

Juridisk Institut
Aalborg Universitet

Cand.Merc.Jur 10. Semester

Specialets forfattere:

André Ahrenkiel Christiansen

Studienummer: 20144314

Nikolaj Gajhede

Studienummer: 20143597

Vejleder:

Jacob Krushave Larsen

Foreneligheden mellem de danske CFC-regler ved implementering af lovforslag L 28 B og fællesskabsretten

Compatibility between the Danish CFC-rules with the implementation of suggested L 28 B and the European Law

Abstract

This master is taking a look on if there is a limit for the taxation by the CFC-rules. The rules on the area are about to make some changes due to the directive from EU about tax avoidance. These changes are going to extend the range of the rules already existing. In this master the most important case, the Cadbury Schweppes case is analysed. The Cadbury Schweppes case was one of the reasons behind the set of rules on the area we have today. One of the main questions in this case was about the limits of CFC-taxation, and if it was against the EU-laws. The European Court of Justice said it wasn't against the laws of the EU in that case and how it was used. Therefore this master uses these results on the new set of rules and if these will follow the case. Since the new rules extends the range of the rules, but don't change them so they should be going against the right of establishment which was the main point in the Cadbury case the new rules should be fine according to case as that right is important when making rules on the tax area. As mentioned earlier there are some changes. One of the biggest changes is about when you control a company. With the new rules it is possible to get the control of a company in more ways than earlier which means that more companies will be affected by the CFC-rules and therefore the CFC-taxation. Another big part of the new rules is the types of income which is seen as CFC-income. One of the big changes here is on the royalties. First of all royalties is mentioned separately, but also the new term embedded royalties is mentioned. These new types of income means that CFC-rules go further. More types of income means more companies will be within the range of the rules. This new term embedded royalties means that if you make a product due to a IP right from another company then some of the price from the sale will have to go to the company where the right is located, and this is the new term embedded royalties. Furthermore the master is looking on how the rules are applied outside the EU and therefore outside countries which are required to have a set of rules on the area. To do this an analyse on a case from Denmark on a company in Switzerland is made. In this case the court in Denmark concluded that the double taxation agreement and the CFC-rules does not conflict, and therefore can the rules of CFC be used here as well. Finally it makes it possible to answer the problem definition, which was if there was a limit for the CFC-taxation. On this question and by the analysis in this master it is possible to conclude that even the limits are difficult to find and depends on the specific case, then as long as the rules of CFC is used to secure the base of tax within the countries the limits is based on the right of establishment and if it is restricting this right, because then it would push the limit.

Indholdsfortegnelse

1.	Indledning	1
1.1	Problemformulering	1
1.2	Metode.....	2
1.3	Afgrænsning	2
1.4	Terminologi	3
2.	CFC-Beskatning.....	5
2.1	CFC-beskatningens baggrund.....	5
2.1.1	Betingelser for CFC-beskatning	6
2.1.2	C196/04 Cadbury Schweppes	9
2.2	CFC-Beskatningen før og efter	19
2.3	Hvad skal medregnes i CFC-indkomst	25
2.4	Overholder de nye regler de punkter der var udslagsgivende for Cadbury Schweppes	27
2.5	Processen ved CFC-beskatning.....	29
2.6	CFC i samspil med OECDs BEPS projekt	31
2.7	Delkonklusion	32
3	CFC-rettens anvendelsesområde	33
3.1	Hvornår og hvordan skal det medregnes i CFC indkomsten.....	34
3.2	Hvilke muligheder er der for beskatning	36
3.2.1	Hvem kan CFC-beskattes	38
3.3	Hvad med CFC udenfor EU	40
3.3.1	Samspillet med Schweiz – SKM2004.439	40
3.4	Misbrug af EU-retten	43
3.5	Delkonklusion	45
4	Konklusion og perspektivering.....	47
4.1	Konklusion	47
4.2	Perspektivering.....	49
5	Litteraturliste	51

1. Indledning

CFC-Beskatning er et begreb, der i Danmark har været anvendt siden 1995, hvor Danmark vedtog Lov nr. 312 af 17. Maj 1995.¹ Siden er reglerne i SEL § 32, hvor reglerne om CFC-beskatning er at finde, blevet ændret flere gange. CFC står for "Controlled Foreign Companies" og lovgivningen på området udgør værneregler, som skal forhindre, at virksomheder flytter deres mobile indkomster mellem lande for at minimere beskatning, eller sågar opnå dobbelt ikke beskatning på trods af manglende realitet i disse konstruktioner. Den frie etableringsret over landegrænser indenfor EU gør, at EU også arbejder med emnet, for virksomhederne ikke udnytter skattereglerne til at omgå en beskatning. Netop EU er en af årsagerne til, at CFC-beskatning endnu en gang er blevet et relevant emne, eftersom EU har vedtaget "Skatteundgåelsesdirektivet"², hvori en ændring til CFC-reglerne er vedtaget. Dette direktiv skal indføres i dansk ret, hvilket har medført, at skatteministeriet har fremsat lovforslag nr. L 28 B, som er sendt til 3. behandling. En sådan ændring gør emnet aktuelt, og da det samtidig er et område, hvor mange en del virksomheder påvirkes gør, at vi finder emnet interessant. For hvad er formålet med at ændre reglerne for CFC-beskatning? Hvem er målgruppen for CFC-beskatning, når nu der skal ændres i, hvornår man er omfattet af SEL § 32 såfremt det vedtages. Ved en sådan ændring opstår flere problemstillinger, og der er samtidig problemstillinger indenfor flere juridiske områder. En af disse problemstillinger ved en ændring og skærpelse af CFC-reglerne omhandler, hvor grænsen for omfanget af disse er. Der er altså tale om et område, hvor man kan se det i et historisk perspektiv, men samtidig et område, der er yderst relevant den dag i dag. Et emne som skattebetaling er altid et højaktuelt emne. Det er et emne, der splitter folk. De ændringer der alene er vedrørende CFC-beskatning skaber ligeledes forskellige reaktioner. Dette er en af årsagerne til, at vi har valgt at skrive om dette emne. Et emne der som udgangspunkt ikke er noget, der siger mange noget, men som alle har en holdning om, når det bliver forklaret, fordi det handler om beskatning.

1.1 Problemformulering

Med dette projekt vil vi forsøge at finde frem til, hvad formålet med CFC-reglerne er, samt hvorfor en ændring er nødvendig. Der er lagt op til så markante ændringer i reglerne om CFC-beskatning, og hvad der er omfattet af reglerne. Vi vil derfor se på immaterielle aktiver, og specielt med fokus på de skattepligtige royalties, der er blevet omfattet ved ændringen, og herunder hvordan det vil fungere med tanke på, at beskatningsretten ofte er fordelt ved en DBO.

¹ Jakob Bundgård mfl. Skatteretten 3 6. udgave, Karnov Group, S.320 1. afsnit.

² EU direktiv 2016/1164

Afslutningsvis vil vi kunne besvare vores egentlige problemformulering som er: Danmarks implementering af skatteundgåelsesdirektivet, og hvorvidt denne er i overensstemmelse med de fællesskabsretlige regler.

1.2 Metode

For at belyse området omkring vores problemstillinger, anvendes i dette speciale den retsdogmatisk metode. En metode der har det formål at finde ny viden omkring den gældende ret. Den retsdogmatiske metode sigter ikke mod at løse enkelte problemer, men i stedet at klarlægge, hvad retstillingen er på et givent område. Det betyder også, at metoden har en mere praktisk indgangsvinkel til arbejdet med juraen, og det er derfor nødvendigt også at inddrage den juridiske metode, i arbejdet med retskilderne, for at bearbejde disse.

Grunden til den retsdogmatisk metode anvendes i specialet er, at det søges at beskrive, analysere og systematisere den gældende ret omkring CFC-beskatningsreglerne. Dette for at have et grundlag for at se på hvordan nye regler vil komme til at ændre på den gældende ret samt hvad virkningen i sidste ende vil være ved en ændring af reglerne. For at kunne nå frem til en beskrivelse af retstillingen, vil der i specialet som udgangspunkt være en objektiv tilgang til den empiri vi måtte finde frem til, idet det er vigtigt, at få alle aspekter med for at beskrive den gældende retstilling. Det kan dog ikke undgås når der skal vurderes på den viden der måtte blive fundet frem til, at der vil opstå en grad af subjektivitet.

Metoden anvendes ved at læse og analysere relevante retskilder. Som primære retskilder anvendes lovttekster samt forarbejderne her til hvor der også vil blive inddraget relevante afgørelser fra både de danske domstole samt fra de EU-retlige domstole, med det formål at medvirke til fortolkningen af de gældende retsregler og fastslå den gældende ret. I arbejdet med specialet vil vi desuden bruge forskellig litteratur i form af bøger og artikler samt andre materialesamlinger i det omfang det måtte give mening. Derudover vil også bekendtgørelser og cirkulærer blive inddraget i det omfang de måtte være relevante. Arbejdet med de forskellige retskilder sker efter den juridisk metode, for at kunne beskrive den gældende retsstilling bedst muligt.

1.3 Afgrænsning

Som vi tidligere har været inde på, så er CFC-beskatning et omfangsrigt emne, hvori det er muligt at gå i flere retninger. I dette speciale vil det primære fokus være på de skatteretlige problemstillinger for selskaber, men da EU med direktivet har indflydelse på området, så vil vi også kort komme ind på den EU-retslige del, på trods af denne ikke er vores primære fokus. Vi er ligeledes klar over, at der grundet

direktivet også kan være en problemstilling i forbindelse med, hvad der er gældende ret på nuværende tidspunkt, hvor det er trådt i kraft, men ikke er indført i dansk ret. Denne sondring vil ej heller have en dybere gennemgang, da det skatteretlige aspekt i dette ikke er til stede, om end det selvfølgelig er relevant, hvad der er gældende ret. At vi fokuserer på de skatteretlige problemstillinger for selskaber, gør det også nødvendigt at afgrænse os fra fonde samt fysiske personer. I forbindelse med, at projektet vil have et afsnit, som behandler beskatningsret vil vi i dette have fokus på dansk ret. Er et givent område skattepligtigt i dansk ret forudsætter vi, at det også er skattepligtigt i den øvrige stat således vi kan fordele en beskatningsret mellem disse. I forbindelse med delen om misbrug, så vil der være fokus på den konkrete situation, og derfor afgrænset fra generel misbrug af EU-retten.

1.4 Terminologi

I dette afsnit vil vi forklare relevante begreber, som anvendes i projektet, og hvad vi ved anvendelsen af disse begreber mener.

CFC: Vi har taget udgangspunkt i OECD's beskrivelse af CFC-begrebet, hvilket betyder, at vi ved anvendelse af dette forstår følgende: CFC står for "Controlled Foreign Companies", hvilket betyder kontrollerede udenlandske selskaber. Reglerne herfor gælder derfor selskaber kontrollerede af aktionærer udenfor deres skattemæssige hjemsted.³

Højskattelands: Højskattelands har ikke nogen fast definition, og det afhænger meget af hvem der ser på det. Et højskattelands vil som udgangspunkt være et land, der har højere skattetryk end et andet, et land kan dog sagtens være både et højt og et lavskattelands. Ved et højskattelands forstår vi et land, som har en højere skat end et andet land. Hvis vi som eksempel tager og ser det med danske briller og tager et udgangspunkt omkring selskabsskat så har vi i Danmark en selskabsskat på 22 %⁴. Hvis vi derimod tager Frankrig, så har Frankrig en selskabsskat på 33,33 %.⁵ I Danmark vil vi derfor betragte Frankrig som et højskattelands når vi snakker selskabsskat.

Lavskattelands: Et lavskattelands har på samme måde som et højskattelands ikke nogen fast definition, og afhænger derfor igen meget af hvem, der ser på det. Ved et lavskattelands forstår vi et land, der har en lavere skat end et andet, og det derfor er mere attraktivt at blive beskattet i landet med den lavere skat end i det land man befinder sig i. Hvis vi tager eksemplet med selskabsskat hvor vi i Danmark har en skat på 22%. et andet land kunne, uden det skal blive alt for eksotisk være Ungarn, der har en

³ OECD "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules", S. 9 linje 22-27.

⁴ SEL §17, stk. 1

⁵ https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/france/index_en.htm (26-03-2019)

selskabsskat på 9 %⁶. Ungarn vil derfor med danske briller blive betragtet som et lavskattelands. Men samtidig vil Danmark, med udgangspunkt i eksemplet med Frankrig, blive set som et lavskattelands med franske briller.

BEPS: Forkortelse for OECD projektet "Base Erosion and Shifting Project"

Domicilland: Landet hvor selskabet har hjemsted.

Kildeland: Landet hvortil indkomsten hidrører.

ATAD: Anti Tax Avoidance Directive – På dansk omtalt som skatteundgåelsesdirektivet.

⁶ <https://tradingeconomics.com/hungary/corporate-tax-rate> (26-03-2019)

2. CFC-Beskatning

2.1 CFC-beskatningens baggrund

CFC-reglerne samt systemet bag det har rod tilbage til USA i 1962, hvor den amerikanske føderale skatteret fik en lovgivning, der skulle lede til inspiration i det europæiske, hvor der så senere blev indført det vi i dag kender som CFC-reglerne. For Danmarks vedkommende blev reglerne om CFC-beskatning indført i 1995 i forbindelse med Lov nr. 312 af 17. maj 1995, og er siden ændret flere gange. Hvorefter en af de mere omfangsrige ændringer, der skete i forbindelse med dommen omtalt som Cadbury Schweppes.⁷ Denne dom blev afsagt af EU-retten i 2004, og siden kom en ændring i den danske lovgivning med Lov nr. 540 af 6. juni 2007, der er den seneste ændring af reglerne i SEL § 32, der behandler CFC-reglerne i Danmark. Dommen omkring Cadbury Schweppes vil i et senere afsnit blive gennemgået nærmere, da denne sagsagt er relevant for, hvordan reglerne har ændret sig, samt hvorfor de har ændret sig til de reglerne, som er gældende nu. Når disse regler således fra 1995 til 2007 er ændret flere gange så fristes man til spørgsmålet omkring, hvorfor disse regler er relevante, og hvad de skal bruges til. Specielt med tanke på, at der for første gang siden Cadbury Schweppes dommen skal ske en større ændring af CFC-reglerne. Dette grundet skatteundgåelsesdirektivet, der kom fra EU i 2016, og derfor nu skal implementeres i dansk ret med lovforslag nr. L 28 B. Baggrunden for, at disse regler er nødvendige er, at der med baggrund i kapitalens frie bevægelighed i EU, og dermed er der lettere adgang til at flytte kapital fra højskattelands til et lavskattelands ved placering af mobile indkomster. Derfor kan CFC-reglerne betragtes som værneregler mod, at selskaberne uden videre kan placere deres indkomst i lavskattelands, og derved opnå en skattemæssig fordel ved at placere indkomsten her. Derved får dette lavskattelandsstat beskatningsretten, samt selskabet får en lavere skattesats, og dermed lavere skattebetaling end de ellers ville kunne opnå. Disse værneregler skal altså dæmme op for muligheden, for blot at flytte indkomsten rundt efter en skattesats, der tilgodeser selskabet. Disse regler skal værne om, at der hvor aktiviteten reelt set foregår skal beskatningsretten også være at finde. Dette betyder dermed, at disse regler skal afhjælpe problemstillingen, omhandlende kunstige selskaber med det formål at nedbringe skattebetalingen i selskabet. Reglerne er ligeledes af en forebyggende karakter, da de skal sikre, at indkomsten ikke blot flyttes til et lavskattelands, for at undgå beskatning uden, der er realitet i selskabet, som er placeret der. Da det er værneregler mod at flytte indkomsten til lavskattelands, så må det betragtes som værende et led i kampen mod selskaber, der udfører en aggressiv skatteplanlægning. Selskaber omfattet af CFC må dog ikke per definition anses for at udføre aggressiv skatteplanlægning, men

⁷ C-196/04 – Cadbury Schweppes

samtidig må reglerne anses som værende bekæmpende mod de selskaber, som planlægger deres skattebetaling. OECD har i deres rapport omkring CFC-reglerne også beskrevet, at reglerne er lavet med henblik på at have en afskrækkende effekt således, at der ikke er den samme mulighed for at opnå en skattemæssig gevinst ved at planlægge, hvor skattebetalingen finder sted.⁸ I direktivet fra EU beskriver de også dette som værende en af de bærende årsager til direktivet, da de skriver følgende:

“The current political priorities in international taxation highlight the need for ensuring that tax is paid where profits and value are generated. It is thus imperative to restore trust in the fairness of tax systems and allow governments to effectively exercise their tax sovereignty.”⁹

Dette er blandt de første punkter i direktivet, og er blandt de tanker, der ligger bag vedtagelsen af direktivet. EU begrundet altså nødvendigheden for direktivet i, at det internationalt er en prioritet, at skatten betales, hvor profit og værdi skabes. Dette betyder også, at staterne skal have muligheden for at udøve deres suverænitet indenfor skatteområdet.

