

# CFC-beskatning af selskaber

Fokus: Aktuelle problemstillinger

Peter Koerver Schmidt  
Tax Manager, Deloitte  
Ph.d.-student, CBS, CORIT



# Baggrund

- Værnsregel:
  - Skal forhindre at finansielle (mobile) indkomster som f.eks. renter, kursgevinster, aktieavancer, udbytter, royalties og leasingindtægter mv. placeres i udenlandske lavt beskattede datterselskaber
  - Dvs. skal forhindre udhuling af beskatningsgrundlaget
- DK regler: Indført i 1995, ændret adskillige gange, markante ændringer i 2007 efter ”Cadbury Schweppes” (sag C-196/04)
- CFC-regler findes i mange lande og afskygninger, f.eks.
  - Lagerbeskatning af moders aktier i CFC-selskab
  - CFC-selskabet betragtes som transparent
  - ”Deemed dividend approach”
  - Allokering af CFC-selskabs indkomst til moder



# Danske regler – Introduktion

- Betingelser for CFC-beskatning:
  1. Selskab (efter SEL § 1 eller § 2, stk. 1, litra a) er direkte eller indirekte aktionær i datterselskabet og udgør et moderselskab (dvs. har bestemmende indflydelse)
  2. Datterselskabets CFC-indkomst udgør mere end  $\frac{1}{2}$  af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst (indkomsttest)
  3. Datterselskabets finansielle aktiver gennemsnitligt i indkomståret udgør mere end 10 pct. af selskabets samlede aktiver (aktivtest)
    - Datterselskabet kan være dansk eller udenlandsk
    - Beskatningen af datterselskabet uden betydning
    - Ej valgt international sambeskatning (SEL § 31 A)
- Dispensationsmulighed for datterselskaber med koncession til at udøve forsikrings-, realkredit- eller bankvirksomhed og underlagt offentligt tilsyn

# 1. Betingelse – Moderselskab / bestemmende indflydelse

- Moder: Hvis *bestemmende indflydelse* i henhold til SEL § 31 C
- Udvidelse af koncerndefinitionen, jf. SEL § 32, stk. 6. Til *bestemmende indflydelse* skal medregnes stemmerettigheder
  - som besiddes af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. LL § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af nærtstående m.v.
  - som indehaves af selskabsdeltagere, med hvem moderselskabet har en aftale om udøvelse af kontrol, eller
  - som indehaves af et selskab eller en forening m.v. som nævnt i LL § 2, stk. 1, 2. pkt. (transparent enhed), hvori moderselskabet deltager.
- Aftale om udøvelse af kontrol
  - Nok tænkt på ”aftale om udøvelse af bestemmende indflydelse” som indsat ved lov nr. 308 af 19.4. 2006 (L 116) om ændring af LL § 2. => Konkret vurdering:
    - Fælles råden over flertallet af stemmerettigheder,
    - fælles udnævnelse eller afsættelse af et flertal af medlemmerne i selskabets øverste ledelsesorgan, eller
    - fælles bestemmende indflydelse over selskabets driftsmæssige og finansielle ledelse

## 2. Betingelse – Indkomsttesten

- CFC-indkomst udgør mere end  $\frac{1}{2}$  af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst
  - Konsolideringsregel, datter-datterselskaber i samme land som datterselskabet.
- CFC-indkomst: Sum af indtægter og udgifter, jf. SEL § 32, stk. 5:
  - Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter
  - Skattepligtige gevinster/tab på fordringer, gæld eller finansielle kontrakter
    - Forårspakken: Obligatorisk lagerbeskatning af fordringer
  - Skattepligtig/fradragsberettigede provisioner, stiftelsesgebyrer og lign.
  - Skattepligtige udbytter og aktieavancer
    - Forårspakke: Intet 3-års krav, men lagerbeskatning af (noterede) porteføljeaktier
  - Vederlag og fortjenester vedr. visse immaterielle aktiver
  - Skattepligtige indkomster og fortjenester ved finansiel leasing
  - Skattepligtige indkomster i forbindelse med forsikringsvirksomhed, virksomhed som penge- eller realkreditinstitut eller finansiel virksomhed i øvrigt
- Sammenligningsindkomst: DK regler (modifikationer), jf. SEL § 32, stk. 4.

