

Oktober 2023



Dansk CFC-beskatning

Indkomstbetingelsen

Præsentation for Skattestyrelsen, København/Aarhus

Peter Koerver Schmidt, ph.d.
Professor, Copenhagen Business School
Academic Advisor, CORIT Advisory

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

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 terminkontrakter m.v., som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, medregnes næringsvirksomhed ved finansiering.
- 3) Indkomst fra immaterielle aktiver, jf. litra a og b. Imidlertid finder dog ikke anvendelse, for så vidt angår b) Al anden indkomst fra immaterielle aktiver. Indkomsten medregnes anden indkomst fra immaterielle aktiver, der understøtter de øvrige væsentlige funktioner vedrørende aktiver, som ikke finder anvendelse, hvis datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, der er skattemæssigt hjemmehørende i samme stat. Det er den skatteforvaltning, der vælger, at bestemmelsen skal finde anvendelse ved indkomstopgørelsen. Oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godkendes efter skattekontrollovens § 12 kan moderselskabet medregne som følge af medregning af indkomst fra immaterielle aktiver. 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.



erisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert salg af fordringer og finansielle kontrakter eller driver om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer tjener om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer tiven, samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. 1. derselskabet, jf. § 31 C, for anvendelsen af eller retten til at anvende hed.

vis datterselskabet ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet relevante faktiske forhold og omstændigheder. Uanset 2. pkt. distributionsfunktioner i relation til sine immaterielle aktiver, mens or datterselskabet er skattemæssigt hjemmehørende. 2. pkt. finder denne stat ikke skal udveksle oplysninger med de danske ention, herunder en administrativt indgået aftale om bistand i egne anden indkomst efter 1. pkt., såfremt indkomsten hidrører fra lskabet selv eller af koncernfor-bundne selskaber, jf. § 31 C, der er en for fristen for afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § age efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet indsender er omfattet af bestemmelsen. Efter fristen for afgivelse af oplysninger moderselskabet godtgør, at datterselskabet kun anses for et CFC- kendt med datterselskabets ejerskab af. Told- og

- Formål med CFC-lovgivning
 - Imødegå international skatteplanlægning i form af
 - Placering af mobile/finansielle aktiver og indkomststrømme til jurisdiktioner med lav eller ingen beskatning
 - Hindre udhuling af skattebasen (skatteudskydelse)
- Retsvirkning
 - Medregning hos moder
 - Selvom udlodning ikke er foretaget
 - Brud på normalt princip
 - Kun beskatning i datters domicilland
 - Udstrækning af beskatningsretten



Kriterier for CFC-beskatning

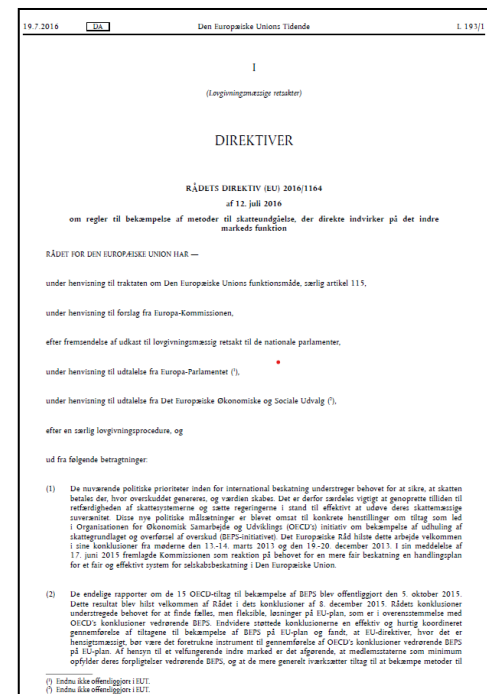
- At følgende betingelser begge er opfyldt
 1. Kontrolbetingelsen
 2. Indkomstbetingelsen

} N.B. Ingen lavskattebetingelse men partiel substansundtagelse
- At ingen af undtagelsesbestemmelserne finder anvendelse
 1. Valgt international sambeskatning
 2. Moders aktier mv. i datterselskabet omfattet af ABL § 19
 3. Datterselskabet ejes via et selskab omfattet af ABL § 19
 4. Aktierne i datterselskabet ejes gennem et livsforsikrings-selskab (SEL § 13 F)
 5. Aktierne i datterselskabet ejes via arbejdsmarkedsrelateret livsforsikrings-aktieselskab omfattet af § 307 i lov om finansiel virksomhed
 6. Datterselskabet er et finansielt selskab omfattet af art. 2, nr. 5, i direktiv 2016/1164, og max 1/3 af CFC-indkomsten hidrører fra koncerninterne transaktioner