I forbindelse med det omtalte direktiv, der skal implementeres i dansk ret indsættes et nyt begreb, der kaldes ”embedded royalties”. Dette begreb indføres i dansk ret med lovforslag L 28 B. Forslaget L 28 er opdelt i ”A” og ”B”, hvoraf ”B” omhandler CFC-beskatning, hvoraf de nærmere bestemmelser i dette forslag vil gennemgås nærmere i kommende afsnit. I forhold til begrebet embedded royalties, så er dette et nyt begreb, der er defineret som anden indkomst fra immaterielle aktiver samt salg, der hidrører herfra. Dette betyder eksempelvis at salg af produkter baseret på et patent, så vil en del af denne salgssum kunne henføres til patentet, og den del der kan henføres vil betragtes som embedded royalties, og derfor anses som CFC-indkomst. Disse embedded royalties vil ligeledes blive gennemgået grundigere i et senere punkt.

2.1.1 Betingelser for CFC-beskatning

Det er som nævnt selskabsskattelovens § 32, der indeholder bestemmelsen vedrørende CFC-beskatning for selskaber. Betingelserne for at et dansk selskab er omfattet af disse regler er i hovedtræk følgende punkter:

1. Dansk moderselskab er direkte eller indirekte hovedaktionær i et datterselskab, og
 2. koncernen har bestemmende indflydelse på datterselskabet,
 3. hvori indkomsten for mere end 50% af datterselskabets vedkommende udgør CFC-indkomst,
- og

⁸ OECD ”Designing Effective Controlled Foreign Company Rules”, S. 13, Linje 10-17

⁹ Direktiv 2016/1164 – ATAD. Side 1, pkt. 1.

4. hvor mere end 10% af datterselskabets samlede aktiver udgør finansielle aktiver.¹⁰

Som nævnt så findes betingelserne i § 32, men som følge af, at CFC-beskatning er kompleks, hvorfor en yderligere gennemgang er nødvendig. Såfremt man ser den første betingelse, så skal man først og fremmest fastslå, at der er tale om moder- og datterselskab, samt at moderselskabet i så fald direkte eller indirekte er hovedaktionær. Så for denne betingelse kan være opfyldt, så skal det først og fremmest fastslås, at virksomheden er skattepligtig her i landet jf. SEL § 1 eller § 2 stk. 1, litra a. Derefter skal der kigges på om dette er et moderselskab, og dette beskriver SEL § 32 stk. 6 som værende følgende:

”Selskabet anses for at være moderselskab for datterselskabet, hvis selskabet direkte eller indirekte og har bestemmende indflydelse i datterselskabet efter § 31 C...”¹¹

Dette vil altså betyde, at for der jf. ovenstående er tale om et moderselskab for datterselskabet, så skal de 2 første betingelser allerede være opfyldt. Det der er omtalt som direkte hovedaktionær betyder, at moderselskabet ejer aktierne, og derved direkte er hovedaktionær i datterselskabet. Hvorimod den indirekte vil betyde, at et andet selskab, der er ejet af moderselskabet ejer er hovedaktionær, og via den vej bliver moderselskabet indirekte hovedaktionær i det, som så kaldes datterselskabet. Kravet om bestemmende indflydelse er også beskrevet i SEL § 32, stk. 6, og hvilke stemmer, der medregnes således det kan opgøres om der er bestemmende indflydelse i selskabet. Det er værd at bemærke, at denne bestemmelse udvider kontrolbegrebet ved at medregne hele koncernens aktieejerskab og stemmerettigheder.

Således er der 2 betingelser tilbage, og dette er betingelserne omkring den økonomiske del af virksomheden. Der er i ovenstående betingelse 3 tale om, at ud af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst skal 50% af denne udgøres af CFC-indkomst. Hvad der hører under CFC-indkomst kan ses i SEL § 32, stk. 5, hvori det er beskrevet, hvilke indtægter og udgifter, der skal opgøres som CFC-indkomst. Den fjerde og sidste betingelse er, at 10% af datterselskabets samlede aktiver skal være finansielle aktiver, og her er der tale om en gennemsnitligt, hvilket umuliggør at

¹⁰ jf. SEL § 32, stk. 1

¹¹ Selskabsskatteloven § 32, stk. 6.

indskyde ikke-finansielle aktiver inden indkomstårets afslutning, for at undgå CFC-beskatning ved på den måde at nedbringe den procentvise mængde finansielle aktiver.¹²

2.1.1.1 Andre alternativer

I skatteundgåelsesdirektivet fremgår der ikke nogen grænse for, hvornår en virksomhed ikke skal være omfattet af regelsættet. Så længe det opfylder betingelserne, er selskabet som udgangspunkt omfattet af reglerne. Andetsteds i skattelovgivningen behandles transfer pricing, hvori det opgøres ved den såkaldte Country by Country (CbC) opgørelse. CbC udspringer af BEPS på samme måde som meget andet inden for transfer pricing. Det er OECD landene imellem, der har indgået aftale om CbC. CbC er ikke noget EU har vedtaget regler omkring endnu.

CbC Reporting er en rapport, der skal udarbejdes af det ultimative moderselskab i en koncern, og skal indeholde informationer, der fortæller hvorledes koncernens globale indkomst samt betalte skatter fordeler sig i de forskellige lande.¹³ Desuden skal koncernen identificere hvert enkelt enhed i koncernen for derefter at placere dem skattemæssigt samt angive hvilke aktiviteter, som foregår i den enkelte enhed, samt hvilke aktiviteter de forskellige enheder er involveret i. Dette gøres for at Skattestyrelsen kan få et indblik i hvad der er beskattet, og at det bliver beskattet, hvor aktiviteten foregår. Det er derved betydeligt nemmere for styrelsen at kontrollere om koncerner placere indkomst i lande hvor det ellers ikke hidrører.

For at CbC kan anvendes kræver det dog, at virksomhederne er inden for en koncern i henhold SEL § 31 altså, at de er sambeskattet. Det interessante i forhold til CbC og CFC-beskatning er dog, at indenfor CbC er der indsat en minimumsgrænse, der betyder at såfremt man har en konsolideret omsætning på 5,6 mia. kr. eller derunder er man ikke omfattet af reglerne, og skal der for ikke indlevere en sådan rapport. Spørgsmålet er så hvorfor man fra OECD's side har valgt at tilføje denne minimumsgrænse, når man ikke anbefaler lignende inden for CFC-beskatning. Man må næsten kunne gå ud fra, at det bunder i et hensyn om, at det ikke skal være for administrativt bebyrdende for de "mindre" virksomheder, da det i virkeligheden er de store virksomheder man søger at ramme. Ud fra OECD's BEBS action 13 report tyder det på, at en del af baggrunden for denne nedre grænse skal findes i dette hensyn.¹⁴ Hvorfor hensynet dog kun gælder indenfor CbC skal findes i formålet, og at disse er forskellige indenfor CbC og CFC. Formålet med CbC er, at selskaberne kan bevise, at de ikke foretager skatteunddragelse på baggrund af aktiver omfattet af CbC, hvilket betyder at CbC ikke er en beskatning, men blot en opgørelse. CFC derimod har til formål at beskatte. Det er derfor to forskellige typer formål, og derfor vil

¹² Jf. bilag 26 til L 213, side 27, 3. afsnit

¹³ jf. SKL § 47, stk. 1, nr. 1

¹⁴ OECD BEPS Action report 3, artikel 1, nr. 3.

der naturligvis være en forskel i måden det skal opgøres, og derfor er der en nedre grænse i CbC, der ikke er i CFC.

2.1.2 C196/04 Cadbury Schweppes

Sagen omhandler

Sag C-196/04, Cadbury Schweppes drejer sig om et britisk moderselskab Cadbury Schweppes Plc. og det 100 procent ejet britiske datterselskab Cadbury Schweppes Overseas Ltd (CSO). CSO ejer to datterselskaber, som begge er beliggende i Irland.

Det primære formål med denne etablering var ifølge præmis 15 i EU domstolens afgørelse at stille kapital til rådighed for koncernens andre datterselskaber. Moderselskabet havde dog heller ikke lagt skjul på, at det havde stiftet selskaberne for at opnå skattemæssige fordele på deres koncerninterne lån. De to datterselskaber i Irland blev beskattet med en skattesats på 10 procent jf. præmis 14 i EF-domstolens afgørelse. Det betød at der var tale om beskatning på et lavt niveau, og eftersom ingen af de øvrige undtagelsesbestemmelser i den britiske CFC-lovgivning ansås for opfyldt, var selskaberne omfattet af CFC-reglerne.

Cadbury Schweppes Plc. og CSO lagde derefter sag an mod det engelske retssystem Commissioners of Inland Revenue, fordi overskud optjent i datterselskabet i regnskabsåret 1996 både var blevet beskattet i moderselskabet i Storbritannien og i lavskattelandet Irland, det vil sige, at der var tale om en dobbeltbeskatning.

Sagens omstændigheder.

Den 21. august 2000 indgav Cadbury Schweppes Plc. og CSO skatteopgørelsen for de to datterselskaber til Special Commissioners of Income Tax i Storbritannien. Der blev rejst påstand om, at de britiske CFC-regler udgjorde en hindring for etableringsfriheden i artikel 43 EF, tjenesteydelsers fri bevægelighed i artikel 49 EF, samt kapitalens fri bevægelighed i artikel 56 EF. Special Commissioners of Income Tax kom i sagen frem til en række tvivlsspørgsmål omkring fællesskabsrettens anvendelse. Disse tvivlsspørgsmål var følgende:

Det første tvivlsspørgsmål går på, hvorvidt CS misbruger de friheder, der er fastsat i EF-traktaten, ved at placere kapital i et selskab i en anden medlemsstat, udelukkende med det formål at opnå en mere fordelagtig skatteordning jf. præmis 23.

Det andet tvivlsspørgsmål går på, at såfremt CS ikke har gjort andet end at benytte de friheder, der er ved fællesskabsretten, om så CFC-reglerne udgør en hindring eller forskelsbehandling i forhold til udøvelsen af disse friheder jf. præmis 24.

Det tredje tvivlsspørgsmål omhandler, hvorvidt CFC-reglerne jf. præmis 24 udgør en hindring, og i et sådan tilfælde om det forhold, at CS ikke skal betale mere i skat end CSTS og CSTI skulle have gjort, såfremt de havde været etableret i Det Forenede Kongerige. Dette udleder et yderligere spørgsmål vedrørende skattefastsættelsen, da udgifter forbundet med CFC ikke kan fradrages i andre CFC-selskaber, og derved skabes en forskel på CSTI og CSTS i forhold til de øvrige datterselskaber til CS, og måden deres skat beregnes på jf. præmis 25.

Det fjerde tvivlsspørgsmål går på, at hvis CFC-lovgivningen anses for at kunne indebære en forskelsbehandling, om der skal inddrages en vurdering af hvorvidt det havde gjort en forskel om CS havde stiftet selskab i et land, hvor skattesatsen ikke var lavere end i Storbritannien jf. præmis 26.

Det femte tvivlsspørgsmål går på, hvorvidt en eventuel forskelsbehandling kan begrundes i hensynet om bekæmpelse af skatteunddragelse, idet CFC-reglernes formål er at hindre overskud flyttes væk eller formindskes i det land hvor det optjenes jf. præmis 27.

Ud fra ovenstående besluttede Special Commissioners of Income Tax at udsætte sagen, for at foreligge den for EF-domstolen. Der af ovennævnte blev anmodet om en præjudiciel afgørelse. Ønsket var at få svar på følgende spørgsmål jf. præmis 28 i EF domstolens afgørelse:

”Er artikel 43 EF, 49 EF og 56 EF til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlende, der under angivne omstændigheder bestemmer, at et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, skal beskattes af overskud i et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, hvor det beskattes med en lavere skattesats?”¹⁵”

Hvis man samler ovenstående, er der derved tre spørgsmål EF-Domstolen bliver bedt om at tage stilling til. Disse er hvorvidt de britiske CFC-regler er i overensstemmelse med EU-traktatens bestemmelser vedrørende:

- 1) Etableringsretten jf. artikel 43 EF og artikel 48 EF,
- 2) Tjenesteydelsers fri bevægelighed jf. artikel 49 EF samt
- 3) Kapitalens fri bevægelighed jf. artikel 56

¹⁵ C-196/04 EF-domstolens afgørelse præmis 28.

Når en sag bliver forelagt EF-domstolen, er der forud for dennes afgørelse en generaladvokat, der kommer med forslag til, hvordan sagen skal falde ud. Generaladvokatens forslag til afgørelse tages oftest til følge af domstolen, det hænder dog, at den egentlige afgørelse afviger fra generaladvokatens afgørelse.

Generaladvokatens vurdering af sagen

I sag C – 196/04 kom der forslag til afgørelse fra generaladvokat Philippe Léger.

I de første 9 præmisser kommer han med indledende kommentarer, hvor det blandt andet fremgår af præmis 5, at det er første gang, at domstolen bedes tage stilling til, hvorvidt et lands CFC-regler er i overensstemmelse med EU's regler om etablering og fri bevægelighed.

Det fremgår af præmis 8, hvad det er generaladvokaten vil forsøge at give svar på.

”Det er således i forhold til EF-traktatens regler om fri bevægelighed, at Special Commissioners (Det Forenede Kongerige) har anmodet Domstolen om at tage stilling til den pågældende lovgivnings forenelighed. Den forelæggende domstol har endvidere ønsket at få oplyst, om denne lovgivning udgør en forskelsbehandling eller en indskrænkning af udøvelsen af den frie bevægelighed, og om den i givet fald kan begrundes i bekæmpelse af skatteunddragelse.”¹⁶

Generaladvokaten vil først og fremmest undersøge om de britiske CFC-regler udgør en forskelsbehandling, eller en indskrænkning i de grundlæggende frihedsrettigheder. Dernæst undersøge hvorvidt, det kan begrundes med hensynet om at bekæmpe skatteunddragelse. For at finde frem til dette har generaladvokaten anvendt en tilgang, hvor han ser på hvorvidt der er tale om sammenlignelige situationer. Dette har betydning for, hvorvidt det kan konkluderes, at CFC-reglerne skulle være i strid med EU reglerne. Dernæst om der er sket en forskelsbehandling, da dette er et krav for, at det kan være i strid med EU's regler om etableringsret og fri bevægelighed.

Sammenlignelige situationer

Generaladvokaten er af den overbevisning, at Cadbury Schweppes er sammenlignelig med andre situationer for et britisk selskab, der har stiftet et datterselskab i en anden medlemsstat, hvor skattelovgivningen er mindre fordelagtig end den, der er gældende i Irland. Dette fordi begge tilfælde drejer sig om et britisk moderselskab, der har stiftet et datterselskab i en anden medlemsstat jf. præmis 78. Generaladvokaten er uenig med Special Commissioners om, at situationen for Cadbury Schweppes Plc. skal sammenlignes med situationer hvor et britisk moderselskab, har stiftet et

¹⁶ Forslag til afgørelse af General advokat Léger sag C-196/04, s. I-7098, præmis 8

datterselskab er stiftet i Storbritannien jf. præmis 71. Generaladvokaten mener i stedet, at sammenligningen for Cadbury Schweppes skal foretages med en situation hvor et britisk moderselskab, har stiftet et datterselskab i en anden medlemsstat, uafhængigt af om skattesatsen i medlemsstaten er mere eller mindre fordelagtig, således at CFC-lovgivningen skulle anvendes jf. præmis 78. Det betyder at der ved sammenligningen ikke skal skelnes mellem datterselskaber i medlemsstater med lave eller høje skattesatser. Generaladvokaten konkluderer herefter, at der er tale om sammenlignelige situationer, og det kan derefter ikke udelukkes, at de britiske CFC-regler er EU-stridige, og det er herefter nødvendigt at undersøge yderligere, om der foreligger forskelsbehandling.