### 3. Betingelse – Aktivtesten

- Datterselskabets finansielle aktiver gennemsnitligt i indkomståret udgør mere end 10 pct. af selskabets samlede aktiver (konsolideringsregel)
- Ved finansielle aktiver forstås aktiver, hvis afkast er omfattet af SEL § 32, stk. 5.
- Opgørelsen foretages på baggrund af de regnskabsmæssige værdier
  - Immaterielle aktiver, hvis afkast er omfattet af § 32, stk. 5, nr. 6, medregnes til de handelsmæssige værdier.
- Aktiver, hvis afkast er skattefrit, samt uforrentede fordringer på varedebitorer m.v. indgår ikke i opgørelsen af finansielle aktiver
  - Forårspakken => Datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier indgår ikke



# Retsvirkning – Moderselskabets indkomstopgørelse

- Hele indkomsten i datterselskabet medregnes hos DK moderselskab
  - Gælder også vedr. faste driftssteder
  - Hvis flere selskaber opfylder betingelserne for at være moderselskab medregnes hos det selskab der ejer største direkte/indirekte andel
  - Er ejerandele lige store: Medregning hos det øverste moderselskab
- Medregning sker med den del, der svarer til den gennemsnitlige ejerandel af datterselskabets aktiekapital i løbet af indkomståret, jf. SEL § 32, stk. 7
  - Dog medregnes kun for den del af indkomståret, hvor koncernen har haft *bestemmende indflydelse*.
- Opgørelse af datterselskabets indkomst
  - DK datterselskabers egen indkomstopgørelse anvendes
  - Udenlandske datterselskaber: Særskilt opgørelse efter DK skatteregler
  - En række modifikationer, jf. SEL § 32, stk. 8
- Creditlempelse, jf. SEL § 32, stk. 11
  - *Nedslag for datters danske og udenlandske skatter efter LL § 33, stk. 1 og 6*

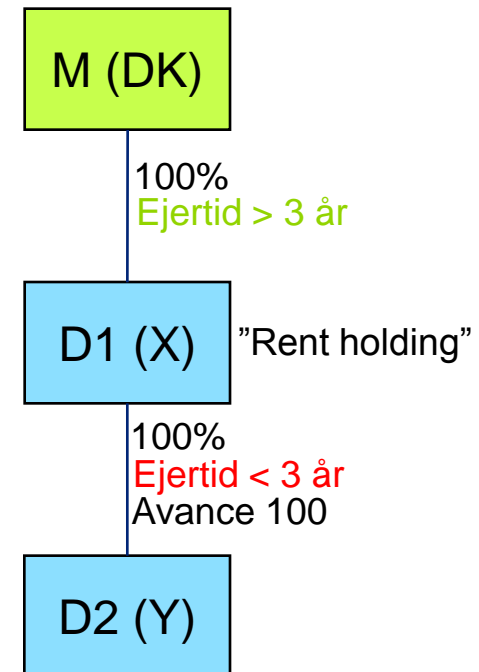
# Fiktiv afståelsesbeskatning

- SEL § 32, stk. 10
  - Hvis moderselskabet direkte eller indirekte nedbringer sin ejerandel i datterselskabet, skal der ved moderselskabets indkomstopgørelse medregnes den indkomst, som datterselskabet ville have oppebåret, hvis det havde afstået samtlige aktiver og passiver omfattet af KGL og ABL til handelsværdien, dog højst et beløb svarende til den nedbragte ejerandel
  - På samme måde medregnes skattemæssige hensættelser i datterselskabet
- Anvendelsesområde
  - ”Hele vejen ned gennem strukturen”
  - Gælder både i relation til vurderingen og indkomstopgørelsen
  - Hvis moderselskabet efter overdragelsen af aktierne i datterselskabet fortsætter med at være moderselskab for datterselskabet udløses ikke fiktiv afståelsesbeskatning.
- Lempelse, jf. SEL § 32, stk. 11, 3. pkt.
  - Nedslag for den skat, som datterselskabet kunne være pålignet af fortjeneste på aktivet/passivet, hvis det var afstået på samme tidspunkt
  - Nedslaget kan dog ikke overstige den danske skat af indkomsten



