrives på anskaffelsessummen ved opgørelsen af CFC-indkomsten, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 6. Det foreslås at indsætte nærmere regler for, hvordan der afskrives på anskaffelsessummen for de immaterielle aktiver, der omfattes af den foreslåede overgangsregel i lovforslagets § 8, stk. 3.

Det foreslås, at anskaffelsessummen skal afskrives maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, 1. pkt., således at anskaffelsessummen afskrives med indtil 1/7 årligt.

Det foreslås endvidere, at der gives adgang til større afskrivninger per indkomstår, hvis det immaterielle aktiv er beskyttet ved anden lovgivning, f.eks. et patent, når den resterende beskyttelsesperiode er kortere end 7 år på det tidspunkt, hvor loven får virkning fra. I disse tilfælde kan der afskrives med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over den resterende beskyttelsesperiode.

Immaterielle aktiver omfattet af overgangsreglen i lovforslagets § 8, stk. 3, anses for afskrevet maksimalt fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021. Afskrivninger anses for foretaget, uanset om datterselskabet omfattes af selskabsskattelovens § 32 i de enkelte indkomstår.

Det foreslås endelig, at afskrivninger på et immaterielt aktiv dog maksimalt kan udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Afskrivninger, der ikke er foretaget, fordi de ikke kan rummes inden for indkomsten (før afskrivninger) fra aktivet, skal foretages i førstkommande indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv. [...] Forslaget har til formål at sikre, at afskrivninger på et immaterielt aktiv ikke fortabes, i det omfang afskrivningerne overstiger indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvor det immaterielle aktiv fortsat er under udvikling og derfor endnu ikke indbringer indkomst. I sådanne tilfælde vil de tvungne afskrivninger først skulle foretages, når der kan henføres indkomst til det pågældende immaterielle aktiv.

[...]

Formålet med overgangsreglen er, at de foreslåede CFC-regler kun får virkning for immaterielle aktiver, der er genstand for en grænseoverskridende flytning efter reglernes virkningstidspunkt. Det har betydning for eksempelvis immaterielle aktiver, der er flyttet ud af Danmark og exitbeskattet efter gældende regler, idet indkomst fra aktiver omfattet af overgangsreglen højst vil blive genstand for en meget lempet beskatning efter de foreslåede CFC-regler.

[...]

L89 2020/2021 Betænkning

Ændringsforslag

Til § 1, nr. 3

3) I den under nr. 6 foreslåede affattelse af § 32, stk. 5, affattes 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. Datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i en stat som nævnt i 4. pkt., skal dog ikke medregne anden indkomst efter 1. pkt., såfremt indkomsten hidrører fra immaterielle aktiver, som i det væsentligste er foranlediget af forsknings- og udviklingsvirksomhed udført af datterselskabet selv eller af koncernforbundne selskaber, jf. § 31 C, der er skattemæssigt hjemmehørende i samme stat. 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, og senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet indsender oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at datterselskabets anden indkomst af immaterielle aktiver er omfattet af bestemmelsen. Efter fristen for afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 12 kan moderselskabet kun ændre sit valg efter skatteforvaltningslovens § 30, eller hvis moderselskabet godtgør, at datterselskabet kun anses for et CFC-selskab som følge af medregning af indkomst fra immaterielle aktiver, som moderselskabet ikke inden fristen var bekendt med datterselskabets ejerskab af. Told- og Skatteforvaltningen kan fastsætte regler om, hvilke oplysninger der skal indsendes efter 6. pkt.»

[Partiel substanstest for anden indkomst fra immaterielle aktiver]

Til § 3, nr. 8) I stk. 3 udgår 2. pkt.

[Overgangsreglen justeres som konsekvens af ændringsforslag nr. 3]

[...]

Bemærkninger

[...]

Til § 1, 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.

[...]

Til § 3, nr. 8

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.

Praksis

Den Juridiske Vejledning 2024-2 C. D. 4.1.2 Betingelser for CFC-beskatning af selskaber og fonde

Regel

Danske moderselskaber og fonde bliver beskattet af indkomsten i kontrollerede selskaber, når datterselskabet overvejende har mobil indkomst, det vil sige indkomst, der kan flyttes til udlandet. Se SEL § 32.