Forskelsbehandling

Næste trin i vurderingen, af hvorvidt de nationale CFC-regler strider imod fællesskabsretten, er at analysere sig frem til om to skattemæssige enheder, som er i sammenlignelige situationer, også får den samme behandling rent skattemæssigt. Generaladvokaten bemærker her, at hvis et moderselskab er hjemmehørende i Storbritannien, vil det som udgangspunkt ikke blive beskattet af det overskud et datterselskab måtte opnå, hvis datterselskabet er hjemmehørende i Storbritannien jf. præmis 12. Situationen er dog straks en anden, hvis datterselskabet er hjemmehørende i en anden medlemsstat uden for Storbritannien, da det britiske moderselskab i et sådant tilfælde bliver beskattet af datterselskabets oparbejdede overskud efter britiske CFC-regler jf. præmis 13.

Special Commissioners opfatter det som, at Cadbury Schweppes Plc. skal sammenlignes med situationer for selskaber hjemmehørende i Storbritannien, der vælger at stifte et datterselskab i hjemlandet. Special Commissioners påstår, at der opstår skattemæssig neutralitet, og der derfor ikke foreligger en forskelsbehandling af moderselskaberne jf. præmis 68. Argumentationen omhandlende skatteneutraliteten bygger på, at den beskatning som Cadbury Schweppes ender ud med, ikke vil være højere end den skat, som af selskaberne ville have betalt, hvis datterselskabet var stiftet i Storbritannien jf. præmis 68. Generaladvokaten stiller sig som tidligere omtalt uenig med denne opfattelse, Phillipe Léger mener i stedet, at den sammenligning, der skal foretages med en anden medlemsstat, skal være uafhængig af hvor høj eller lav skattesatsen måtte være. Det giver en forskelsbehandling af moderselskaber, som har datterselskaber i Storbritannien og moderselskaber, der har datterselskaber i andre medlemsstater jf. præmis 76. Det at der sker en forskelsbehandling, er ikke tilstrækkeligt til at konkludere CFC-reglerne er EU-stridige. For at det kan være EU-stridigt skal forskelsbehandlingen også være en hindring for de friheder, der er i fællesskabsretten.

Det præjudicielle spørgsmål, som Special Commissioners of Income Tax har indgivet, omfattede etableringsretten i artikel 43 EF, den fri bevægelighed af tjenesteydelser i artikel 49 EF og kapitalens fri

bevægelighed i artikel 56 EF. Generaladvokaten var af den overbevisning, at det var nødvendigt at tage stilling til hvilke friheder, der er relevante i forhold til denne sag.

Generaladvokaten er af den overbevisning, at reglerne omkring kapitalens fri bevægelighed i artikel 56 EF ikke skal indgå i vurderingen, idet sagen drejer sig om etablering i en anden EU-medlemsstat og dermed ikke kapitalens fri bevægelighed. Årsagen hertil er, at moderselskabet ejer en større andel i datterselskabet, hvilket har den betydning, at moderselskabet har en bestemmende indflydelse på de beslutninger, der træffes i datterselskabet. Hvilket betyder det kan træffe afgørelser om hvordan datterselskabet agerer og bliver drevet jf. præmis 32. Generaladvokaten er desuden uenig i, at reglerne omhandlende tjenesteydelsers fri bevægelighed i henhold til artikel 49 EF skulle finde anvendelse jf. præmis 34 og 35. Phillippe Léger begrundede dette med at, den pågældende sag ikke omhandler et spørgsmål om hvorvidt der er en begrænsning af tjenesteydelsernes fri bevægelighed i henhold til artikel 49 EF, eftersom en sådan hindring må forudsætte en ret til at etablere sig. Der kan udelukkende være tale om en hindring, for et nationalt moderselskabs ret til at levere tjenesteydelser til et datterselskab i en anden medlemsstat, såfremt det nationale selskab måtte være afgrænset fra at stifte et selskab i en anden EU-medlemsstat jf. præmis 36. Generaladvokaten kommer frem til, at det udelukkende giver mening at undersøge sagen i forhold til, hvorvidt den britiske CFC-beskatning kan tillades ud fra traktatens regler omkring retten til fri etablering jf. artikel 43 EF og artikel 48 EF. De øvrige bestemmelser, der var indeholdt i det præjudicielle spørgsmål vedrørende henholdsvis tjenesteydelsers fri bevægelighed i artikel 49 EF og kapitalens fri bevægelighed i artikel 56 EF, kommer generaladvokaten frem til ikke har betydning for denne sags afgørelse. Generaladvokaten foreslår derfor spørgsmålet begrænset til nedenstående jf. præmis 37:

*"Jeg foreslår derfor, at behandlingen af det præjudicielle spørgsmål begrænses til spørgsmålet, hvorvidt artikel 43 EF og artikel 48 EF er til hinder for en national skattelovgivning, der bestemmer, at et hjemmehørende moderselskab skal beskattes af overskud i et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, når dette overskud her beskattes med en lavere sats end den, der er gældende i den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende."*¹⁷

Afslutningsvist bemærker generaladvokaten omkring forskelsbehandlingen, at denne skal kunne udgøre en hindring i retten til frit at kunne etablere sig jf. artikel 43 EF førend, CFC-reglerne kan siges at være EU-stridige. Den forskelsbehandling der finder sted, skal kunne afholde selskaber i Storbritannien fra at stifte datterselskaber i en anden medlemsstat, hvor en eventuelt lavere skattesats vil udløse CFC-beskatning af moderselskabet jf. præmis 75. Det at selskaber

¹⁷ Forslag til afgørelse af General advokat Léger sag C-196/04, s. I-8006, Præmis 37

hjemmehørende i Storbritannien behandles på en anden måde, såfremt de etablere datterselskaber i en anden medlemsstat, hvor beskattningen er anderledes end den i Storbritannien, det er nok til, at CFC-lovgivningen kan vurderes til at udgøre en hindring for etableringsfriheden jf. præmis 83. De britiske CFC-regler vil herefter være at se som EU-stridige, medmindre forskelsbehandlingen kan retfærdiggøres i tvingende almene hensyn.

Tvingende almene hensyn

Det generaladvokaten fokuserer på i forhold til disse hensyn er hensynet til bekæmpelse af skatteundgåelse, og hvorvidt det kan retfærdiggøre, at de britiske CFC-regler begrænser etableringsfriheden. EF-domstolen har i tidligere sagt god for, at de hensyn, der er til bekæmpelse af skatteundgåelse er et af de tvingende almene hensyn, som de nationale myndigheder kan påberåbe sig, som baggrund for at indskrænke de frie bevægeligheder jf. præmis 86. Det har dog siden vist sig, at den mulighed kun kan anvendes i særlige tilfælde og endda særligt indskrænkede tilfælde. Sådanne tilfælde er at den omhandlede lovgivning er med det formål at kunne udelukke tilfælde, hvor der er tale om skatteundgåelse via kunstige arrangementer, der kun har til formål slippe omgå national lovgivning jf. præmis 87. EF-domstolen har tidligere ikke valgt at acceptere sådanne begrundelser, hvis der har været tilfælde, hvor national lovgivning anvender generelle formuleringer jf. præmis 89-90. Nationale regler kan udelukkende være begrundet i hensynet til bekæmpelse af skatteundgåelse, såfremt reglerne giver den nationale domstol mulighed for i helt konkrete tilfælde at tilsidesætte fællesskabsretten for visse selskaber, som har anvendt kunstige arrangementer for at slippe for beskatning jf. præmis 92.

Generaladvokaten er af den overbevisning, at CFC-beskatning bør begrænses til udelukkende at omfatte tilfælde, hvor der indgår kunstige arrangementer, som ønsker at omgå national lovgivning. Det vil af den grund være nødvendigt at kunne afgøre, om der foreligger et kunstigt arrangement eller en reel etablering. Der er her tre betingelser, generaladvokaten mener er nødvendige at inddrage jf. præmis 111-114:

Den første betingelse er datterselskabets fysiske tilstedeværelse i medlemsstaten for eksempel om datterselskabet har lokaler, et personale og det nødvendige udstyr til at udføre de tjenesteydelser som de menes at udføre jf. Præmis 112

Den næste betingelse er hvorvidt det personale er kompetent til at udføre det arbejde som de skal udføre, og hvorvidt der træffes egentlige beslutninger i datterselskabet jf. Præmis 113

Den sidste betingelse er hvorvidt datterselskabet har en økonomisk værdi, for eksempel om det, der udarbejdes i datterselskabet, har en økonomisk effekt på moderselskabet, eller om moderselskabet slet ikke interessere sig økonomisk for den aktivitet, der burde foregå i datterselskabet jf. Præmis 114

Ud fra disse betingelser, der skal bero på en konkret vurdering af hver enkelt tilfælde, vil man kunne nå frem til hvorvidt der er tale om et kunstigt arrangement eller ej. Det kan ikke i sig selv udgøre et kunstigt arrangement, hvis det primære formål har været at opnå en skattemæssig fordel. Så længe der er en fysisk lokation, hvorpå der udføres en aktivitet af et kvalificeret personale vil det være svært at kunne nå frem til at der er tale om et kunstigt arrangement.

I den videre undersøgelse, omkring CFC-reglernes indskrænkning af fællesskabsretten, og hvorvidt det kan være begrundet i hensynet om bekæmpelse af skatteundgåelse, skal der indgå yderlige to ting. Det første er hvorvidt CFC-regler er i stand til at bekæmpe skatteundgåelse og derudover hvorvidt reglerne har en for hård virkning i forhold til hvad der måtte være nødvendigt for at bekæmpe skatteundgåelse jf. præmis 122.

Generaladvokaten udtaler i den forbindelse at CFC-regler sørger for at overskud i et datterselskab vil falde til beskatning hos moderselskaber. Dermed forhindrer reglerne, at et moderselskab kan flytte sin indkomst til et datterselskab, for dermed at opnå en lavere beskatning, hvilket betyder at CFC-regler er i stand til at bekæmpe skatteundgåelse jf. præmis 123 og 125.

Til spørgsmålet om CFC-regler har en for hård virkning i forhold til, hvad der måtte være nødvendigt, mener generaladvokaten ikke at CFC-regler kan anses som værende for hårde, til at sikre hensynet omkring bekæmpelse af skatteundgåelse, set i lyset af hvor enkelt det er at flytte tjenesteydelser til et andet medlemsland jf. præmis 140.

Ud fra dette konkluderer generaladvokaten at de to betingelser er opfyldt og dermed at de britiske CFC-regler som udgangspunkt ikke er i strid med fællesskabsretten, når man ser på hensynet til at bekæmpe skatteundgåelse. Generaladvokaten mener ikke, at CFC-reglerne i dette tilfælde går ud over hvad, der måtte anses som værende nødvendigt eftersom, der er en mulighed hvor selskaber kan undgå CFC beskatning. Det vil være i tilfælde hvor selskaber kan godtgøre at et datterselskab ikke er substansløst, men har en reel aktivitet jf. præmis 141.

Generaladvokatens forslag til afgørelse

Generaladvokaten har en fremtrædende rolle i EF-domstolens afgørelse, da han har til opgave at komme med forslag til en afgørelse. Disse forslag bliver taget i betragtning af dommerne i EF-domstolen, men de er ikke forpligtet til at følge disse forslag. Generaladvokatens forslag til dom har derfor ingen retskildemæssig værdi, men i forbindelse med, at EF-domstolen henviser til forslag af generaladvokaten, så kan disse forslag anvendes til fortolkningsbidrag.

Phillipe Léger er af den overbevisning, at de britiske CFC-regler udgør en egentlig forskelsbehandling af selskaber. Phillipe Léger har som tidligere omtalt udelukkende undersøgt hvorvidt de britiske CFC-regler måtte være i strid med retten til fri etablering i artikel 43 EF og artikel 48 EF. Ud fra sin undersøgelse har generaladvokaten kunne konkludere, at de britiske CFC-regler i sig selv er i stand til at begrænse den frie ret til at kunne etablere sig, idet disse CFC-regler giver selskaber i en anden medlemsstat en anden behandling end de nationale selskaber får. En sådan begrænsning må dog anses som værende tilladeligt med det hensyn at kunne forhindre skatteundgåelse. Generaladvokaten mener til dette, at der skal være en reel mulighed for at blive undtaget fra CFC-beskatning såfremt et selskab kan bevise at de har stiftet et datterselskab hvori, der foregår en reel aktivitet

Generaladvokaten når herefter frem til, at EF-domstolen bør besvare spørgsmålet fra Special Commissioners på følgende måde:

"Artikel 43 EF og 48 EF er ikke til hinder for en national skattelovgivning, der bestemmer, at beskatningsgrundlaget for et moderselskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, også omfatter overskud i et controlled foreign company, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, hvor det beskattes med en meget lavere skattesats end den, der er gældende i den stat, hvor moderselskabet er etableret, hvis denne lovgivning udelukkende finder anvendelse på rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå den nationale lovgivning. En sådan lovgivning bør således give mulighed for, at den skattepligtige fritages for dens anvendelse, når det godtgøres, at det kontrollerede datterselskab faktisk er etableret i den stat, hvor det har hjemsted, og de transaktioner, der har medført en nedsættelse af den skat, som moderselskabet skal betale, svarer til tjenesteydelser, som faktisk er udført i denne stat og ikke var uden økonomisk betydning for det pågældende selskabs virksomhed¹⁸"

¹⁸ Generaladvokatens forslag til afgørelse C-196/04, præmis 152

EF-domstolens afgørelse

I sag C-196/04, Cadbury Schweppes blev der afsagt dom af EF-domstolen den 12. september 2006. Dommen består af 76 præmisser, der førte frem til afgørelsen. I EF-domstolens præmis 76 fremgår følgende afgørelse:

”Artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hindrer for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et CFC-selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, medmindre en sådan med regning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normalt skyldige nationale skat. Anvendelsen af en sådan skattemæssig foranstaltning skal derfor undlades, når det på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, fremgår, at CFC-selskabet uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, reelt er etableret i værtsmedlemsstaten og dér faktisk udøver økonomisk virksomhed”¹⁹

EF-domstolen når frem til, at der foreligger en forskelsbehandling af udenlandske selskaber, idet de britiske CFC-regler giver nationale selskaber en anden behandling end datterselskaber, der befinder sig i en anden medlemsstat jf. præmis 43. På samme måde som det fremgår i generaladvokatens forslag til afgørelse.

EF-domstolen fastslår ud fra dette, at Storbritanniens CFC-regler er en begrænsning i forhold til den frie etableringsret artikel 43 EF og artikel 48 EF jf. præmis 46. Domstolen undersøger derefter, om begrænsningen opvejes af hensynet til bekæmpelse af skatteundgåelse, og dernæst om den begrænsning som CFC-reglerne er i stand til at udføre dette formål og desuden ikke rammere hårdere end hvad, der måtte anses som værende nødvendigt jf. præmis 47. i modsætning til Generaladvokaten valgte EF-domstolen også at undersøge andre hensyn der måtte være relevante.

EF-domstolen har i præmis 49 givet udtryk for et andet hensyn, hensynet omkring tab af skatteprovenu men mener dog ikke at dette hensyn kan retfærdiggøre en begrænsning af de i fællesskabsretten fastsatte friheder.