# Fiktiv afståelsesbeskatning

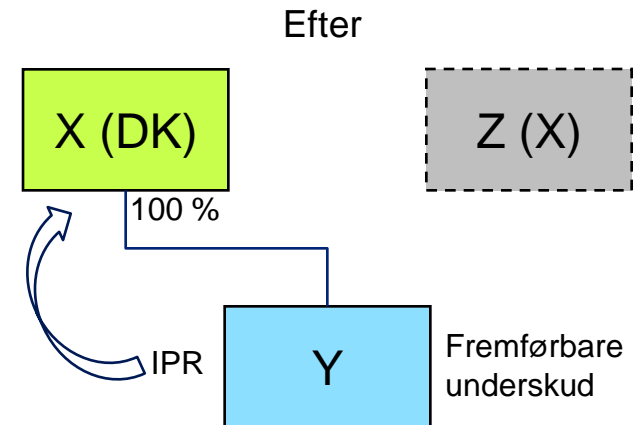
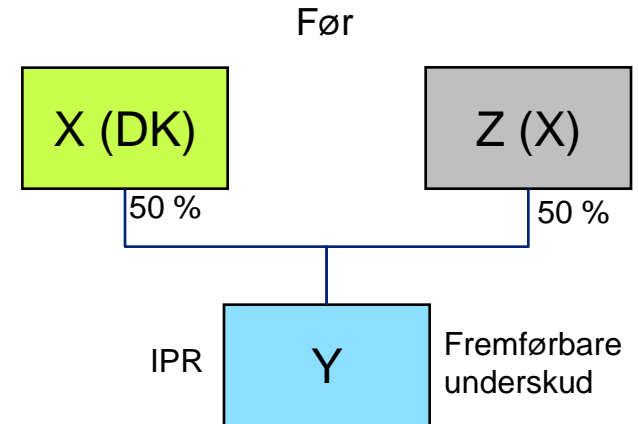
- Før forårspakken:
  - Sælger D1 aktier i D2 => CFC-beskatning
  - Sælger M aktier i D1 => Ej avancebeskatning
    - Men => Fiktiv afståelsesbeskatning vedr. D1
    - Avancen på 100 medregnes hos M
- Efter forårspakken:
  - Sælger D1 aktier i D2 => Ej CFC-beskatning vedr. D1, da avance på koncernselskabsaktier
  - Sælger M aktier i D1 => Ej fiktiv afståelsesbeskatning vedr. D1, da avance på koncernselskabsaktier
    - Udgør en lempelse, også administrativt
  - Men pas på hvis datterselskaberne har aktiver/passiver omfattet af KGL eller porteføljeaktier



# Nye afgørelser – SKM 2010.57 SR

## Fremførte underskud

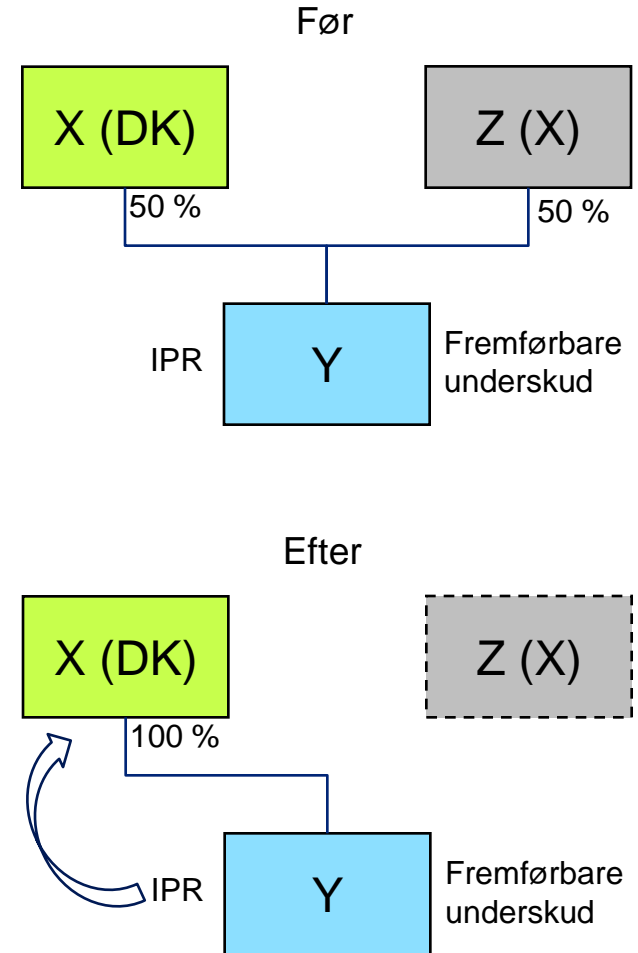
- X (DK selskab) ejede sammen med Z et joint venture i udlandet: Y
- Y's formål: Registrere, markedsudvikle og distribuere et produkt
- I februar 2008 købte X hele Z's ejerandel i Y
- I 2009 ønskedes immaterielt aktiv ejet af Y overdraget til X
  - Ville medføre at Y i overdragelsesåret blev omfattet af CFC-beskatning
- Y havde i tidligere år realiseret underskud
- Spørgsmål til Skatterådet:
  - *Kan SKAT bekræfte, at det følger af SEL § 32, stk. 9, at X ved opgørelsen af den danske (CFC-) indkomst kan medregne fremførte underskud i Y, når det forudsættes, at de underskud der fremføres er opgjort efter danske*