Bestemmelsen gælder for alle datterselskaber, uanset hvor datterselskaberne er hjemmehørende, og hvordan beskatningsniveauet er for datterselskaberne. Der er ingen forskelsbehandling på, om moderselskabet ejer et dansk datterselskab eller et udenlandsk datterselskab.

Seks betingelser skal være opfyldt, såfremt der skal ske CFC-beskatning:

- Datterselskabets CFC-indkomst i indkomståret udgør mere end en tredjedel af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst.
- Koncernen har ikke valgt international sambeskatning.
- Moderselskabets aktier i datterselskabet er ikke aktier eller investeringsbeviser m.v. i investeringsselskaber efter ABL § 19.
- Moderselskabets aktier i datterselskabet ejes ikke gennem et investeringsselskab omfattet af ABL § 19, og moderselskabet eller den direkte ejer af investeringsbeviserne m.v. beskattes efter ABL § 19 A.
- Moderselskabets aktier i datterselskabet ejes ikke gennem en juridisk person, der beskattes efter reglerne i SEL § 13 F.
- Moderselskabets aktier i datterselskabet ejes ikke gennem et arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsaktieselskab.

Se SEL § 32, stk. 1.

[...]

Udenlandske datterselskaber

Når udenlandske datterselskabers CFC-indkomst og dens samlede skattepligtige indkomst opgøres, skal opgørelsen ske ligesom for danske datterselskabers opgørelse af CFC-indkomst. Se SEL § 32, stk. 4.

Når et udenlandsk datterselskabs CFC-indkomst og dets samlede skattepligtige indkomst opgøres, anvendes faktiske anskaffelsessummer og faktiske anskaffelsestidspunkter, medmindre lagerprincippet skal anvendes. Se SEL § 32, stk. 4, 2. pkt. Hvis der i forvejen er fastsat danske skattemæssige værdier for de pågældende aktiver og passiver, anses disse værdier som den faktiske anskaffelsessum/-tidspunkt. Se SEL § 32, stk. 4, 6. pkt.

[...]

Afskrivninger

Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum og afskrevet med de samlede udenlandske skattemæssige afskrivninger. Vælger datterselskabet i et indkomstår med positiv udenlandsk indkomst ikke at nedbringe denne i størst muligt omfang ved udnyttelse af udenlandske afskrivningsmuligheder, eller kan et udenlandsk afskrivningsgrundlag ikke opgøres, anvendes SEL § 31 A, stk. 8.

Afskrivninger og andre udgifter, som efter skatteyderens valg efter danske regler kan fradrages i det pågældende indkomstår, skal fradrages, hvis datterselskabet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter udenlandske regler foretager tilsvarende fradrag i samme indkomstår.

SEL §32, stk. 4, 2.-5. pkt. finder ikke anvendelse, hvis der i forvejen er fastsat en dansk skattemæssig værdi for de pågældende aktiver og passiver.

Se SEL §32, stk. 4.

Se også

Afsnit C. D. 4.1.11 om overgangsregler.

Den Juridiske Vejledning 2024-2 C. D. 4.1.5.2.1 Typer af CFC-indkomst

Indhold

Dette afsnit beskriver hvilke typer indkomst, der er CFC-indkomst.

CFC-indkomsten opgøres som summen af de indtægter og udgifter, der står i SEL § 32, stk. 5, nr. 1 - 9:

1. Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter samt provisioner og lign., der er fradragsberettigede efter LL § 8, stk. 3, og de tilsvarende skattepligtige provisioner og lign.
2. Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter, der omfattes af kursgevinstloven. Gevinst og tab på terminkontrakter mv., som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, medregnes ikke, medmindre den skattepligtige udøver næring ved køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter eller driver næringsvirksomhed ved finansiering. Valutakursgevinster og -tab medregnes.
3. Indkomst fra immaterielle aktiver, jf. litra a og b.
 - 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.
 - Al anden indkomst fra visse immaterielle aktiver.
4. Skattepligtige udbytter.
5. Skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier mv., der omfattes af aktieavancebeskatningsloven.
6. Skattemæssige fradrag, der vedrører indkomst som nævnt i nr. 1-5.
7. Skattepligtige indkomster ved finansiell leasing, herunder fortjeneste og tab ved afståelse af aktiver, som har været anvendt til finansiell leasing.
8. Indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed og anden finansiell virksomhed.

9. Indkomst fra faktureringselskaber, der opnår indkomst fra varer og tjenesteydelser, der købes fra og sælges til tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi.