Et hensyn som EF-domstolen dog mener kan begrundes med bekæmpelse af skatteundgåelse, er en konkret national regel for eksempel CFC-regler, som udelukkende skal ramme substansløse selskaber

¹⁹ Dom af 12/9 2006 – Sag 196/04, S. I-8054, præmis 76.

jf. præmis 50 og 51. På dette punkt er generaladvokaten, og EF-domstolen enige om de tre betingelser, der skal indgå i vurderingen, er derfor de samme som der fremgår i generaladvokatens forslag til afgørelse præmis 111 til 114.

Herefter er det blevet undersøgt, om den begrænsning som CFC-reglerne udgør i forhold til fællesskabsretten, kan retfærdiggøres med hensynet omkring at kunne bekæmpe substansløse selskaber, som udelukkende har til hensigt at omgå national skatteret jf. præmis 57. EF-domstolen har i dette tilfælde konkluderet at de britiske CFC-regler er for bebyrdende i forhold til dette hensyn, eftersom reglerne også omfatter reelle selskabsstiftelser jf. præmis 59 og 60.

EF-domstolen har endvidere undersøgt hvorvidt de britiske skattemyndigheder foretager en analyse af de pågældende datterselskaber for at fastslå hvorvidt der er tale om substansløse selskaber. I den konkrete sag har der ikke været foretaget nogen undersøgelse af datterselskabernes aktiviteter, men udelukkende gennemfører CFC beskatning ud fra hvilken beskatningsniveau, der er i Irland, som i dette tilfælde har en lavere skattesats end der er i Storbritannien. Det har betydet at EF-domstolen nåede frem til den afgørelse Storbritanniens CFC-regler er i strid med den frie etableringsret jf. præmis 73 og 74.

Den afgørelse beror særligt på det faktum at de britiske CFC-regler, som beskrevet tidligere er mere bebyrdende end, hvad der kan anses som værende nødvendigt. For at forhindre at CFC-reglerne skulle blive kendt i strid med fællesskabsretten ville det kræve at reglerne, udelukkende skulle omfatte selskaber, som er substansløse eller kunstige.

Det betyder dermed, at det er blevet sværere at have danske særregler, såsom CFC-regler hvis de bliver for bebyrdende i forhold til, hvad der er formålet med reglerne, nemlig at bekæmpe skatteundgåelse. Det er derfor vigtigt for lovgiver, at nye CFC-regler i fremtiden lever op til de krav, der er opstået som konsekvens af dommen, og derfor som udgangspunkt udelukkende omhandler substansløse selskaber.

Hvad kan dommen bruges til

C-196/04 eller Cadbury Schweppes dommen er væsentlig at have i tankerne, da denne var med til at ændre måden man ser CFC-beskatning på. Med udfaldet af dommen medførte det, at der kom et naturligt loft for anvendelsen af CFC-reglerne, hvilket efterfølgende har medført, at reglerne på området er blevet revideret. Denne revidering af reglerne her tilpasset efter dommen således, at reglerne følger den praksis, som ses fra EF domstolen. Dommen er gået forud for de ændringer, der blev vedtaget i dansk ret ved Lov nr. 540 af 6. juni 2007, hvilket betyder, at dommen kan tillægges stor

værdi i forhold til, hvordan vi skal tolke de opsatte værneregler set i forhold til hensynet om forskelsbehandling af moderselskaberne og datterselskaber. Dette hensyn omkring forskelsbehandling skal også tages i betragtning, når det er ved selskaber i andre lande, og dermed en forskelsbehandling i forhold til nationernes skatteberegning.

Et andet væsentligt punkt for dommen omhandler etableringsretten, og da denne er på traktatniveau i EU, så må reglerne ikke hindre denne ret. EF-domstolen slår i dommen fast, at CFC-reglerne må anses som værende et problem i forhold til etableringsretten, da disse som udgangspunkt hindrer den frie etablering, det kan dog derimod begrundes med hensynet omkring bekæmpelse af skatteunddragelse, og i et sådan tilfælde vil der ikke være tale om et brud på etableringsretten. For at dette hensyn kan komme på tale kræver det dog at reglerne begrænses til udelukkende at omhandle kunstige arrangementer.

2.2 CFC-Beskatningen før og efter

I skatteundgåelses direktivet er der lagt op til en større ændring/harmonisering af medlemslandenes CFC-regler. Tilbage i 2007 da der sidst kom en større ændring af reglerne, var sagen om Cadbury Schweppes afsluttet, og på baggrund af det lagde man op til en regelændring. Denne gang har der dog ikke været en ny skelsættende dom på området, der er gået forud for vedtagelsen af direktivet, så hvad er det i stedet der har været baggrunden?

Hvis man kigger på præamblen til direktivet, kan det udledes, at BEPS-projektet har været en stor del af baggrunden for direktivets tilblivelse, det fremgår således:

”Den er navnlig en reaktion på afslutningen af G20/OECD-projektet om udhuling af skattegrundlaget og flytning af overskud (BEPS) samt på anmodninger fra Europa-Parlamentet, flere medlemsstater, virksomheder og civilsamfundet samt visse internationale partnere om en stærkere og mere sammenhængende EU-indsats mod virksomhedernes skattemanipulation”²⁰

Derudover har der tydeligvis været en vis efterspørgsel fra visse medlemslande, for at kunne stå stærkere samlet, for at forhindre grænseoverskridende skatteundgåelse. De lande der har efterspurgt dette er med al sandsynlighed lande som oftest ser penge flyttet til et land med en lavere skat, da det er dem, der primært taber penge i det henseende.

²⁰ Rådets Direktivforslag ATAD nr.1 baggrund for direktivet

Det europæiske råd har desuden i deres konklusioner af 18 december 2014 udtalt at: *"Der er et akut behov for at gøre fremskridt med indsatsen for at bekæmpe skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning, såvel på globalt plan som på EU-plan"*²¹

Skatteundgåelse er med andre ord noget, der har stået højt på EU's dagsorden, i nogle år også op til vedtagelsen af Skatteundgåelsesdirektivet.

Baggrunden for direktivet må altså være, at man ønsker en mere effektiv måde at bekæmpe skatteundgåelse, samt lave en harmonisering af landenes regler således, at man har en bedre mulighed for at stille landene ens. Harmoniseringen er foretaget ved, at landene stadig har en vis frihed, da det er vedtaget som et minimumsharmoniseret direktiv, hvorfor det står landene frit for, at have skærpede krav i forhold til direktivet. Spørgsmålet er så hvilke dispositioner det er man ønsker at ramme, med direktivet.

I direktivforslaget fremgår det at:

*"De ordninger, der er omfattet af direktivet, vedrører situationer, hvor skattesubjekter handler imod reglernes reelle formål ved at udnytte divergenser mellem de nationale skatteordninger til at nedbringe deres skattetilsvær. Skattesubjekter kan f.eks. drage fordel af lavere skattesatser eller dobbelte fradrag eller sørge for, at deres indkomst ikke beskattes ved at gøre den fradragsberettiget i en jurisdiktion, samtidig med at den heller ikke indgår i skattegrundlaget på den anden side af grænsen. Sådanne situationer er med til at forvride forretningsbeslutningerne i det indre marked, og medmindre der gøres en effektiv indsats for at bekæmpe dette, risikerer det at føre til en unfair skattekonkurrence."*²²

Man ønsker fra EU's side at bekæmpe en unfair skattekonkurrence, i situationer som angivet ovenfor, da disse vil have en negativ effekt på det indre markeds funktionsevne. Spørgsmålet vil så herefter være, hvorvidt de værnsregler, der er opstillet i Skatteundgåelsesdirektivet, er ambitiøse nok til at kunne være med til at bekæmpe skatteundgåelse i fremtiden, dette vil der blive set nærmere på senere.

Skatteundgåelsesdirektivet er som navnet antyder et direktiv, hvilket betyder at førend direktivet kan træde i kraft, skal det implementeres i det enkelte medlemslands nationale ret. Det betyder også, at hvad der fremgår i direktivet, vil være hvad medlemslandene som minimum skal leve op til, da det omtalte direktiv er vedtaget med en beslutning om minimumsharmonisering. Landene kan altså vedtage skærpede værnsregler som skal gælde på deres jurisdiktion.

²¹ Det europæiske råds konklusioner af 18 december 2014, s. 58 nr. 3

²² Rådets Direktivforslag ATAD nr.1, 3 afsnit baggrund for direktivet

Hvad bliver ændringen

I det danske lovforslag L 28 B, der skal implementere skatteundgåelsesdirektivets ændringer til CFC-reglerne i dansk ret er der lagt op til en ændring af betingelserne. Betingelserne der fremover skal anvendelse er foreslået som følgende:

- **Kontrolbetingelsen:** Kontrolbetingelsen foreslås justeret så i fremtiden skal et selskab anses som moderselskab, hvis det på egen hånd eller sammen med andre parter har en direkte eller indirekte indflydelse på:
 - mere end 50 % af stemmerettighederne i datterselskabet
 - Hvis det ejer mere end 50% af kapitalen i et datterselskab
 - eller endelige hvis det har ret til mere end 50 % af overskuddet i datterselskabet.

Det fremgår af direktivet og desuden det danske lovforslag, at denne indflydelse også kan opnås via tilknyttede selskaber. I direktivet forstås der ved tilknyttede selskaber, en konstellation hvor et selskab har direkte eller indirekte interesse i et andet selskab enten i form af 25% kapitalejerskab, ret til 25% af overskuddet eller 25 % af stemmerne. Dette kan desuden opfyldes hvis en person har 25 % kapitalejerskab, ret til 25% af overskuddet eller har 25 % af stemmerettighederne i flere selskaber jf. ATAD-artikel 2, nr. 4. Hvis der findes frem til, at en person eller selskab gennem tilknyttede selskaber opnår kontrol over et datterselskab, skal ejeren der opnår kontrol medregne datterselskabets indkomst som CFC-indkomst. Hvis kontrolbetingelsen anses for opfyldt sammen med de andre betingelser der fremgår nedenfor, skal moderselskabet medregne den procentmæssige andel af datterselskabets som svarer til moderselskabets ejerandel jf. L 28 side 25 punkt 2.4.1 linje 41-42. Dette er nyt i forhold til, hvad der tidligere har været gældende, tidligere har man kun set på hvilket selskab, der havde den største ejerandel som derefter skulle medregne datterselskabets indkomst jf. SEL § 32, stk. 1, 4. pkt. Det vil altså fremover være muligt, at flere selskaber skal medregne dele af datterselskabets indkomst ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst. Det betyder at flere virksomheder vil blive omfattet af CFC-beskatning, eftersom delen med tilknyttede selskaber er ny i forhold til tidligere. Fremover vil selskaber med små andele i flere forskellige andre selskaber kunne risikere CFC-beskatning. Dette hvis de i fællesskab ejer et CFC-selskab, det er dermed vigtigt for selskaberne, at man er opmærksom på, hvorvidt man via tilknyttede selskaber kan opnå kontrol med et datterselskab, man ikke umiddelbart ellers ville have overvejet. Det er vigtigt at nævne når CFC-indkomsten skal medregnes ud fra den ejerandel man måtte have, så kan der opstå situationer, hvor flere selskaber skal medregne en del af datterselskabets indkomst. Denne andel vil samlet kunne opnå mere end 100 % forstået på den måde at selskaberne i en situation hvor selskabet selv og via

tilknyttede selskaber ejer 65 % af kapitalandelen, har man et andet selskab vil de også kunne opnå via tilknyttede personer en ejerandel på 70 %. Der skal ikke meget hovedregning til at nå frem til et resultat der siger mere end 100 %. Dette vil uden tvivl være udfordrende for virksomhederne, hvor datterselskabets indkomst i princippet vil blive regnet med mere end en gang. Hvordan det skal løses i praksis, vil der senere komme et eksempel på.

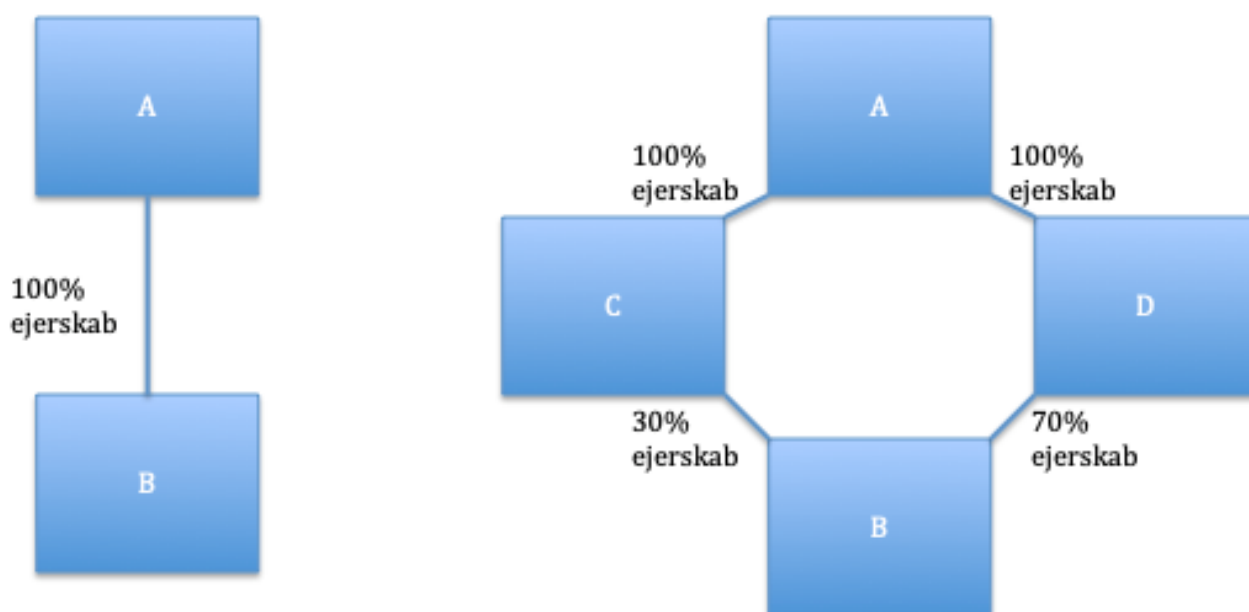
- **Indkomstbetingelsen:** Indkomstbetingelsen udvides således, at hvor det førhen var halvdelen af et datterselskabs samlede skattepligtige indkomst, som skulle udgøres af CFC-indkomst før end der kan foretages CFC-beskatning. I det nye regelsæt er der lagt op til, at denne grænse nedsættes til nu, at være en tredjedel af virksomhedens indkomst der skal udgøres af CFC-indkomst. Dette vil betyde, at virksomhederne i større grad vil blive omfattet af CFC-reglerne eftersom CFC-beskatningen indtræder tidligere.
- **CFC indkomstbegrebet:** CFC indkomstbegrebet udvides i forhold til immaterielle aktiver, da der i L 28 B er lagt op til, at § 32, stk. 5, nr. 3 omformuleres i forhold til den tidligere selskabsskattelov. Det foreslås at den affattes således: "Skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver."²³ Det vil rent praktisk betyde, at såfremt en virksomhed sælger produkter, der er baseret på immaterielle aktiver som for eksempel en patenteret teknologi, så vil den indkomst, der kan siges at være opbygget ved brugen af det immaterielle aktiv skulle betegnes som CFC-indkomst, hvor det vil blive betegnet som embedded royalties.
- **Aktivbetingelsen:** Aktivbetingelsen foreslås ophævet i de nye regler og det er derfor ikke længere et krav, at minimum 10% af virksomhedens aktiver skal udgøres af finansielle aktiver, før end der kan foretages CFC-beskatning.