# Nye afgørelser – SKM 2010.57 SR (fortsat)

## Skatterådets afgørelse

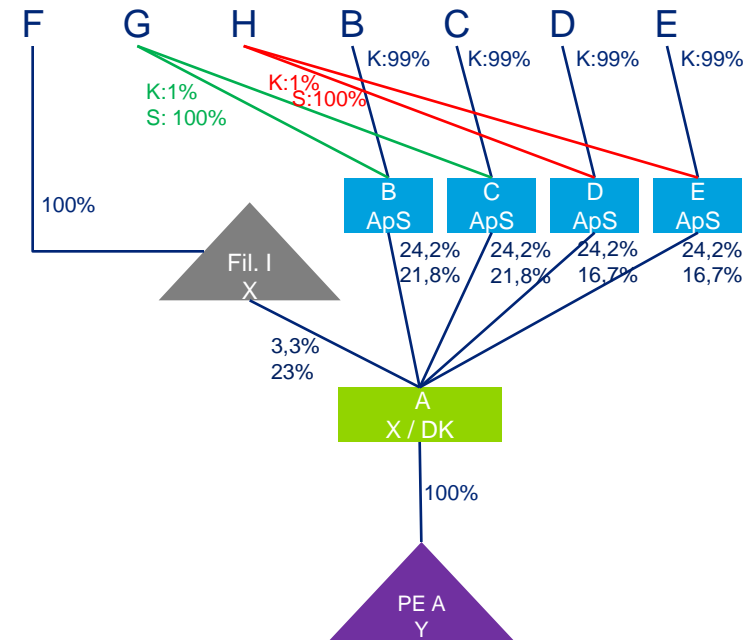
- Ja
- Ordlyd i SEL § 32, stk. 9
  - ”Ved moderselskabets indkomstopgørelse medregnes datterselskabets fremførte underskud...”
- Ministerens svar i bilag 26 til L 213 (2006/07) og SKM 2008.240DEP
  - Ex. angik underskud i et datterselskab som ikke hidtil var omfattet af CFC-reglerne
  - Svar: Underskud opgjort efter DK regler vil alligevel kunne fremføres
- Konklusion:
  - Afgørende er blot om datterselskabet har realiseret underskud i tidligere år
  - Ikke om datterselskabet i underskudsårene opfyldte betingelserne for CFC-beskatning



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Faktum

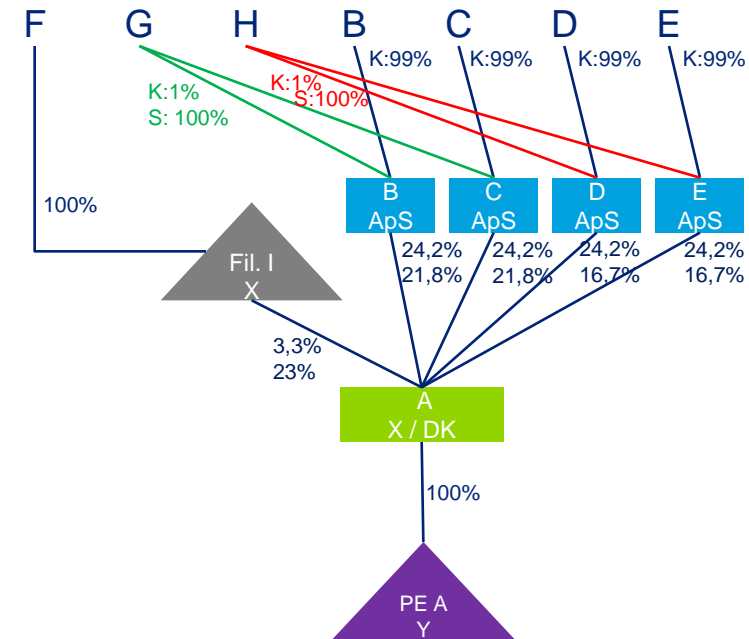
- Særpræget ejerstruktur
  - G kontrollerer B ApS + C ApS
  - H kontrollerer D ApS + E ApS
- Selskab A:
  - Skattemæssig hjemmehørende i DK
  - Men beliggende i land X
  - Pt. ingen ansatte
  - G er adm. direktør i A, men daglig ledelse varetages af leder i PE A i land Y
- PE A har forretningsmæssige aktiviteter og udgør et PE (jf. spm. 7).
- F nærtstående til G og H (formodentlig!)
- 20 spørgsmål til Skatterådet