Retsvirkning ved CFC-beskatning

- Moder skal medregne datterselskabets indkomst efter andel
 - Valgmulighed: Kun medregne CFC-indkomsten
 - Nedslag for skat betalt lokalt

Den "danske" model

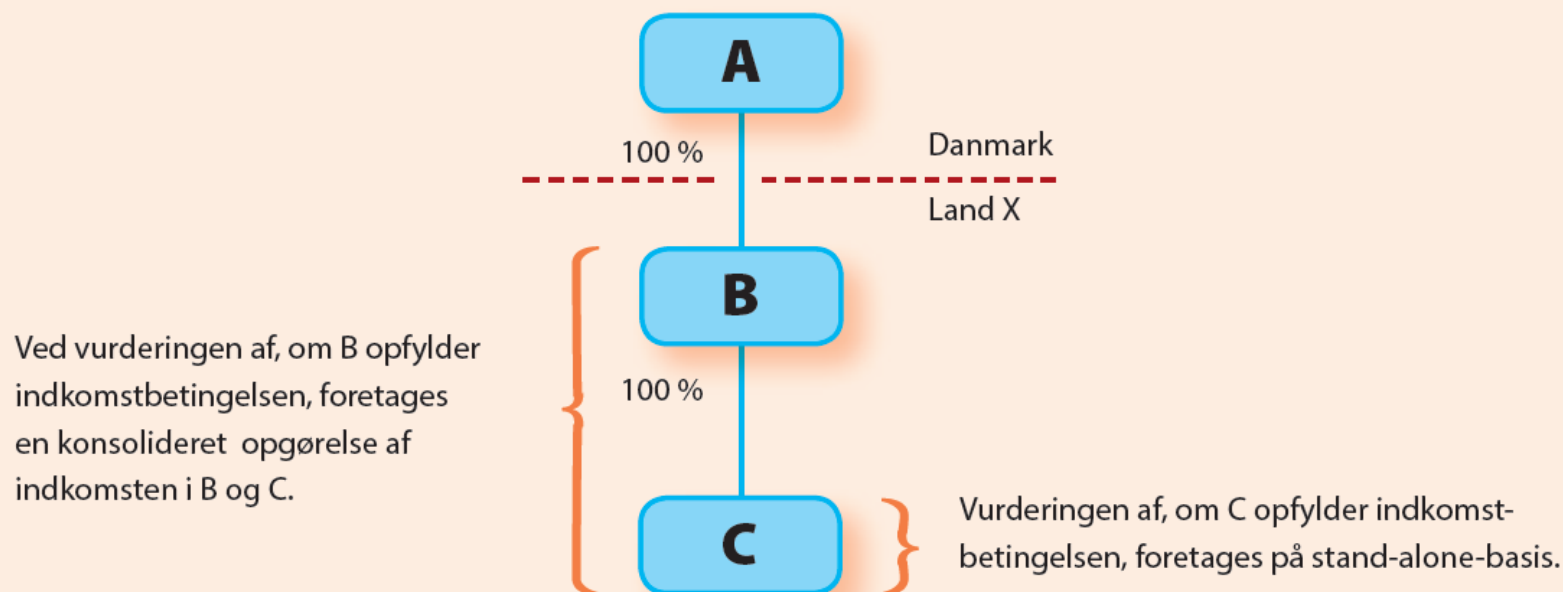


- Datterselskabets CFC-indkomst i indkomståret udgør mere end 1/3 af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst
- Sammenligningsindkomsten
 - Svarer til datterselskabets samlede skattepligtige indkomst efter danske regler med visse modifikationer, jf. stk. 4
- CFC-indkomst, udtømmende definition i stk. 5
- Vurderingen skal ske inden modregning af underskud fra tidligere år og med respekt for territorialprincippet
 - Særskilt hjemmel til CFC-beskatning af faste driftssteder
- Måleperioden
 - Indkomståret, dvs. datterselskabets indkomstår