Med disse nye/justerede betingelser er der tale om en række betingelser, der i høj grad udvider muligheden for at gennemføre CFC-beskatning. Det skyldes at mange af betingelserne udvides så de vil omfatte flere selskaber. Dette vil både medføre en administrativ byrde for virksomhederne, samt en økonomisk ballast for nogle af de virksomheder, der ikke tidligere har været omfattet af CFC-reglerne, men vil komme til at være det med det nye lovforslag. Flere virksomheder samt faglige organisationer har dog også udtrykt utilfredshed med lovforslaget da det vil komme til at ramme mange selskaber, der har finansielle datterselskaber i udlandet. Der er heller ikke umiddelbart lagt op til, at der skal

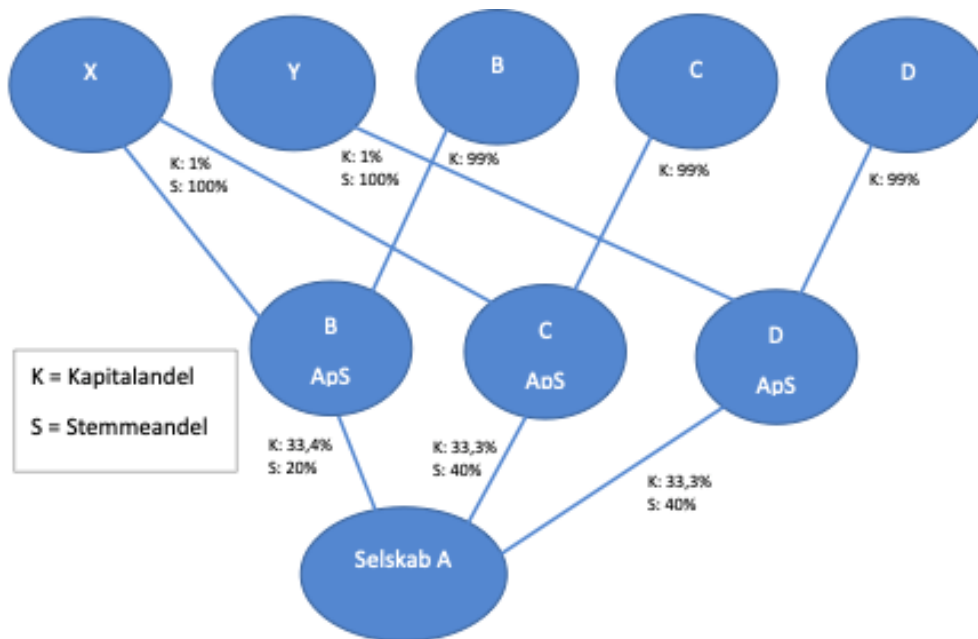
²³ L 28 B § 32, stk. 5, nr. 3. Indtil 1 pkt.

være en minimumsgrænse for hvornår man skal være omfattet af regelsættet, som der for eksempel er med CbC reporting. Det vil derfor være alle virksomheder, der opfylder de nye betingelser, som vil være omfattet, og derfor CFC-beskattes, hvis de ikke i forvejen har valgt international sambeskatning. Da lovforslaget endnu ikke er endeligt vedtaget, så kan der stadig nå at komme ændringer heri, set i forhold til ovenstående.

I forbindelse med kontrolbetingelsen, der må anses som værende den betingelse, der omfangsmæssigt favner bredest, og samtidig teknisk fylder mest, så er det også nødvendigt med en yderligere definition af denne. I forbindelse med, at det er påkrævet at have kontrol over selskabet, samt bestemmende indflydelse, er det muligt at opfylde denne på 2 måder. Den direkte metode samt den indirekte. Den direkte metode for at opnå den krævede kontrol vil være, at selskab A ejer aktier i selskab B hvorved det krav opfyldes. Den indirekte metode til at opnå den krævede kontrol vil betyde, at selskab A gennem andre selskaber ejer de krævede andele i selskab B. Dette kan illustreres på følgende, hvor vi i venstre side har den direkte model, og til højre ses den indirekte metode til at opnå kontrol.

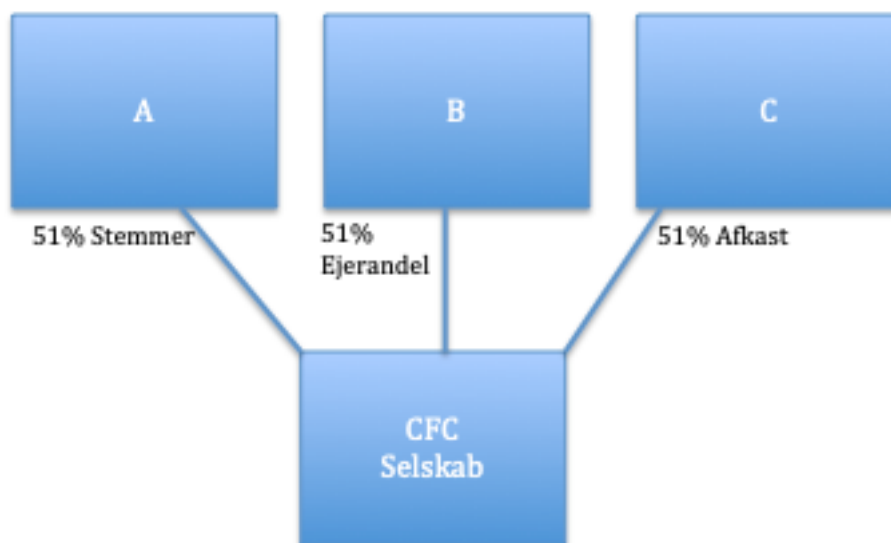


Dette er 2 typeeksempler på hvorledes kontrol kan opfyldes, men det kan også være mere kompliceret end det viste, da det også er krævet, at der er tale om bestemmende indflydelse, hvilket ikke nødvendigvis er opfyldt udelukkende ved kapitalandelene. Derfor kan et mere kompliceret eksempel på opfyldelse af kontrolbetingelsen opstå, såfremt eksemplet ser således ud:



X har via de 100% stemmeret i B ApS og C ApS bestemmende indflydelse på trods af, at de ikke har den største kapitalandel. Dette betyder også, at der skal ses på, hvad de 2 selskaber har af indflydelse samlet på selskab A. Da det samme juridiske skattesubjekt har bestemmende indflydelse, så skal B ApS' stemmer sammen med C ApS' stemmer i forhold til selskab A. Dette betyder, at der vil være tale om et moder-/ datterselskabsforhold, da X således vil opnå bestemmende indflydelse i selskab A med 20% af stemmerne fra B ApS samt 40% af stemmerne fra C ApS, hvilket er stemmer som X via 100% af stemmerne i de to selskaber vil kunne disponere over. Der vil dermed være tale om en indirekte metode til at opnå kontrol over virksomheden.

I forbindelse med det, der forventes vedtaget i lovforslag nr. L 28 B, så vil bestemmende indflydelse ikke længere være det bærende punkt i forhold til kontrolbetingelsen. Dette medfører problemstillinger i forhold til, hvem der skal medregne CFC-indkomst såfremt et selskab har flere ejere. Dette betyder at en situation som følgende vil kunne opstå, hvorved der skal tages stilling til, hvem der skal medregnes dele af indkomsten.



I dette eksempel ses udelukkende den post selskabet har majoriteten i. I de ikke angivne poster har selskabet 24,5% af andelene. Dette vil betyde, at der tale om en situation, hvor tre selskaber på tre forskellige måder opnår kontrol over CFC-selskabet. Når der tale om de nye regler fra lovforslaget, så vil dette medføre, at selskab A, B og C alle vil blive betragtet som moderselskab til "CFC-selskab" set i en CFC sammenhæng, og altså ikke selskabsretligt anset som værende moderselskaber. Dette vil derfor betyde, at selskaberne er forpligtet til at medregne deres del af CFC-indkomsten forholdsmæssigt fordelt ud fra ejerandele²⁴. For eksemplet ovenfor vil dette altså betyde, at A og C med 24,5% af ejerandele hver vil skulle medregne denne del af CFC-indkomsten i deres moderselskaber. For B med 51% af ejerandele vil dette betyde, at dette skal medregnes. Dette er en ændring i forhold til tidligere, hvor det kun var muligt at allokere CFC-indkomsten til et moderselskab. Med de forventede nye regler på området vil være muligt at allokere indkomsten, som i dette eksempel til 3 forskellige moderselskaber, der hver besidder en post, som giver en bestemmende indflydelse jf. CFC-reglerne.

2.3 Hvad skal medregnes i CFC-indkomst

Et væsentligt område for at kunne opgøre, hvad der skal med under CFC omhandler, at det fremgår, hvornår der er tale om en indkomst, som skal medregnes i CFC-indkomsten. OECD anbefaler derfor, at der af CFC-reglerne fremgår en definition på, hvad der er CFC-indkomst.²⁵ Fra OECD's side er der som

²⁴ Lovforslag nr. L 28, S. 25, linje 53-60.

²⁵ OECD "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules", s. 43, 1. afsnit

skrevet tidligere en klar opfordring til, at denne definition er i samspil med deres BEPS projekt. En klar og tydelig definition omkring omfanget af hvad, der skal medregnes vil også afklare eventuelle problemstillinger om, hvorvidt en indkomst skal medregnes i den situation, hvor selskabet opfylder de øvrige krav til CFC-beskatning. En klar definition vil altså kunne være med til at gøre reglerne tydeligere, og derfor mere overskuelige, for dem de er tiltænkt anvendt på.

I den nuværende selskabsskattelov er følgende indkomster CFC-indkomst jf. § 32 stk. 5

1) skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter. 2) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer. 3) Provisioner og lign., der er fradragsberettigede efter LL § 8, stk. 3. 4) Skattepligtige udbytter og skattepligtige afståelsessummer vedrørende aktier. 5) skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier. 6) Betaling 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. 7) Skattemæssige fradrag der vedrører indtægter nævnt i punkt 1-6. 8) Skattepligtige indkomster ved finansiel leasing. 9) Skattepligtige indkomster i forbindelse med forsikringsvirksomhed, virksomhed som penge- eller realkreditinstitut eller finansiel virksomhed i øvrigt. 10) skattepligtig fortjeneste og tab ved afståelse af CO2-kvoter og CO2-kreditter.²⁶

Ser man på det danske forslag til ændring af SEL § 32, så er der lagt op til, at der i § 32 stk. 5 fortsat skal defineres, hvad CFC-indkomster skal omfatte, hvilket er følgende typer af indkomst:

1) Skattepligtige renteindtægter og fradragsberettigede renteudgifter. 2) Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på fordringer. 3) Skattepligtige royalties eller anden indkomst fra immaterielle aktiver. 4) Skattepligtige udbytter. 5) Skattepligtig fortjeneste og tab vedrørende aktier. 6) Skattemæssige fradrag, der vedrører punkt 1-5. 7) Skattepligtige indkomster ved finansiel leasing. 8) Indkomst fra forsikrings- og bankvirksomhed samt anden finansiel virksomhed. 9) Indkomst fra faktureringselskaber.²⁷

Som det ses i ovenstående, så er der flere punkter, der beholdes i det, som må forventes at blive den nye lovtekst, men der er også visse ændringer. Punkt 10 og punkt 3 fra den nuværende lov er ikke en del af den kommende som selvstændige punkter, men punkt 10 er omfattet af det nye punkt 3, og det tidligere punkt 3 vil blive omfattet af punkt 1 i forslaget. Samtidig ændres der også i formuleringen af det, som i den nuværende lov er punkt 6, og denne vil fremadrettet være punkt 3. Det er en af de store ændringer, der vil blive gennemgået senere i specialet. Ligeledes er punkt 4 i forslaget en ny

²⁶ SEL § 32, stk. 5

²⁷ Lovforslag Nr. L 28 B, side 2, pkt. 7.

tilføjelse, hvor udbytte således tilføjes som en CFC-indkomst. Det kan med ændringen ses at indkomster, der betragtes som en CFC-indkomst udvides. For selvom 2 punkter udgår, så er de blot skrevet ind under et eksisterende punkt samtidig med en tilføjelse af udbytte som punkt 4 og royalties, der er tilføjet under de immaterielle aktiver. CFC-beskatningens omfang øges altså, og sammen med ændringerne i betingelserne, for hvornår man er omfattet, så er CFC-beskatningens omfang som helhed også øget. Danmark har som det allerede ses haft defineret, hvilke typer indkomster, der er betegnet som CFC-indkomst. Dette er et af punkterne i OECD's rapport, hvor de foreslår, at det er med i de nye regler. EU tager ikke alle OECD's betragtninger med i direktivet. Ændringerne som er foreslået i L 28 B må anses som værende et godt match mellem at overholde direktivet, og samtidig følge flere af OECD's forslag, hvilket må anses som værende forventet, da Danmark er medlem af både EU og OECD.

2.4 Overholder de nye regler de punkter der var udslagsgivende for Cadbury Schweppes

Cadbury Schweppes afgørelsen er nok af ældre dato, men er dog stadig relevant i forhold til, hvad man skal være opmærksom på som lovgiver, for ikke at risikere den lovgivning, som vedtages er i strid med EU's fællesskabsret. Dommens afgørelse har da også været vejledning i flere sager i gennem årene og den bruges derfor stadig, når det skal afgøres hvorvidt et regelsæt er i strid med fællesskabsretten. Nogle af de afgørelser, der senere har taget stilling til problemstillingen omkring EU frihederne og nationale regler er for eksempel sagerne C-116/16 og C-117/16, hvor EU-domstolen kom med følgende udtalelse:

"Det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, der er fastsat i artikel 5 i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse"²⁸.

EU-domstolen har altså også i nyere praksis slået fast at de fastsatte friheder i fællesskabsretten, ikke kan bruges til skatteundgåelse. Samtidig fastslås det at fællesskabsretten helt kan tilsidesættes i tilfælde, hvor der er tale om skatteundgåelse. Så det er ikke længere et tvingende alment hensyn, men i stedet et grundlæggende princip indenfor EU-retten, og skatteunddragelse er ikke blevet mindre

²⁸ Forenede sager C-116/16 og C-117/16 præmis 124, nr. 2.

vigtigt. Det må dog stadig forudsættes, at for CFC-regler kan anses som værende misbrugs bekæmpende, så skal de stadig udelukkende omfatte substansløse arrangementer.

Spørgsmålet er derfor hvorvidt det danske lovændringsforslag L 28 B lever op til de kriterier, der blev opstillet i Cadbury Schweppes og i den nyere praksis fra EU-domstolen.

Som udgangspunkt er L 28 B et lovforslag, der skal implementere Skatteundgåelsesdirektivet, så der burde derfor ikke være et problem i forhold til fællesskabsretten. Men da direktivet som tidligere omtalt er et minimumsdirektiv, så har lovgiverne mulighed for at implementere direktivet hårdere end direktivet ligger op til. I Danmark er der i L 28 B lagt op til netop en mere vidtgående implementering, så der er derfor en mulighed for, at lovforslaget kan være i strid med fællesskabsretten. Spørgsmålet er derfor hvorvidt lovforslaget kan udgøre en hindring i forhold til etableringsretten.

De forhold der skal undersøges, vil være de samme som generaladvokaten ligger vægt på i Cadbury Schweppes dommen. Det første forhold, som skal undersøges, er hvorvidt der kan forekomme sammenlignelige situationer i tilfælde af tvivlsspørgsmål omkring fællesskabsretten. Med den nye lovgivning vil, der kunne forekomme sammenlignelige situationer. Dette på samme måde som i Cadbury Schweppes med situationer, hvor et moderselskab har et datterselskab i et andet medlemsland, der ikke nødvendigvis har en lavere skattesats, det kan derfor ikke udelukkes, at reglerne på den baggrund kan være i strid med fællesskabsretten.

Spørgsmålet vil så derefter være hvorvidt sammenlignelige situationer så vil få samme skattemæssige behandling ifølge de regler, der er foreslået.