I SKM2009. 59. SR svarede Skatterådet nej til, at en avance på videresalg af købskontrakter vedrørende fast ejendom vil være omfattet af definitionen af CFC-indkomst i SEL § 32, stk. 5, herunder særskilt pkt. 2.

Indkomst fra immaterielle aktiver er særskilt beskrevet i afsnit C. D. 4.1.5.2.2.

Indkomst fra faktureringselskaber er særskilt beskrevet i afsnit C. D. 4.1.5.2.3.

Den Juridiske Vejledning 2024-2 C. D. 4.1.5.2.2 Særligt om indkomst fra immaterielle aktiver

Indhold

Dette afsnit beskriver hvilke indkomster fra immaterielle aktiver, der er CFC-indkomst.

Afsnittet indeholder:

Betalinger, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver (C. D. 4.1.5.2.2.1)

Al anden indkomst fra immaterielle aktiver - partiel substanstest (C. D. 4.1.5.2.2.2)

Indkomst fra immaterielle aktiver medregnes som udgangspunkt til CFC-indkomsten.

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. AL § 40 A.

Goodwill anses ikke for at være immaterielt aktiv omfattet af CFC-reglerne. Se Skatteudvalget 2020-21 L 89, Bilag 15.

C. D. 4.1.5.2.2.1 Betalinger, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver,

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. Se SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a.

Den danske afgrænsning af, hvad der i relation til CFC-reglerne anses for royalties af immaterielle aktiver følger generelt artikel 12, stk. 2, i OECDs modeloverenskomst.

Ved afståelse af immaterielle aktiver forstås afståelse af ejerrettigheder til de pågældende aktiver. Det vil sige, at afståelse af en brugs- eller udnyttelsesret sædvanligvis ikke vil skulle anses for at være afståelse af immaterielle aktiver. Det bemærkes, at det vil bero på en konkret vurdering, om der er overdraget ejerrettigheder over et immaterielt aktiv, eller om der alene er tale om en brugsret. Se SAU 2020-21, L 89 - Bilag 15.

Der skal dog ikke ske medregning af betalinger fra selskaber, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet, jf. SEL § 31 C, for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, som i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed. Det er således ikke et krav, at alle funktioner vedrørende oparbejdelsen af de immaterielle aktiver skal være udført af

datterselskabet selv, idet 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.

Fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver er i intet tilfælde knyttet op på et væsentlighedskriterium eller en substanstest. Litra a, 2. pkt., hvoraf væsentlighedskriteriet fremgår, omfatter kun royalties og ikke salgssummer. Se SAU 2020-21, L 89 - Bilag 15.

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.

Der skal henses til, hvordan det immaterielle aktiv er blevet til under datterselskabets ejerskab, også i perioden forud for et eventuelt opkøb af datterselskabet.

C. D. 4.1.5.2.2.2 Al anden indkomst fra immaterielle aktiver - partiel substanstest

Indhold

Dette afsnit beskriver den partielle substanstest og betingelserne for at anvende den.

Den samlede indkomst fra immaterielle aktiver vil skulle fordeles mellem SEL § 32, stk. 5, nr. 3, litra a og b. Litra b omfatter al indkomst fra immaterielle aktiver, der ikke er omfattet af litra a.

Det følger af den partielle substanstest, at anden indkomst fra immaterielle aktiver, der omfattes af litra b, 1. pkt., dog kun skal 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.

Dette afsnit indeholder

- Videreførsel af en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver (C. D. 4.1.5.2.2.2.1)
- Undtagelse til den partielle substanstest (C. D. 4.1.5.2.2.2.2)
- Datterselskaber, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, hvor den kompetente myndighed i denne stat skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder (C. D. 4.1.5.2.2.2.3)
- Betingelser for at anvende den partielle substanstest (C. D. 4.1.5.2.2.2.4)

Den Juridiske Vejledning 2024-2 C. D. 4.1.6 Moderselskabets indkomstopgørelse

[...]

Hvis betingelserne for CFC-beskatning er opfyldt, skal moderselskabet medregne den del af datterselskabets indkomst, der svarer til den gennemsnitlige direkte eller indirekte andel af datterselskabets samlede aktiekapital, som moderselskabet har ejet i indkomstperioden. Der medregnes kun indkomst optjent af datterselskabet i den del af moderselskabets indkomstår, hvor koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet. Se SEL § 32, stk. 7.