Indkomstbetingelsen

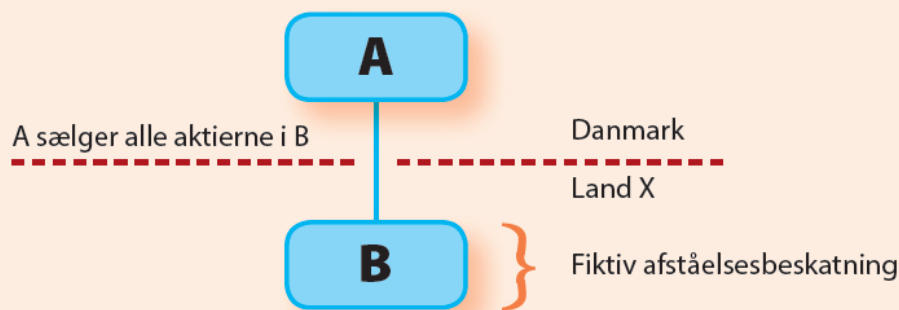
- Transparensreglen, stk. 1, 2.-3. pkt.

A er et selskab hjemmehørende i Danmark (moderselskabet), som ejer 100 % af selskab B (datterselskabet) hjemmehørende i Land X. B ejer 100 % af selskab C (datter-datterselskabet), der også er hjemmehørende i Land X.



- Fiktiv afståelsesbeskatning, stk. 1, 4-5. pkt.
 - Nedbringer moder ejerandelen i datter, medregnes den indkomst, som datter ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver til handelsværdien på samme tidspunkt.
 - Dog medregnes højst et beløb, der forholdsmæssigt svarer til den nedbragte ejerandel.
 - Indkomst fra immaterielle aktiver medregnes kun som CFC-indkomst, hvis betingelserne for medregning af anden indkomst fra immaterielle aktiver er opfyldt.
 - Stk. 10, 4.-9. pkt., finder tilsvarende anvendelse ("interne overdragelser").

A er et selskab hjemmehørende i Danmark (moderselskabet), som ejer 100 % af selskabet B (datterselskabet), der er hjemmehørende i Land X. A sælger nu alle aktierne i B til en uafhængig part. På grund af bestemmelsen om fiktiv afståelsesbeskatning skal B ved vurderingen og anvendelsen af CFC-reglerne anses for at have afstået alle aktiver og passiver



- Sammenligningsindkomsten opgøres efter stk. 4
 - For danske datterselskaber anvendes selskabets egen indkomstopgørelse, jf. 1. pkt.
 - For udenlandske selskaber er udgangspunktet danske skatteregler
 - Et ”spejl” af alle danske regler, medmindre...
- Anskaffessummer og –tidspunkter, jf. 2. pkt.
 - HR: Faktiske anskaffessummer og -tidspunkter
 - U: Medmindre lagerprincippet anvendes
 - Børsnoterede porteføljeaktier og visse fordringer
- Afskrivningsberettigede aktiver – Opgørelse af grundlag
 - Faktisk anskaffessum fratrukket samlede udenlandske afskrivninger, jf. 3.-4. pkt.
 - Hvis ej afskrevet maksimalt eller kan grundlag ikke opgøres → SEL § 31 A, stk. 8 → Maksimal afskrivning efter danske regler

*Særlig overgangsregel i Lov nr. 1180 af 6. juni 2021, § 3, stk. 1 og 2 → Kim ☺

- Afskrivninger/udgifter som efter danske regler kan vælges fradraget:
 - Fradrages hvis datterselskabet efter udenlandske regler foretager tilsvarende fradrag i samme indkomstår, jf. 5. pkt.
- Er der i forvejen fastsat en dansk skattemæssig værdi anvendes denne, jf. 6. pkt.
- Succession efter udenlandske regler, jf. 7.-8. pkt.
 - Erhvervelse → Indtræden i anskaffelsessummer og –tidspunkter
 - Overdragelse → Fortjeneste og tab medregnes ikke, hvis moderselskabet fortsat er moderselskab for det modtagende selskab
 - Omfatter alle situationer med succession i udlandet, jf. lovbemærkningerne
 - Fx også hvor indtræden i anskaffelsestidspunkt ej relevant, jf. SKM2004.218.LR
- Skattepligtige tilskud medregnes ikke, jf. stk. 1, nr. 1

CFC-indkomst, jf. SEL § 32, stk. 5

- 1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter samt provisioner mv.
- 2) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter omfattet af KGL. Gevinst/tab på terminkontrakter m.v., som tjener til sikring af driftsindtægter/-udgifter, medregnes ikke, medmindre den skattepligtige udøver næring.
- 3) Indkomst fra immaterielle aktiver samt CO2-kvoter og -kreditter
 - a) “Almindelige royalties” og kapitalgevinster ved overdragelse af IP
 - b) Al anden indkomst fra immaterielle aktiver (“embedded royalties”).
- 4) Skattepligtige udbytter.
- 5) Skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier m.v., der omfattes af ABL.
- 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.