Det der egentlig skal vurderes, er hvorvidt regelsættet vil komme til at udgøre en hindring i forhold til, at virksomhederne gerne vil etablere sig i udlandet via datterselskaber. Som udgangspunkt kan det siges, at der ikke umiddelbart vil være en forskel på, hvorvidt man etablerer sig i et lavskattelands eller et højskattelands førend CFC-beskatning vil kunne gennemføres efter de nye regler. Spørgsmålet er derefter hvorvidt det vil hæmme en virksomheds mulighed for at stifte eller opkøbe en virksomhed i udlandet, fremfor i hjemlandet. Man kan sige som udgangspunkt vil virksomhederne nok overveje mulighederne, hvis de opkøber en virksomhed i udlandet med større værdifulde immaterielle aktiver, da dette vil udløse hårdere beskatning, end hvis en dansk virksomhed opkøber en anden dansk virksomhed. Særligt fordi den anden indkomst fra immaterielle aktiver kun er defineret inden for CFC-beskatning, den er altså ikke defineret i vores interne danske skatteret, ej heller MDBO'en tager stilling til denne type royalties, og denne form for royalty bør derfor ikke kunne udløse en kildeskat i Danmark, såfremt en dansk virksomhed ligger inde med disse. Dette kunne udløse et problem i forhold til fællesskabsretten, da man ikke beskatter lignende fra danske selskaber i Danmark, men ønsker at medregne dem for udenlandske datterselskaber med et dansk moderselskab. Det er dog med al

sandsynlighed et spørgsmål om tid før dette vil blive tilfældet, desuden er embedded royalties med i Skatteundgåelsesdirektivet og stammer altså derfor fra EU. At EU selv vedtager regler, der skulle være i strid med EU retten må siges at være mindre sandsynligt. Det er tankevækkende, at embedded royalties på nuværende tidspunkt kun kan forefindes inden for CFC-regler.

Man har i direktivet anbefalet, at de nye CFC-regler kombinerer de forskellige indkomstkategorier med en såkaldt substansundersøgelse, og begrænse reglernes virkninger til datterselskaber, der ikke har nogen egentlig økonomisk aktivitet²⁹. Altså virksomheder hvis eneste egentlige formål måtte være skatteundgåelse. Denne opfordring til at indsætte en substansundersøgelse er dog ikke medtaget i det danske lovforslag, den fremgår heller ikke af forarbejderne til lovforslaget. I forbindelse med Cadbury Schweppes udtalte generaladvokaten følgende i hans forslag til afgørelse:

*”En sådan lovgivning bør således give mulighed for, at den skattepligtige fritages for dens anvendelse, når det godtgøres, at det kontrollerede datterselskab faktisk er etableret i den stat, hvor det har hjemsted, og at de transaktioner, der har medført en nedsættelse af den skat, som moderselskabet skal betale, svarer til tjenesteydelser, som faktisk er udført i denne stat og ikke var uden økonomisk betydning for det pågældende selskabs virksomhed.”*³⁰

EF-domstolen når frem til samme resultat, nemlig at reglerne bør begrænses til kun at omfatte kunstige arrangementer. At Danmark derefter bevidst vælger at fravælge denne mulighed, er derfor undrende. Især når det i direktivet fremgår, at for undgåelse af karambolage med fællesskabsretten bør en sådan undersøgelse altid skulle foretages i forbindelse med CFC-beskatning. Hvorvidt Danmarks nye regelsæt vil blive set som værende i strid med EU-retten kan altså ikke udelukkes, da Danmark ønsker at favne alle datterselskaber med det nye regelsæt. Tidligere har der dog heller ikke i de danske regler været en substansundersøgelse, og disse regler har ikke været erklæret i strid med fællesskabsretten. Det er derfor mindre sandsynligt, at dette regelsæt således måtte være i strid med fællesskabsretten. Det er dog vigtigt at have in mente, at Danmark kan komme i problemer, da man ikke har ønsket at implementere EU's ønske om en substansundersøgelse.

2.5 Processen ved CFC-beskatning

CFC-beskatning er en kompleks størrelse, og der er mange faktorer, som spiller ind. Det er derfor nødvendigt med et overblik over situationen, og derfor også et overblik over, hvordan det foregår. Anvender vi Danmark som eksempel på landet, hvori moderselskabet er placeret, så vil processen derfor starte ved at finde ud af om dette er skattepligtigt til Danmark jf. SEL § 1 eller § 2 stk. 1. Når det

²⁹ EU's skatteundgåelsesdirektiv betragtning 12, 2. afsnit

³⁰ Sag C – 196/04 Generaladvokat phillipe Léger forslag til afgørelse

er fastslået, at selskabet er skattepligtigt til Danmark, så kan vi med forudsætning om et datterselskab i udlandet kigge mod betingelserne. Som forudsat har moderselskabet et datterselskab i udlandet, og det har bestemmende indflydelse i dette selskab. Så er der de 2 betingelser tilbage, der handler om den økonomiske og regnskabsmæssige del af virksomheden. Forudsat disse ligeledes er opfyldt, så skal der foretages en opgørelse af CFC-indkomsten beskrevet i SEL § 32 stk. 5, og dette beløb skal altså medregnes hos moderselskabet i indkomstopgørelsen.

Skal man skære processen ned, så vil det kort kunne gøres således:

1) Er selskabet skattepligtigt 2) Er betingelserne for CFC opfyldt 3) Opgørelse af CFC-indkomsten der skal beskattes. 4) Fordeling af beskatningsretten. 5) Beskatning.

Dette er dog også væsentligt simplificeret, for som gennemgået i andre dele af dette speciale, så er eksempelvis betingelserne mere komplekse end blot omfattet/ikke omfattet. Til enhver regel findes en undtagelse, og det gælder også i forhold til CFC-beskatning, hvilket eksempelvis kunne være 10% aktivkravet, der netop fritager virksomheder udenfor målgruppen fra at være omfattet af CFC-beskatning.

Selve processen og de dertilhørende problemstillinger i forbindelse med CFC-beskatning kan illustreres ved følgende eksempel:

Moderselskabet er registreret og beliggende i Danmark, og har etableret et datterselskab i Ungarn. Moderselskabet beskæftiger sig med produktion af produkter, der produceres gennem en licens fra datterselskabet. Datterselskabet står for udviklingen af produkterne, og opbevarer samtidig immaterielle rettigheder til selskabets produkter, og derfor modtager betaling fra moderselskabet, for anvendelsen disse rettigheder. Således er første punkt i processen at fastslå skattepligt. For moderselskabet vil det betyde skattepligt til Danmark, da selskabet er registreret her. For datterselskabet vil skattepligten være i Ungarn, da dette registreret i Ungarn. Så starter selve processen omkring CFC-beskatning, for på trods af skattepligten til Ungarn er det nødvendigt at undersøge en eventuel CFC-skattepligt, da det er et datterselskab. Det første punkt er om der er valgt international sambeskatning efter SEL § 31, og i dette tilfælde er det fravalgt. Dette medfører, at der skal ses på betingelserne for CFC-beskatning. De første 2 betingelser omhandlende koncern lignende forhold samt kontrollen over datterselskabet anses som værende opfyldt, da moderselskabet ejer 100 % af datterselskabets aktier. Betingelse nummer 3 omhandler indkomsttypen i datterselskabet, hvor denne skal være minimum 50% af indkomsten, og disse indkomsttyper findes i SEL § 32, stk. 5. Denne betingelse anses som opfyldt, da datterselskabet primære indtægt kommer fra licensen fra

moderselskabet, for anvendelsen af immaterielle rettigheder af øvrige indkomster kan nævnes værdipapirer, da selskabet ikke som sådan sælger et produkt. Betingelse nummer 4 omhandler aktivtesten, hvor 10% af de samlede aktiver skal være finansielle aktiver, og da selskabet ernærer sig ved værdipapirer samt de immaterielle rettigheder må denne også anses som værende opfyldt. Der kan på baggrund af disse omstændigheder derfor konstateres, at selskabet opfylder kravene for CFC-beskatning, og derfor er omfattet af dette. Efterfølgende skal det opgøres, hvad der er CFC-indkomst i selskabet, samt hvad der ikke falder ind under dette, således at beskatningen kan foregå de retmæssige steder, for de typer indkomster, og dette fordeler beskatningsretten mellem landene således Ungarn har beskatningsretten for de dele af virksomheden, der ikke er omfattet af CFC-reglerne, hvorimod Danmark har beskatningsretten på CFC-indkomsten.

2.6 CFC i samspil med OECDs BEPS projekt

Fokus på aggressiv skatteplanlægning er ikke kun et fokus fra nationale lovgiveres side, eller på lidt større plan EU's side. Det er også et fokus fra OECD's side. Fra OECD's side er det primært gennem BEPS projektet, der er bygget op om flere rapporter med fokus på forskellige dele. En af disse rapporter har fokus på CFC-beskatning, og indeholder OECD's forslag til, hvordan disse regler bør udarbejdes. I den rapport omhandlende CFC-beskatning kommer OECD med deres syn på de politiske hensyn ved regler om CFC-beskatning som det første punkt. Derefter ses der på, hvordan reglerne ifølge OECD bør udarbejdes således, at reglerne rammer det tilsigtede, og dette ligeledes understøttet ved, at et kapitel i rapporten omhandler fritagelser fra CFC-beskatning samt minimumskrav for at være omfattet. Set gennem rapporten fra OECD, så ses det tydeligt, at der er et samspil mellem BEPS og CFC, og at det kan kombineres således, at CFC samarbejder med BEPS. Dette er en mulighed, da de begge forsøger at tage fat i problemstillingen med aggressiv skatteplanlægning. Det er dog det forbehold, at det er OECD, der har udarbejdet rapporten, og ligeledes OECD, som står bag BEPS projektet. Det ses også i direktivet, da det ikke er alt fra OECD's rapport, der er taget med. Det er OECD's ønske, for at det samarbejder bedst muligt med BEPS, og dets formål. Det er ikke nødvendigvis den samme tilgang, som EU har haft med ændringen af CFC-reglerne. Dette ses blandt andet ved, at der fra EU's side ikke stilles krav om, at der skal defineres, hvad der er CFC-indkomst altså som de danske regler definerer i SEL § 32 stk. 5. EU har i direktivet beskrevet, at BEPS projektet har været i betragtning under udarbejdelsen af direktivet, men det er ligeledes tydeligt, at EU ikke følger ethvert forslag fra OECD, men derimod arbejder selvstændigt for egne interesser.

2.7 Delkonklusion

I de ovenstående afsnit er der gennemgået, hvordan CFC-beskatnings baggrund har været, samt hvilke forudsætninger, der har været for at nå frem til de regler, som findes indenfor området i dag. Med udgangspunkt i dette har det været relevant at analysere Cadbury Schweppes, da denne må anses som værende en helt central afgørelse i forhold til CFC-reglernes samspil med EU-retten, og derfor udviklingen af disse regler set med danske briller. Ligeledes er det behandlet, hvordan fremtidige regler forventes at se ud, når lovforslag L 28 B må forventes at træde i kraft, samt hvilke forskelle, som forventes set i forhold til tidligere. Ydermere er der set på forholdet mellem CFC-beskatning samt OECD BEPS projekt, da Danmark er forpligtet til at efterleve begge. Processen for CFC-beskatning er ligeledes blevet gennemgået samt forklaret. I forbindelse med de nævnte dele kan det konkluderes, at der er lagt op til en større ændring af det nuværende CFC-begreb. Disse ændringer stammer fra vedtagelse af Skatteundgåelsesdirektivet, der i 2016 blev vedtaget af EU, hvori CFC-reglerne er genstand for en større revidering. Der er fra lovgivers side et ønske om en udvidelse af omfattede virksomheder, i forbindelse med kontrolbetingelsen så foreslås denne ændret en smule således at det i fremtiden vil være muligt at opnå kontrol via tilknyttede personer eller selskaber. Det må her konkluderes, at flere selskaber vil kunne blive omfattet af CFC-beskatning da selskaber med flere mindre andele i virksomheder vil kunne opnå kontrol med et eventuelt datterselskab. Ligeledes har der været et ønske om udvidelse af indkomsttyperne, der er omfattet af CFC-beskatning. I forhold til indkomsttyperne er den største ændring at finde i forbindelse med immaterielle aktiver, hvori royalties som selvstændigt begreb tilføjes. Konklusionen på Cadbury Schweppes dommen lød på, at CFC-reglerne ikke strider mod EU-retten, da de ikke hindrer den frie etablering, der var et af spørgsmålene i sagen. Dette er derfor anvendt med henblik på de nye regler, der forventes vedtaget, hvor det må konkluderes at set forhold til denne dom, så overholder de nye regler ligeledes eventuelle spørgsmål vedrørende den frie etableringsret.

Som det ses i eksemplerne, så er der mulighed for flere konstellationer, der alle vil medføre, at man er omfattet af reglerne for CFC-beskatning både i form af direkte, og indirekte at have bestemmende indflydelse. Ligeledes er det med de nye regler muligt at allokere CFC-indkomst til mere end et selskab. Dette betyder også, at det bliver svære at konstruere en selskabsstruktur, hvorved en undgåelse af CFC-beskatning er mulig.

3 CFC-rettens anvendelsesområde

I det følgende vil der blive set nærmere på hvad denne skærpelse af CFC-beskatningen får af betydning. Det er blevet præciseret, at royalties skal med i CFC-indkomsten, hvor der før kun fremgik, at der var tale om immaterielle aktiver. I forbindelse med, at det undersøges, hvordan royalties skal medregnes, så vil det også blive undersøgt, hvordan man er stillet, når der er tale om DBO samt CFC-beskatning, og om reglerne kan misbruges.

Når der snakkes royalties, så er der tale om en betaling for at anvende en rettighed som en anden har. Hjemmel til at beskatte royalties findes i KSL § 65 C, hvor der i stk. 4 også er beskrevet hvad, der anses som værende royalties. Et konkret eksempel på dette kunne være Coca Cola, og deres samarbejde med Carlsberg. Carlsberg betaler for tilladelsen til at producere, og sælge Coca Cola produkter i Danmark. Denne betaling eller dette vederlag vil altså blive betragtet som en royalty, da det er en betaling for at anvende Coca Cola produktet. Et nyt begreb, som forventes anvendt ved ikrafttræden af lovforslag nr. L 28 B er "embedded royalties". Dette begreb finder anvendelse, når der er tale om andre former for indkomst, som hidrører fra immaterielle aktiver, samt salg baseret på disse rettigheder. Dette betyder derfor, at ved salg af et produkt produceret på baggrund af en rettighed, så kan en del af salgssummen henføres til det immaterielle aktiv, og denne del vil således blive betragtet som CFC-indkomst, og dermed blive CFC-beskattet.³¹ Dette finder kun anvendelse såfremt, at ejeren af den immaterielle rettighed også er ejeren af selskabet, der anvender denne. I forarbejderne til L 28 B omtales dette som anden indkomst fra immaterielle aktiver, og det fremgår af dette, at denne anden indkomst kan medføre, at det er nødvendigt at udskille denne anden indkomst fra en samlet salgssum. Denne udskillelse skal ske på baggrund af almindelige armslængde principper af den indkomst, som salgsselskabet ville have haft i en situation, hvor de selv skulle have stået udviklingen af disse immaterielle aktiver.³² Embedded royalties er et nyt begreb, og trods visse mangler i forhold, hvordan udregningen af disse skal foregå, så er det relativt klart, hvad der anses som værende embedded royalties. Uklarheden af udregningen skal foregå på armslængde principper, men da der ikke er en praksis fastlagt, for hvad dette omfatter betragtes dette som værende uklart. For at sætte lovtæksten ind i en kontekst, for at opnå bedre forståelse for dette nye begreb, så kunne det eksempelvis være, at "Selskab A" har et datterselskab kaldet "Selskab B". "Selskab A" har udviklet en motor, og fået patent på denne. Motoren skal anvendes i biler, men produktionen af disse motorer

³¹ Lovforslag nr. L 28, s. 28, linje 17-25.

³² L 28, side 89, 1. spalte, sidste afsnit.

foregår i "Selskab B". "Selskab B" producerer og sælger således disse motorer. Motorerne er produceret på baggrund patentet i "Selskab A", og det er her, at embedded royalties kommer i spil, da det skal beregnes som CFC-indkomst, når der sker salg på baggrund af en anvendt immateriel rettighed. Derfor kan en del af salgssummen henføres til det immaterielle aktiv, og den del, der kan henføres til dette skal altså medregnes, når "Selskab A" skal lave deres skatteopgørelse. I forhold til selve beregningen, så er der på nuværende tidspunkt ikke fastlagt %-sats eller metode til at beregne, hvor stor en del af salgssummen, som kan henføres til et immaterielt aktiv, og derfor skal medregnes CFC-indkomst.