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 1

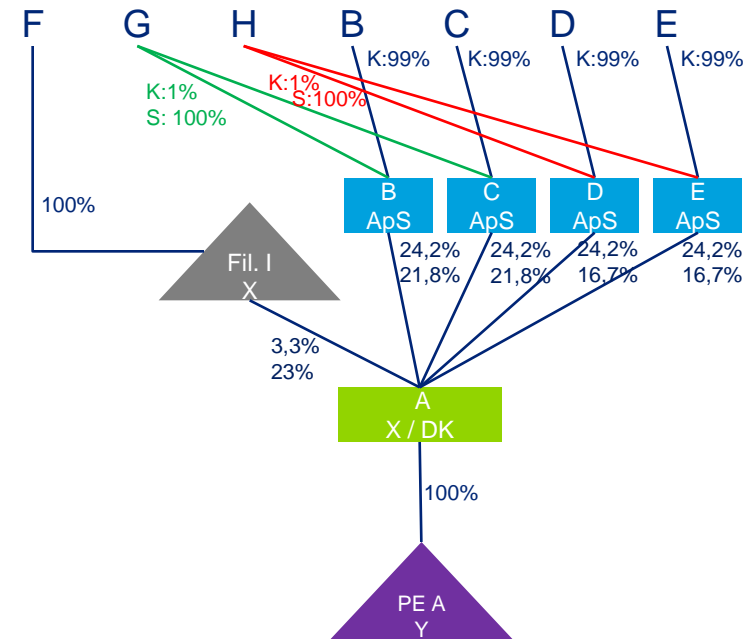
- CFC-beskatning af indkomsten i A hos B ApS + C ApS + D ApS + E ApS?
  - Forudsætning: Indkomst- og aktivtest opfyldt
- Svar: JA
  - Et selskab anses for moderselskab hvis bestemmende indflydelse efter SEL § 31C
  - Dog medregnes stemmer ejet af personlige aktionærer og nærtstående
    - B ApS's egen andel 21,8%
    - Medregning af personlig aktionær G's øvrige indirekte ejerandel via C ApS på 21,8%
    - Medregning af nærtstående F's indirekte ejerandel på 23% =>
    - B ApS's samlede ejerandel 66,6%
    - Samme regnestykke gælder for C ApS's ejerandel i A
    - Næsten samme regnestykke gælder for D ApS + E ApS (56,3%)
    - Derfor B ApS + C ApS + D ApS + E ApS alle CFC-skattepligtige



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 2

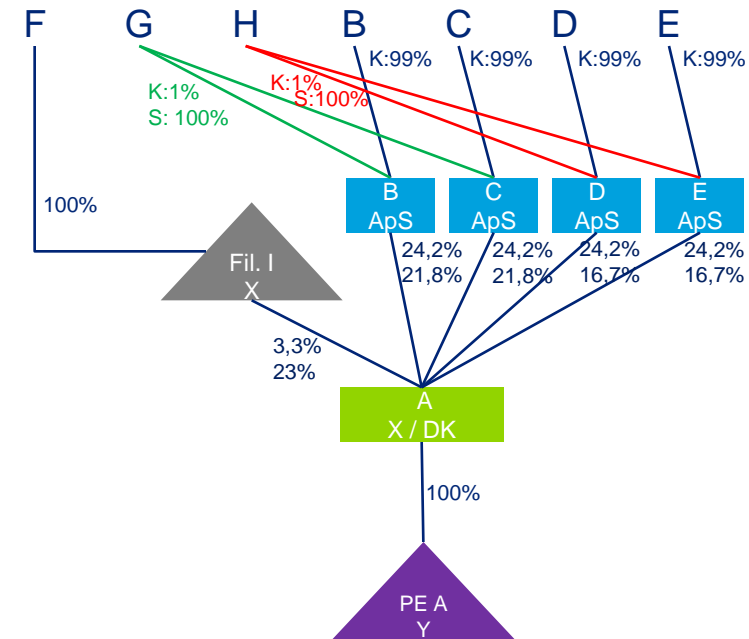
- Opgørelse af om finansielle aktiver i A > 10 % sker uden hensyn til A's investering i PE A beliggende i land Y?
- Svar: JA
  - Indkomsten i datterselskabet opgøres efter territorialprincippet, jf. SEL § 32, stk. 3
    - Jf. SEL § 8, stk. 2, 1.-3- pkt.
    - SKM 2008.240DEP
    - Bemærkningerne til Lov nr. 540 af 6. juni 2007