- Målrettet indkomst der nemt kan placeres uden for DK (oprindeligt) → ”Mobil/finansiell indkomst”
- CFC-beskatning kan kun indtræde hvis CFC-indkomsten er positiv

Ad 1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter

- Samt fradragsberettigede provisioner mv., omfattet af LL § 8, stk. 3, og tilsvarende skattepligtige provisioner.

Ad 2) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af KGL

- HR: Selskabers fordringer lagerbeskattes og gæld realisationsbeskattes → Lagerbeskatning stiller krav til løbende monitorering
- Gevinst/tab på terminkontrakter, der tjener til sikring af driften, medregnes ikke, medmindre der er tale om næring

Ad 3a) Almindelige royalties mv.

- Betalinger for anvendelse af eller retten til at anvende...
 - Ophavsret, patent, varemærke, mønster, model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer
 - CO2-kvoter og CO2-kreditter
 - Omfatter både royalties og kapitalgevinster og -tab
- Undtagelse for royalties vedr. egenudviklet IP
 - Må ikke hidrøre fra koncernforbundne selskaber (SEL § 31 C)
 - IP skal "i det væsentligste" være foranlediget af egen F&U
 - Den relative værdiskabelse er afgørende
 - Tilkøbt kontraktforskning anses ikke for egen F&U
 - Undtagelsen gælder ikke for kapitalgevinster og -tab

Ad 3b) → Kim



Ad 4) Skattepligtige udbytter

- Udbytte af porteføljeaktier → Skattepligtige → CFC-indkomst
- Udbytte af datterselskabs- og koncernselskabsaktier → Skattefri → ÷CFC-indkomst
 - OBS: Mellemløbsreglen finder tilsvarende anvendelse

Ad 5) Skattepligtig fortjeneste/tab på aktier omfattet af ABL

- Gevinst/tab på næringsaktier → CFC-indkomst
- Skattepligtige porteføljeaktier → CFC-indkomst
 - Skattefri datter-/koncernselskabsaktier → ÷CFC-indkomst
 - Skattefri porteføljeaktier → ÷CFC-indkomst
- Konvertible obligationer og tegningsretter hertil → CFC-indkomst
- Aktier i investeringselskaber og investeringsbeviser → CFC-indkomst

Ad 6) Skattemæssige fradrag vedrørende indtægter som nævnt i nr. 1-5

- Generalomkostninger
- Lønninger
- Afskrivninger på CFC-aktiver
- Hvad med nr. 7-9?

Ad 7) Skattepligtig indkomst ved finansiel leasing

- Løbende indkomst + fortjeneste/tab
- TfS 2000, 532 LR
 - Konkret skatteretlig vurdering af, hvorvidt der var tale om finansiel leasing
 - IAS 17 kunne indgå som et moment ved fastlæggelsen af begrebet
- IAS 17 i dag afløst af IFRS 16