3.1 Hvornår og hvordan skal det medregnes i CFC indkomsten

Når det er afgjort, at en virksomhed er omfattet af CFC-reglerne, så skal det opgøres, hvor stor del en virksomhedens indkomst, der er CFC-indkomst. CFC-indkomst er som tidligere beskrevet blandt andet royalties og embedded royalties. En virksomhed skal som udgangspunkt medregne datterselskabets CFC-indkomst, når det falder ind under betingelserne for CFC-beskatning. Dette skal ske ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst.

I henhold til, hvordan det skal medregnes, sker det efter samme principper, der haves for at medregne indkomst fra et fast driftssted jf. SEL § 8, stk. 2, 4. pkt. Den metode der anvendes inden for faste driftsteder er den metode, der kaldes den direkte metode eller separate entity approach. Metoden går ud på, at indkomst skal opgøres ud fra de udøvede funktioner, de anvendte aktiver samt de risici selskabet påtager sig. Når man snakker CFC-beskatning betyder det, at indkomsten tilfalder datterselskabet ud fra den funktion de har i forbindelse med indkomsten, samt hvilke aktiver de anvender for at oparbejde indkomsten, og desuden hvor stor en risiko selskabet påtager sig. Desuden finder territorialprincippet, der er opstillet i SEL § 8, stk. 2, 1-3 pkt. anvendelse jf. SEL § 32, stk. 3, 1. pkt. Når det kommer til embedded royalties, er det dog straks mere besværligt, da det kan volde problemer at opgøre disse, og da det heller ikke er noget virksomhederne tidligere har skulle opgøre, så vil det være forbundet med en vis usikkerhed. I forhold til selve beregningen af disse embedded royalties, så er der som nævnt en vis usikkerhed, og denne består i, at det er uklart, hvorledes disse skal opgøres. Denne uklarhed understøttes af høringssvar fra Danske Revisorer, der i forbindelse med lovforslag L 28 B har stillet flere spørgsmål. I dette høringssvar fremgår det tydeligt, at det vil medføre en større administrativ byrde, og at definitionen er bred og uklar, hvilket medfører en vis skepsis fra

virksomhederne.³³ Som udgangspunkt indtræder situationen med embedded royalties, når der er en konstellation, hvor et datterselskab driver virksomhed med salg/services på baggrund af nogle immaterielle aktiver fra et andet selskab. Det får den betydning, at i det tilfælde, hvor moderselskabet har de immaterielle aktiver, og datterselskabet producerer deres produkter eller services ud fra disse rettigheder, så skal de vurdere i, hvor stor grad de immaterielle aktiver påvirker indkomsten på de givne produkter. De salgsindtægter, der vurderes til kunne henføres til de immaterielle aktiver skal ses som CFC-indkomst, og skal derfor medregnes ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst.

Et eksempel på opgørelse af CFC-indkomsten kunne være, at vi har en norsk virksomhed B, der i deres virksomhed producerer regnjakker. Disse regnjakker er coatet med en speciel imprægnering, der er patenteret. Denne patenterede imprægnering er udviklet og ejet af et selskab A. Virksomheden vil nu skulle opgøre, hvor stor en del af indkomsten, der kan henføres til den patenterede imprægnering, for derved at kunne opgøre de embedded royalties.

Selskab A vokser sig større og større, og er blevet interessant for andre virksomheder i branchen. Et dansk selskab B kommer til og opkøber 51% af virksomhedens aktier, der opstår på den måde et moder datter forhold som opfylder betingelserne kontrol indenfor CFC-beskatning. For at være omfattet af CFC-reglerne skal de øvrige betingelser ligeledes opfyldes. Forudsat at Selskab B opfylder de øvrige betingelser, så vil Selskab B fremover ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst skulle medregne indkomsten fra de royalties og embedded royalties virksomhed A har. Da patentet på imprægneringen er opnået inden Selskab B opnår kontrol over virksomhed A, vil de embedded royalties skulle medregnes hos moderselskabet.

Der er dog foreslået en undtagelse til dette i L 28 B, hvor det er foreslået, at der i § 32, stk. 5, nr. 3, 2.pkt skal fremgå at: *"Skattepligtige royalties og anden indkomst fra immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed efter det tidspunkt, hvor moderselskabet blev moderselskab for datterselskabet, medregnes ikke."* Det betyder at såfremt datterselskabet selv udvikler og forsker, for på den måde at tilegne sig immaterielle aktiver, efter moderselskabet er indtrådt som moderselskab, så vil både almindelige royalties og embedded royalties tilfalde datterselskabet selv. Det skal derfor ikke betragtes som en CFC-indkomst, der skal medregnes hos moderselskabet. Det betyder også, at moderselskabet skal være opmærksom på, hvornår den immaterielle rettighed opnås, hvis det er datterselskabet selv, der udvikler de immaterielle aktiver.

³³ Høringssvar fra Danske Revisorer af 29. juni 2018 vedrørende lovudkast til implementering af skatteundgåelsesdirektivet.

Hvis reglerne ender med at blive vedtaget som foreslået, vil det betyde, at virksomhederne skal overveje reglerne kraftigt, da det vil kunne få stor betydning i forbindelse med både nuværende datterselskaber, men også hvis en virksomhed i fremtiden køber et selskab, hvor der opstår et moder-datterforhold. Da det vil betyde, at alle de immaterielle aktiver som datterselskabet ligger inde med på købstidspunkter nu vil kunne bidrage til CFC-indkomst. Det vil kunne betyde en væsentlig anderledes beskatning af de royalties, der følger med disse aktiver, da beskatningssatsen kan være anderledes fra land til land. Det vil derimod ikke have betydning for CFC-indkomsten, hvis der opstår immaterielle aktiver efter moderselskabet er kommet til.

De selskaber der i dag er moderselskaber er også nødt til at overveje konsekvensen af, hvordan ændringen i opgørelsen af CFC-indkomsten vil komme til at påvirke dem, hvis selskabet har et datterselskab, der ligger inde med immaterielle aktiver. Virksomheden skal opgøre hvilke immaterielle aktiver datterselskabet havde, da moder-datterforholdet indtrådte, da de embedded royalties, der udspringer af disse vil skulle medregnes som CFC-indkomst hos moderselskabet. Det vil indebære en vis administrativ byrde at opgøre, hvilke aktiver datterselskabet havde inden moder-datterforholdet indtrådte, og det vil være noget virksomhederne vil skulle bruge en del tid på førend de kan overholde de nye regler hvis de bliver vedtaget som foreslået.

3.2 Hvilke muligheder er der for beskatning

Som tidligere nævnt, så står der i direktivet, at formålet er undgåelse af dobbelt ikke-beskatning, men hvad så med dobbeltbeskatning? EU ønsker selvfølgelig at sikre medlemsstaterne får den retmæssige skat, men er det så med resultatet, at virksomhederne kan beskattes dobbelt, og hvad vil det i det hele taget sige? Dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning ligger meget op af hinanden, og forskellen er, da også at finde i om der beskattes eller ej. Selve "dobbelt" delen af ordet, hvis det brydes op, skal findes i, at man beskattes eller ikke-beskattes i 2 stater, og deraf kommer dobbelt ind i billedet. Når der snakkes om dobbeltbeskatning, så er det værd at holde sig for øje om der er tale om en økonomisk eller juridisk dobbeltbeskatning, for det har betydning for, hvordan man kan regulere denne beskatning. Den økonomiske dobbeltbeskatning betyder, at den samme indkomst beskattes ved to forskellige skattesubjekter, hvilket set fra et synspunkt om CFC-beskatning vil være den type af dobbeltbeskatning, der vil være tale om. Der er som nævnt også en juridisk dobbeltbeskatning, og dette betyder, at to eller flere lande beskatter det samme skattesubjekt af den samme indkomst. Den juridiske dobbeltbeskatning er et område som dobbeltbeskatningsoverenskomster har til formål at løse, ved at fordele beskatningsretten ud fra det aftale i de givne DBO'er. Et svar på, hvordan dobbeltbeskatning kan undgås afhænger derfor af, hvilken type dobbeltbeskatning der er tale om. I forhold til en juridisk dobbeltbeskatning, så vil man skulle se om staterne har indgået en DBO, og har de indgået en DBO, så

vil den fordele beskatningsretten mellem domicilland og kildeland³⁴. Set i forhold til royalties, så er det i MDBO'ens artikel 12, hvor beskatningsretten for royalties fordeles. Den fordeles således, at der er tale om en "kan kun" beskatning, hvilket vil sige, at det kun er staten, hvori rettigheden forefindes, at der kan beskattes, altså i domicilstaten. Når der er tale om den økonomiske dobbeltbeskatning, og i forbindelse med royalties, så kan man ikke anvende DBO'en, og derfor er det nødvendigt med andre muligheder for at undgå dobbelt beskatning eller dobbelt ikke-beskatning. I den forbindelse så er der i SEL § 32, stk. 11 indsat et afsnit, der omhandler lempelse. Derfor tager CFC-reglerne i sig selv stilling til problematikken med dobbeltbeskatning, hvor der gives nedslag for skatter betalt i andre stater, men dette kan dog ikke overstige de danske skatter. Ser vi på selve fremgangsmåden beskrevet i SEL § 32, stk. 11, så står der blandt andet følgende:

"Der gives nedslag for datterselskabets danske og udenlandske skatter efter ligningslovens § 33, stk. 1 og 7. Der gives nedslag for de skatter, som datterselskabet ville betale, hvis det blev beskattet efter et territorialprincip svarende til princippet i § 8 stk. 2."

Der er taget højde for, at CFC-reglerne kan medføre en problemstilling omkring skattebetalingen, hvilket har medført, at der fra dansk side er indført en mulighed for lempelse, såfremt de ovennævnte betingelser fra loven er opfyldt.

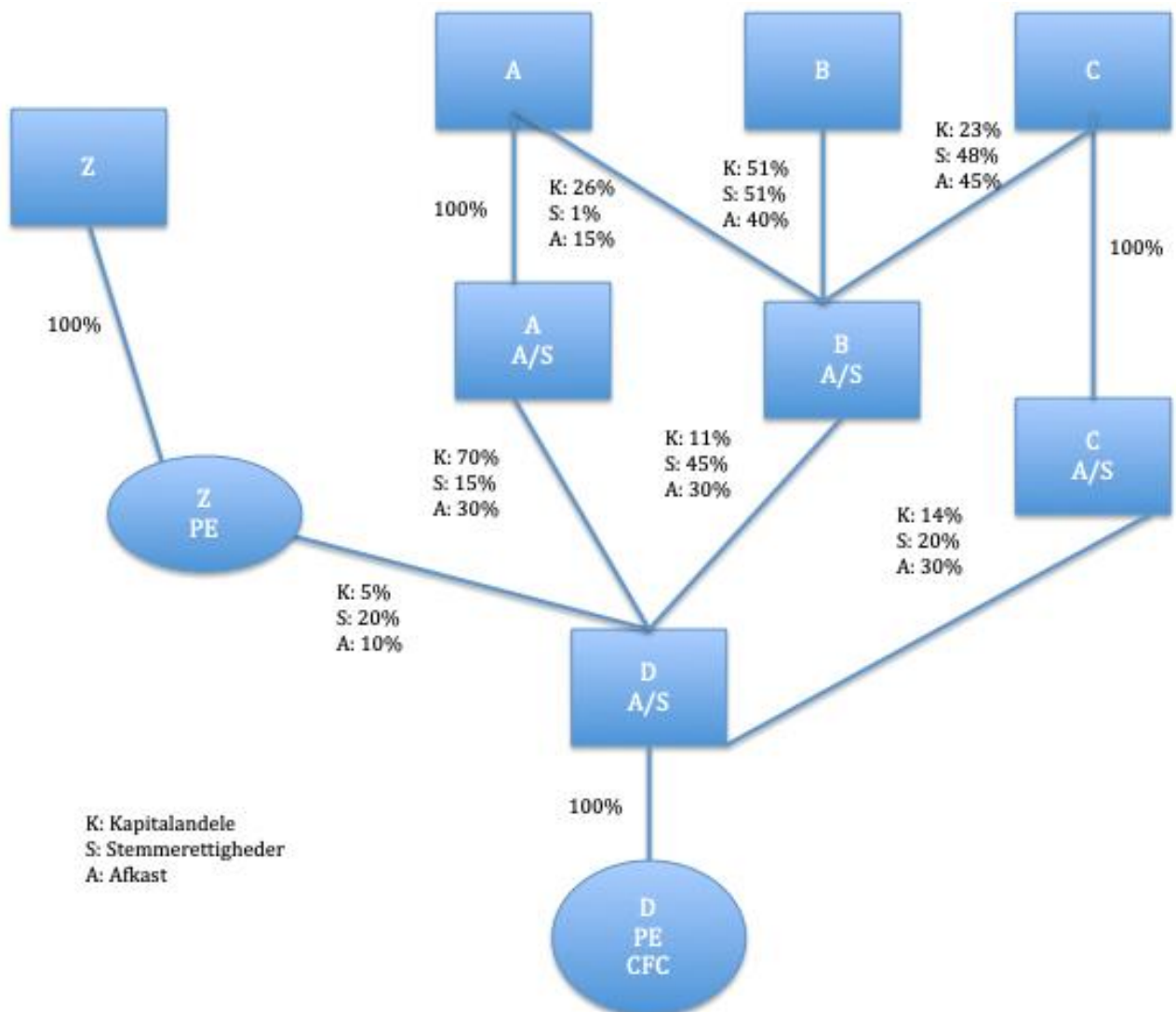
Der er tidligere nævnt, det er en af betingelserne, at der skal være et moderselskab og et datterselskab i forhold til at være omfattet af CFC-reglerne. Så er dette ikke så simpelt, som § 32 ellers foreskriver. Dette er grundet SEL § 8 stk. 2, hvori det fremgår, at positiv indkomst fra et fast driftssted skulle medregnes, såfremt at dette faste driftssted ville have været omfattet, hvis det var et datterselskab. Dette betyder altså, der tale om en juridisk dobbeltbeskatning, og dermed vil DBO'er finde anvendelse i det givne eksempel med royalties. Hvorfor er det vigtigt om der er tale om et fast driftssted, eller et datterselskab? Det er udover ovennævnte eksempel på hvilke regler, der kan finde anvendelse, når vi snakker virksomheder, der er omfattet af CFC-beskatning. Havde man ikke haft § 8 stk. 2, så ville en virksomhed kunne omgå CFC-beskatning ved at anvende faste driftssteder fremfor et datterselskab, men det er der altså lukket af for ved hjælp af denne bestemmelse. Dette stiller derimod nye spørgsmål, for er CFC-reglerne forenelige med DBO'erne, når faste driftssteder medtages, så vil der være flere situationer, hvor CFC-reglerne, og DBO'erne skal være forenelige. Et andet spørgsmål, der

³⁴ Den juridiske vejledning, C.F.8.1.1, SKAT.

specielt kan ses i forhold til Cadbury Schweppes dommen er om dette er indskrænkende overfor den frie etableringsret, der netop i denne dom blev slået fast ikke måtte påvirkes af CFC-reglerne.