Hele datterselskabets indkomst medregnes i moderselskabets indkomst. Tidligere blev kun CFC-indkomsten medregnet i moderselskabets indkomst.

Den Juridiske Vejledning 2024-2 C. D. 4.1.11 Overgangsregler

De nye regler om CFC-beskatning af selskaber mv. har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Se §3, stk. 2 i lov nr. 1180 af 8. juni 2021.

Ifølge i Lov nr. 1180 af 8. juni 2021 § 3, stk. 3, kan selskaber og foreninger m.v. under visse betingelser opgøre en ny anskaffelsessum for datterselskabers immaterielle aktiver ved anvendelsen af CFC-reglerne i SEL § 32. En ny anskaffelsessum skal kun fastsættes for immaterielle aktiver, hvis afkast er omfattet af SEL § 32, stk. 5. Immaterielle aktiver, der inddrages under dansk beskatning som følge af den direktivbestemte udvidelse af definitionen af CFC-indkomst (anden indkomst fra immaterielle aktiver), sikres hermed et afskrivningsgrundlag, der fastsættes til handelsværdien på det tidspunkt, hvor de nye regler får virkning.

Den nye opgørelse begrænses til de immaterielle aktiver, der som følge af den udvidede definition af CFC-indkomsten bliver omfattet af CFC-reglerne. Immaterielle aktiver, som allerede efter gældende regler bliver CFC-beskattet, vil som følge af betingelserne ikke få opskrevet den afskrivningsberettigede anskaffelsessum.

To betingelser skal være opfyldt, for at selskaberne m.v. kan anvende den nye opgørelse.

Det immaterielle aktiv må ikke have givet afkast omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 6, i de seneste 3 indkomstår forud for det indkomstår, hvor de nye regler får virkning. Betingelsen sikrer, at overgangsreglen kun vil finde anvendelse på immaterielle aktiver, der ikke har været medregnet til CFC-indkomsten ved anvendelse af de tidligere CFC-regler i de seneste 3 indkomstår forinden det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere.

Hvis det immaterielle aktiv er erhvervet af datterselskabet fra et koncernforbundet selskab, jf. KGL § 4, stk. 2, eller hvis det internt er overført til et fast driftssted eller et hovedkontor, jf. SEL § 8, stk. 4, skal overdragelsen have udløst beskatning for overdrageren.

Anskaffelsessummen skal afskrives maksimalt efter AL § 40, stk. 2, 1. pkt., således at anskaffelsessummen afskrives med indtil 1/7 årligt. Der skal foretages større afskrivninger per indkomstår, hvis det immaterielle aktiv er beskyttet ved anden lovgivning, f.eks. et patent, når den resterende beskyttelsesperiode er kortere end 7 år på det tidspunkt, hvor loven får virkning fra. I disse tilfælde skal der afskrives med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over den resterende beskyttelsesperiode.

Immaterielle aktiver omfattet af overgangsreglen, anses for afskrevet maksimalt fra og med det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021. Afskrivninger anses for foretaget, uanset om datterselskabet omfattes af SEL § 32 i de enkelte indkomstår.

Afskrivninger på et immaterielt aktiv kan dog maksimalt udgøre indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Afskrivninger, der ikke er foretaget, fordi de ikke kan rummes inden for indkomsten (før afskrivninger) fra aktivet, skal foretages i førstkommande indkomstår, hvor afskrivningerne kan rummes inden for indkomsten fra det immaterielle aktiv. Er indkomsten fra aktivet kun delvist CFC-indkomst efter SEL § 32, stk. 5, nr. 3, fordeles afskrivningerne forholdsmæssigt på CFC-indkomsten og den øvrige indkomst. Dette kunne eksempelvis være tilfældet, hvor det immaterielle aktiv delvist er oparbejdet af datterselskabet selv, og delvist oparbejdet ved aktiviteter udført af et koncernforbundet selskab i et andet land. Reglen har til formål at sikre, at afskrivninger på et immaterielt aktiv ikke fortabes, i det omfang afskrivningerne overstiger indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvor det immaterielle aktiv fortsat er under udvikling og derfor endnu ikke indbringer indkomst. I sådanne tilfælde vil de tvungne afskrivninger først skulle foretages, når der kan henføres indkomst til det pågældende immaterielle aktiv.