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 5

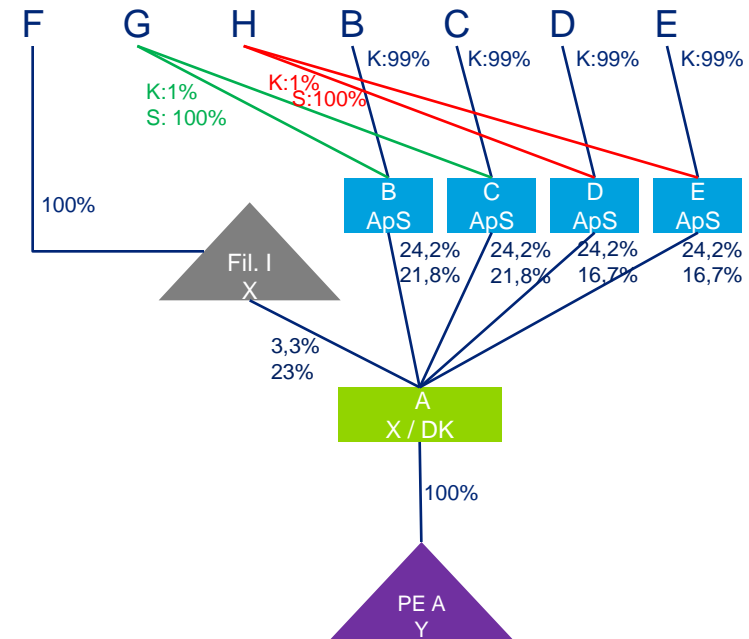
- Vil F's salg af aktier i A til tredjemand medføre at der ikke skal ske CFC-beskatning af personerne B, C, D, E, G og H samt selskaberne B ApS, C ApS, D ApS, E ApS?
- Svar: Se indstilling
  - Personerne
    - Ja, da A er fuldt skattepligtig til DK pga. ledelsens sæde i DK er der ikke hjemmel i LL § 16 H til at CFC-beskatte personerne af indkomst i A
  - Selskaberne
    - Ja
    - B ApS's egen andel 21,8%
    - Medregning af personlig aktionær G's øvrige indirekte ejerandel via C ApS på 21,8% =>
    - B ApS's samlede ejerandel 43,6%
    - Samme regnestykke gælder for C ApS's ejerandel i A
    - Næsten samme regnestykke gælder for D ApS + E ApS (33,3%)
    - Derfor er hverken B ApS + C ApS + D ApS + E ApS CFC-skattepligtige



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 7

- Overførsel af indkomst fra PE A til A påvirker ikke opgørelse af om A's CFC-indkomst er større end 50% i henhold til SEL § 32 og LL § 16 H?
- Svar: Ja
  - Indkomsten i datterselskabet opgøres efter territorialprincippet, jf. SEL § 32, stk. 3
  - Selve overførslen af overskud optjent i PE A i land Y til A ikke skattepligtig for A, jf. territorialprincippet