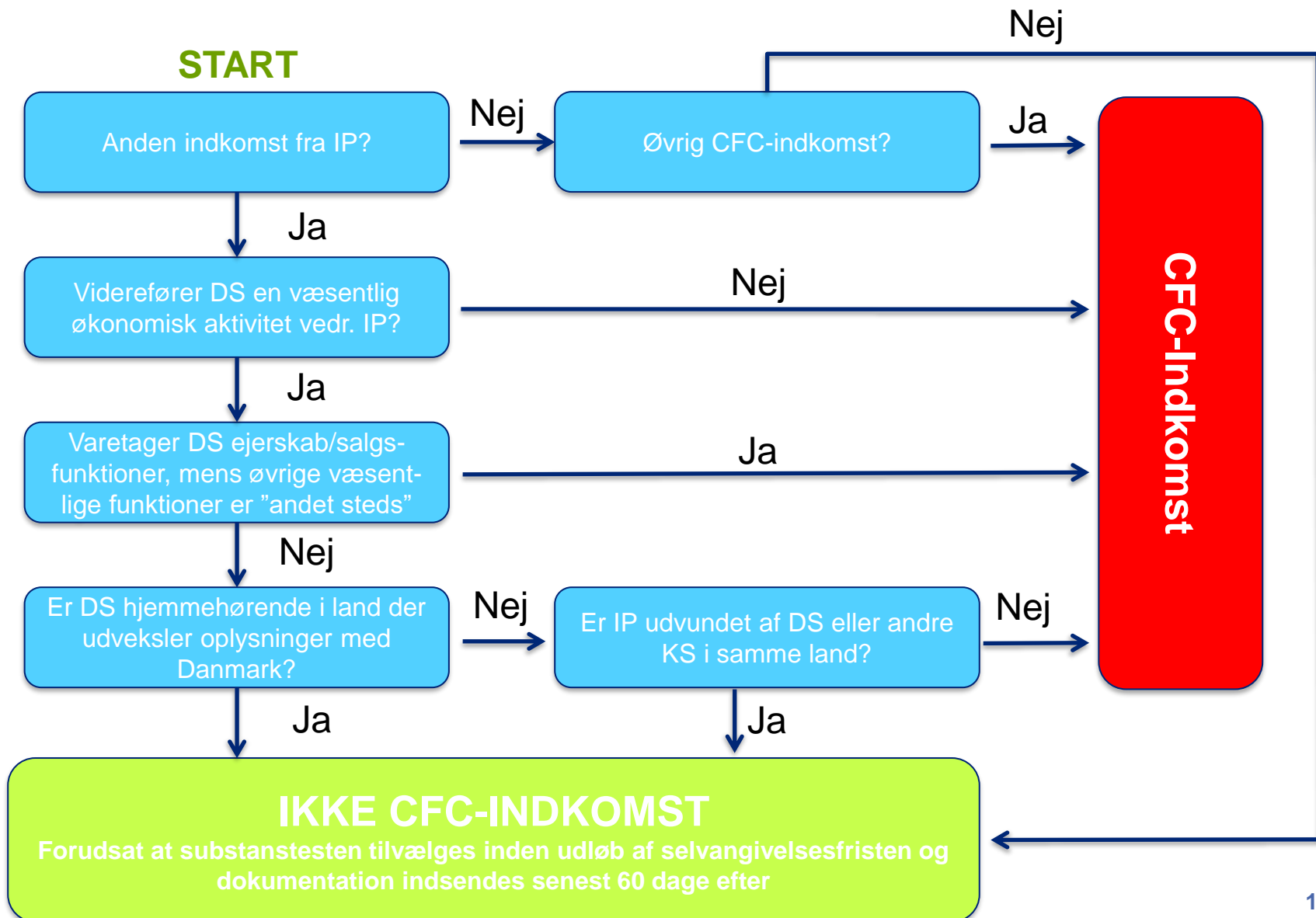
Ad 8) Indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed og anden finansiel virksomhed

- Typeeksempler på dansk CFC-indkomst, selvom indkomst fra aktiv virksomhed
- Anden finansiel virksomhed?
 - Lovbemærkninger → Selskaber som driver næring med finansielle indkomster
 - SKM2009.231.SR → Opsamlingsbestemmelse, synes at lægge vægt på om datterselskabets virksomhed omfattes af lov om finansiel virksomhed – fornuftig rettesnor
 - Skal fortolkes som en bred opsamlingsbestemmelse.

Ad 9) Faktureringselskaber

- Selskaber, hvis indkomst oppebæres ved salg af varer eller tjenesteydelser,
- der både er indkøbt fra og videresælges til tilknyttede personer, og
- som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi

Held og lykke



Pause

Hvordan sikres der tilstrækkelig opmærksomhed på...

- ...at CFC-testen baseres på en indkomstopgørelse efter danske regler (herunder territorialprincippet) og ikke datters årsregnskab?
- ...at lagerbeskattede aktiver kan have stor betydning for vurderingen?
- ...at salg af datterselskaber kan udløse fiktiv afståelsesbeskatning og dermed CFC-beskatning i relation til datterselskaber, som ikke normalt opfylder indkomstbetingelsen?
- ...at "transparensreglen" kan have stor betydning for udfaldet af vurderingen?
- ...at væsentlighedsvurderingen for undtagelsen vedrørende royalties for egen-udviklet IP håndteres korrekt?