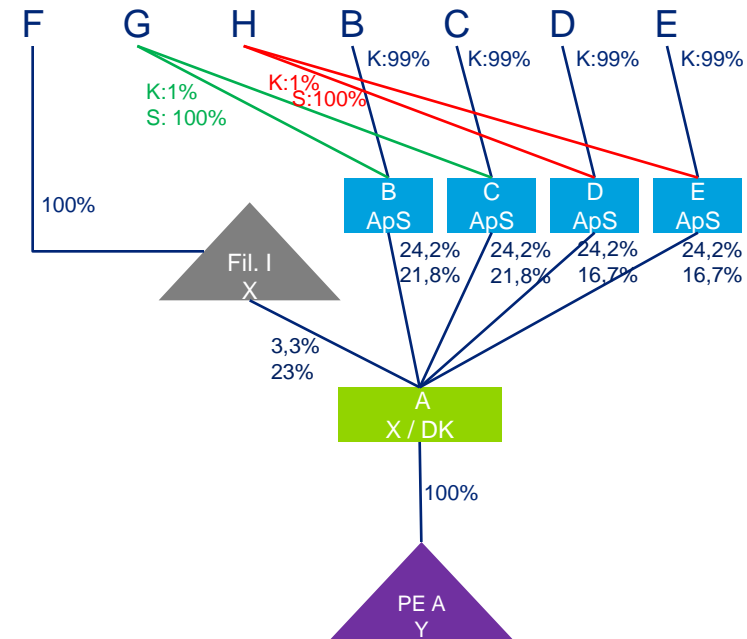




# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 8

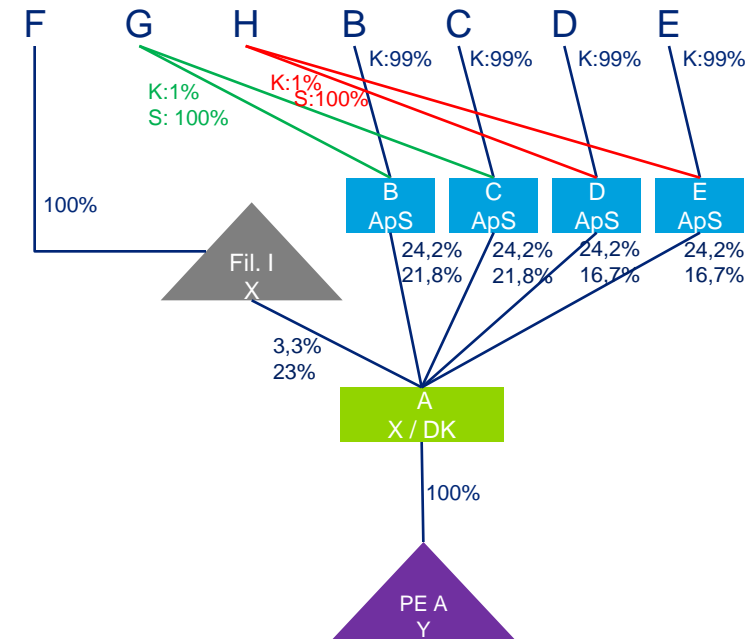
- PE A investerer optjent overskud i værdipapirer. I relation til vurdering af om indkomsttesten opfyldes, skal afkast alene henregnes til PE A (uanset hvor depot oprettes og hvor udsteder er hjemmehørende)?
- Svar: Se indstilling
  - Konkret vurdering
  - Udgangspunkt: Afkast fra værdipapirer henføres til PE A
  - Udgangspunkt: Ingen betydning hvor depot oprettes og hvor udsteder er hjemmehørende



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 17

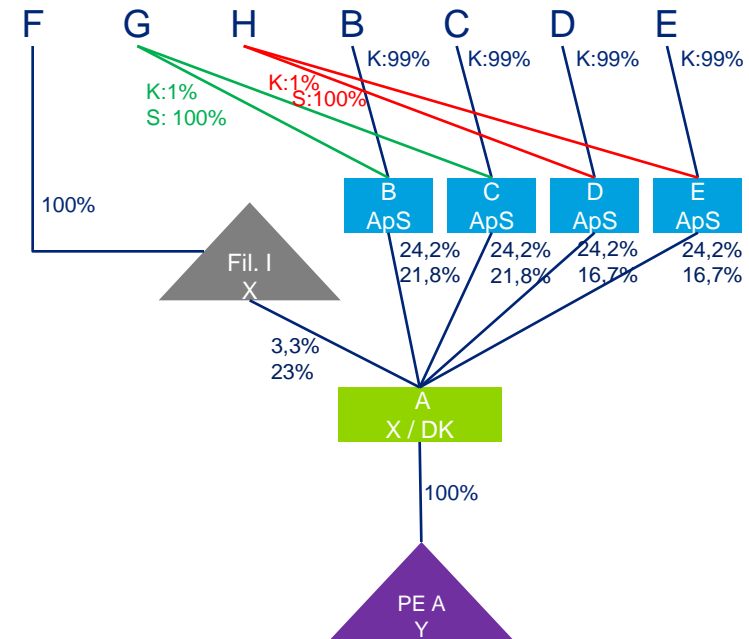
- Påtænkes at overføre overskud optjent i PE A til A, og lade A investere i fast ejendom i land X, som udlejes. Afkast fra udlejning henføres til X men udgør ikke CFC-indkomst?
- Svar: JA
  - Da fast ejendom er beliggende i land X skal afkast medregnes til A's indkomst
  - Men, afkast fra fast ejendom udgør dog ikke CFC-indkomst, jf. den udtømmende opregning i SEL § 32, stk. 5.



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 18

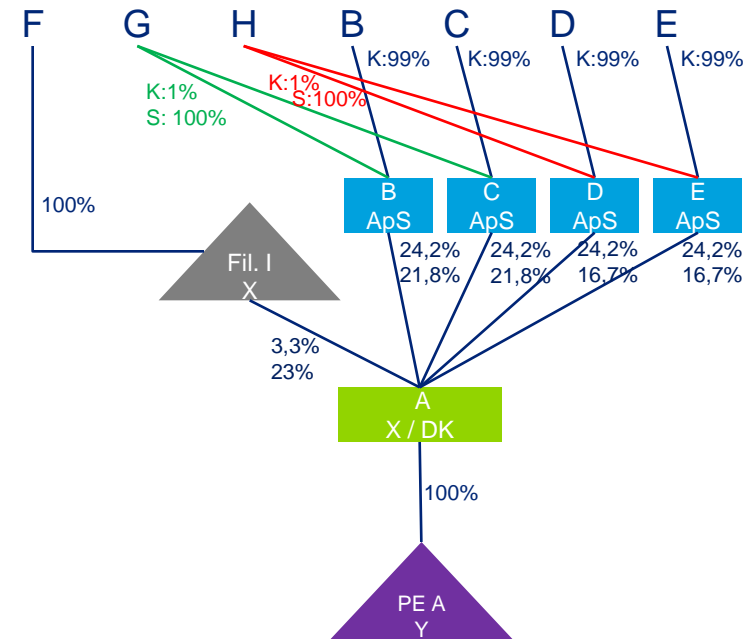
- Påtænkes at overføre overskud optjent i PE A til A, og lade A investere i fast ejendom i land Y, som udlejes. Er udlejningen uvedkommende mht. opgørelse af samlet skattepligtig indkomst og CFC-indkomst for A?
- Svar: JA
  - Indkomsten i datterselskabet opgøres efter territorialprincippet, jf. SEL § 32, stk. 3
  - Fast ejendom omfattet af territorialprincippet



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 19

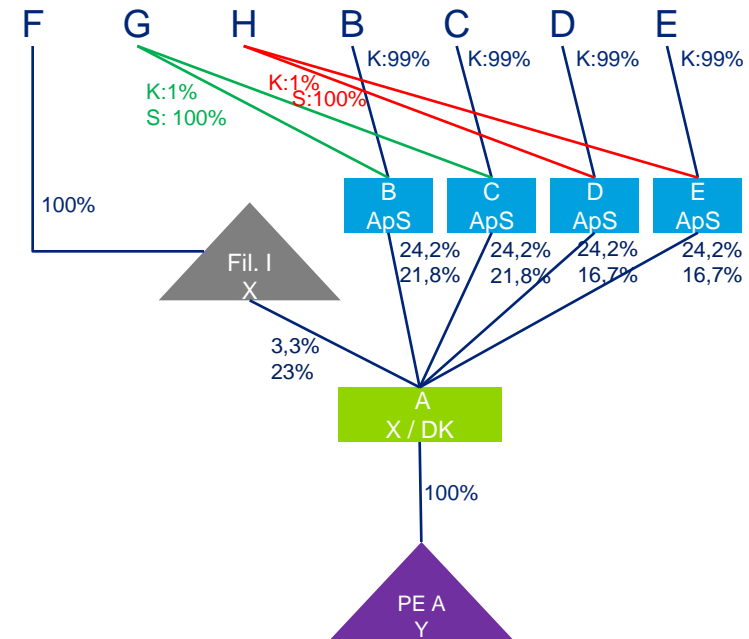
- Påtænkes at overføre overskud optjent i PE A til A, og lade A investere i fast ejendom i land Y, som udlejes. Indgår afkastet i samlet skattepligtig indkomst for PE A, men ikke i CFC-indkomsten for PE A?
- Svar: JA
  - Indkomsten opgøres efter territorialprincippet, jf. SEL § 32, stk. 3



# Nye afgørelser – SKM 2009.743 SR

## Spørgsmål 20

- Påtænkes at overføre overskud optjent i PE A til A, og lade A investere i fast ejendom i andre land end X og Y, som udlejes. Er udlejningen uvedkommende mht. opgørelse af CFC-indkomsten og samlet indkomst for A såvel som PE A?
- Svar: "JA"



# Deloitte.

**Deloitte Touche Tohmatsu**

Deloitte er en betegnelse for Deloitte Touche Tohmatsu, der er en schweizisk organisation (Verein), og dets netværk af medlemsfirmaer. Hvert medlemsfirma udgør en separat og uafhængig juridisk enhed. Vi henviser til [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for en udførlig beskrivelse af den juridiske struktur i Deloitte Touche Tohmatsu og dets medlemsfirmaer.