3.2.1 Hvem kan CFC-beskattes

Med de nye regler er det som tidligere nævnt blevet muligt at CFC-beskatte mere end et enkelt selskab, såfremt kravet om kontrol er opfyldt. Dette kombineret med det tidligere beskrevne vedrørende muligheden for beskatning kan medføre, at de forskellige muligheder for selskabsstrukturerer medfører en større administrativ byrde i forbindelse med at fastlægge, hvilke selskaber som anses for at være omfattet af CFC-beskatning. Denne problemstilling kan illustreres ved følgende eksempel:



Strukturen i eksemplet gør, at ingen af selskaberne som udgangspunkt vil være omfattet af CFC-beskatning. Når der ses nærmere på strukturen vil det dog fremgå, at 2 af de 4 ejerselskaber til D vil være omfattet af CFC-beskatning. For at forklare dette er det nødvendigt at bryde eksemplet i Z, A, B og

C, og kigge på dem samt deres forhold individuelt. Z ejer et fast driftssted kalde "Z PE" i hvilket der ejes 100%. Dette driftsselskaber ejer 5 % af kapitalandelene, 20% af stemmerne samt 10% af rettighederne til afkast. På baggrund af disse tal kan det konkluderes, at Z ikke vil blive omfattet af CFC-beskatning, da han ikke opfylder kontrolbetingelse, og derfor ikke vil blive anset som værende et moderselskab til "D A/S" og derved det faste driftssted "D PE CFC". Samme fremgangsmåde benyttes på de øvrige selskaber, hvilket for A betyder, at A gennem selskabet A A/S, som ejer 100% af har 70% af kapitalandelene, 15% af stemmerne samt 30% af rettighederne til afkast i D A/S. Alene hans kapitalandel gør, at A vil blive betragtet som værende moderselskab til D A/S. A's engagement i "D A/S" er dog ikke færdiggjort, for som tidligere nævnt, så kan der være tale om kontrol gennem tilknyttede selskaber. A vil derfor via sit engagement i "B A/S", hvor han ejer 26% af kapitalandelene, 1% af stemmerne og 15% af afkastrettighederne opfylde kravet for, at "B A/S" vil blive anset som værende et tilknyttet selskab til A, da han opfylder kravet om minimum 25% ejerskab af en af de nævnte kontrolbetingelser. Dette medfører samlet at A skal have "B A/S", når hans engagement i "D A/S" opgøres. Dette betyder for "A", at det ender med at være følgende ejerskab af "D A/S". Kapitalandele 70% + 11% og dermed samlet 81% af kapitalandelene. 15% + 45% = 60% af stemmerettighederne samt 30% + 30% = 60% af afkastrettighederne. Dette medfører, at "A" opfylder alle kontrolbetingelser for at kunne anses som værende moderselskab for "D A/S". B har gennem selskabet "B A/S" ejerskab i D A/S, og som i de foregående så er fremgangsmåden ligeledes at opgøre engagementet i selskabet, for at se om kontrolbetingelsen er opfyldt. "B A/S" ejer 11% kapitalandele, 45% stemmerettigheder samt 30% afkastrettigheder. Da B udelukkende er tilknyttet "B A/S" er disse andele dermed ikke nok til at opfylde kontrolbetingelse, og dermed vil "B" ikke være omfattet af CFC-beskatning. Dette gør at "C" er den eneste, der mangler at blive opgørt. C har interesser i "C A/S", hvor der ejes 100% af selskabet. Samtidig ejer C 23% kapitalandele, 48% af stemmerne samt 45% af afkastet i "B A/S", hvilket medfører at dette ses som værende et tilknyttet selskab. Derfor skal C som i tilfældet med A medregne andele fra både "B A/S" og "C A/S". Dette betyder for "C", at det ender ud med 11% + 14% og dermed 25% af kapitalandelene i "D A/S". Stemmerettighederne vil være 45% + 20% og dermed 65% af disse, og af afkastsrettighederne i "D A/S" vil det være 30% + 30% og dermed 60% som "C" på papiret opgøres til, og dette vil medføre at "C" via disse selskaber vil være omfattet af CFC-beskatning fra selskab "D PE CFC", da "C" vil blive anset som værende moderselskab for dette.

Konklusionen på eksemplet vil altså være, at "A" og "C" via deres egne selskaber samt tilknytningen til "B A/S" begge vil blive betragtet som værende moderselskab til "D A/S" og dermed omfattet af CFC-beskatning såfremt de øvrige betingelser som eksempelvis 33% CFC-indkomst er opfyldt. "Z" og "B" vil

ikke blive betragtet som moderselskab, og kan derfor på trods af ejerskabet i samme selskab være udenfor CFC-beskatning, da kontrolbetingelsen for dem ikke er opfyldt.

3.3 Hvad med CFC udenfor EU

De danske CFC-regler bygger på EU direktivet, da Danmark er forpligtet til at implementere direktivet i dansk ret. Det gør det nærliggende at stille spørgsmålet omkring virkningen uden for EU, da lande udenfor EU således ikke nødvendigvis vil have lignende regler på området. Således vil fraværet af sådanne regler medføre den tidligere omtalte problematik omkring dobbeltbeskatning samt en eventuel lempelse herfor. Som det tidligere er slået fast, så finder DBO'erne kun anvendelse såfremt der er tale om en juridisk dobbeltbeskatning i langt de fleste tilfælde, hvorfor en DBO ikke nødvendigvis kan løse problematikken. Helt konkret vil det betyde, at det danske moderselskab, der er omfattet af CFC-beskatning, grundet dansk lovgivning med et datterselskab i et ikke EU-land som Ukraine vil være forpligtet til at gennemføre CFC-beskatning efter de danske regler. Dette betyder den del indkomsten fra det ukrainske selskab, der er CFC-indkomst skal medregnes i moderselskabets opgørelse. At det medregnes for moderselskabet gør ikke, at Ukraine nødvendigvis lempes for datterselskabet, og der kan derved opstå en økonomisk dobbeltbeskatning, da Ukraine ikke er forpligtet gennem EU-direktivet, til at se CFC-beskatning på samme måde som Danmark skal, og dermed ikke nødvendigvis har samme mulighed for lempelse, som reglerne i Danmark.

Set fra et dansk perspektiv, så findes det relevant, at kigge mod et land, der på mange punkter er sammenligneligt med Danmark, men samtidig er udenfor EU og EØS samarbejdet. Schweiz er det oplagte valg i denne sammenhæng, da danske virksomheder anvender landet i forskellige sammenhænge, og heriblandt har der været virksomheder, der er omfattet af CFC-beskatning jf. danske regler. Derfor er der fundet en dom omkring CFC-beskatning og dets muligheder i et ikke EU land, hvor der samtidig er en DBO, og derfor tager dommen stilling til det mulige samspil mellem CFC og DBO.

3.3.1 Samspillet med Schweiz – SKM2004.439

Vi har valgt at tage kendelsen fra skat med for kunne vurdere, hvordan CFC-reglerne gør sig gældende overfor lande, der ikke er i EU. Derudover har vi fundet den relevant i forhold til hvorvidt CFC-regler kan gøres gældende i sammenhænge, hvor der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Vi er klar over, at afgørelsen er af ældre dato, men vi finder den stadig relevant eftersom, den giver svar på en problemstilling, der stadig er relevant. Særligt også i forhold til de nye regler, der kommer på CFC området for at kunne give et bud på, hvordan de vil være stillet i den sammenhæng.

Sagens faktum

I sagen ejede en virksomhed A A/S hele kapitalen i et datterselskab B AG, der beskæftigede sig med bankvirksomhed i Schweiz. Datterselskabet havde 55 ansatte og havde ca. 4500 kunder, der alle var bosat i Schweiz. Virksomheden havde ingen kunder, der var bosiddende i Danmark. Datterselskabet har i perioden fra 1994 til 1998 ikke været sambeskattet med A A/S, der betales i stedet skat i Schweiz af den indkomst datterselskabet har haft i de pågældende år. Told og Skat ønskede imidlertid at beskatte hele indkomsten i Danmark, da de mente, at selskaberne var omfattet af de dagældende CFC-regler. Derfor skulle moderselskabet medregne datterselskabets indkomst ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

A A/S gjorde i sagen gældende:

Der fremsættes en principiel påstand om, at Danmark ikke kan beskatte A A/S af den indkomst, der er indtjent af datterselskabet i Schweiz. Eftersom der indgås en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz. Grunden hertil er også, at datterselskabet beskattes af sin indkomst i Schweiz, hvor selskabet er hjemmehørende. Da datterselskabet derudover ikke har noget fast driftssted i Danmark må det derfor anses som værende klart i strid med den foreliggende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Told- og Skattestyrelsens kom med følgende afgørelse, der herefter bliver anket til landsskatteretten.

*"Told- og Skattestyrelsen har anset datterselskabet for omfattet af tvungen sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 32. Datterselskabets skattepligtige indkomst opgjort efter danske regler er beregnet til 55.190.352 kr."*³⁵

Told og Skat ligger vægt på at, at hvis et dansk selskab har et udenlandsk datterselskab, der driver virksomhed af finansiell karakter, og hvis det eventuelle afkast skal beskattes lavere end efter danske regler, skal moderselskabet medregne datterselskabets indkomst ved fastsættelsen af den skattepligtige indkomst.

Efter Told og Skats opfattelse var den beskatning, der var for selskaber i kantonen Zürich i indkomståret 1998 væsentlig lavere end efter danske regler. Der er lagt vægt på, at der for den ordinære indkomst ikke sker beskatning med kantonal og kommunal indkomstskat. Der sker kun beskatning med 8,5 % føderal indkomstskat. Hvilket betyder at beskatningen, som finder sted i Schweiz er væsentligt lavere end den, der finder sted i Danmark.

³⁵ SKM2004.439, Told- og Skattestyrelsens afgørelse, 1. afsnit

Vedrørende spørgsmålet omkring dobbeltbeskatningsoverenskomsten kommer Told og Skat med følgende udtalelse:

”Vedrørende den af repræsentanten over for Landsskatteretten fremsatte principale påstand om, at Danmark ikke kan beskatte bankens indkomst, fordi dette er i strid med den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. to domme fra henholdsvis den franske og den finske Højesteret, ”Schneider-dommen” og ”A Oyj Abp-dommen”, har styrelsen bl.a. bemærket, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst er en folkeretligt bindende traktat, men at en stat kan gennemføre en beskatning i strid med de folkeretlige forpligtelser, såkaldt ”treaty overriding”³⁶. Spørgsmålet er derfor om den danske CFC-lovgivning går forud for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Der ligger derefter vægt på, at der i dansk ret ikke findes nogle bestemmelser, der giver folkeretlige forpligtelser som dobbeltbeskatningsaftaler forrang for intern dansk ret. Det kan dog antages, at man i retssystemet så vidt muligt forsøger at nå frem til et resultat, som ikke er i strid med de folkeretlige principper.

Det bliver desuden bemærket, at der af modeloverenskomsten og dens kommentarer fremgår, at landene i OECD-samarbejdet er af den holdning, at CFC-lovgivning ikke er i strid med de mellem landene indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Told og Skat er herefter af den overbevisning, at CFC-beskatning ikke er noget problem i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster og ikke udgør et brud på disse.

Landsskatteretten kommer med følgende udtalelse i forbindelse med hvorvidt CFC-regler kan overtrumfe en dobbeltbeskatningsoverenskomst:

”CFC-beskatning må med andre ord accepteres, men det udelukkes på den anden side ikke, at et lands CFC-regler konkret kan være for vidtgående og dermed i konflikt med overenskomsterne.

Udformningen af regler om CFC-beskatning varierer betydeligt fra land til land, og der kan efter Landsskatterettens opfattelse ikke opstilles faste kriterier for, hvilke regler, der kan accepteres og hvilke, der ikke kan. Der vil være tale om en helt konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

Det er rettens opfattelse, at den dagældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 32 ikke overskrider de rammer for CFC-beskatning, der må accepteres. Der er herved bl.a. henset til, at bestemmelsen var begrænset til at omfatte udenlandsk kontrollerede selskaber m.v., hvis virksomhed overvejende er af finansiel karakter, og hvis afkast beskattes væsentligt lavere end efter danske regler. Repræsentantens principale påstand kan derfor ikke tages til følge.”³⁷

³⁶ SKM2004.439. Told- og Skattestyrelsens afgørelse, linje 42-47

³⁷ SKM2004.439., Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse, linje 43-55

Landskatteretten gør med denne udtalelse klart, at der ikke kan laves en rettesnor for hvornår CFC-regler er i strid med en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvornår de ikke er. Det kommer i stedet an på en konkret vurdering af hver enkeltstående tilfælde. Som udgangspunkt vil det derfor være muligt for lovgiver at skræddersy CFC-regler, der kan bruges i tilfælde hvor det måtte være en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Hvad kan dommen anvendes til

Denne afgørelse kan bruges i situationer, hvor man har to lande, hvor der er indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, og hvor man ønsker at CFC-beskatte. Afgørelsen viser at dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke er en hindring for CFC-beskatning, da dobbeltbeskatningsoverenskomster forsøger at løse juridisk dobbeltbeskatning og ikke økonomisk dobbeltbeskatning. Da CFC-beskatning oftest vil medføre en økonomisk dobbeltbeskatning, så kan der ikke tages hensyn til dobbeltbeskatningsoverenskomsten, da denne som tidligere omtalt kræver, at der foreligger en juridisk dobbeltbeskatning. CFC-beskatning udgør ikke en juridisk dobbeltbeskatning, fordi moderselskabet ikke er domicil- eller kildeland til den indkomst der CFC-beskattes.

Dette betyder altså, at de danske CFC-regler finder anvendelse i situationer, hvor et dansk selskab har etableret et datterselskab i et land, hvor der foreligger en DBO. Samtidig kan det udledes, at der kan være situationer, hvor DBO og CFC vil være i en konflikt i forhold til fordeling af beskatningsretten, men at Landsretten ikke har kunnet anwise, hvor denne grænse går i forhold til hvornår CFC-beskatning strider mod en DBO. Ud fra dette må det vurderes, at CFC står i en gunstig situation, da dette ikke strider mod DBO'er, og derfor kan anvendes på en større målgruppe, hvorved selskaber ikke blot kan planlægge datterselskaber ud fra, hvor CFC-beskatning kan undgås grundet en DBO. Som nævnt bør dette også ses i forhold til de nye regler, der forventes at blive vedtaget. Disse nye regler medfører ikke ændringer, hvor der er lagt op til, at forholdet mellem CFC-beskatning og DBO ændres, hvilket blot underbygger, at denne dom fortsat har en relevans, da den har taget stilling til en problemstilling, der ikke ændres ved.

3.4 Misbrug af EU-retten

Set i lyset af det gennemgåede, så er det fundet relevant hvorvidt generel misbrug af EU-retten skal afgøres, samt hvad det måtte betyde for landene og de forskellige selskaber. Det er begrundet flere steder fra EU's side både i ATAD, men også i nyere praksis fra EU-domstolen. Dette vil blive gennemgået herunder for at kunne give et indblik i, hvornår der foreligger misbrug af de EU retlige friheder og lovgivninger.

Som tidligere omtalt har der i de senere år været et ønske om at styrke EU's indsats mod skatteundgåelse, hvilket som omtalt tidligere i specialet også har været en stor del af baggrunden for vedtagelsen af skatteundgåelsesdirektivet. CFC-reglerne spiller en stor rolle i dette, og som beskrevet i specialet har disse også været genstand for en større revidering. EU har dog i skatteundgåelsesdirektivet, og i nyere praksis prøvet at stille endnu skarpere på, hvordan man vil forsøge at løse misbrug i forbindelse med EU-retten. I Skatteundgåelsesdirektivet udover de forskellige regelændringer, indgår der også en generel misbrugsklausul, der giver mulighed for, at flere tilfælde vil kunne blive omfattet af direktivets regler. I ATAD-artikel 9 fremgår det, at medlemslandene skal se bort fra arrangementer, der udelukkende har til formål eller som et af hovedformålene at opnå en skattefordel, i forhold til hjemlandets skatteopgørelse, og hvis dette sker i strid med de skatteretlige reglers formål. Derudover kræver det, at det stiftede selskab ikke har noget reelt formål. I direktivet fremgår det af artikel 6, nr. 2, at et selskab ikke anses som reelt, hvis det ikke er stiftet af velbegrundede kommercielle årsager, som måtte afspejle den økonomiske virkelighed. Hvis det slås fast, at selskabet ikke er reelt eller også kaldet kunstigt, fremgår det af ATAD art. 6, nr.3, at man skal se bort fra disse arrangementer, og at beskatning skal ske efter de nationale regler, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Den danske omgåelsesklausul foreslås indført i L 28 A, altså den anden del af den lovpakke, der skal indføre Skatteundgåelsesdirektivet. Hvis denne omgåelsesklausul indføres som foreslået, så betyder det at Danmark for første gang vil få en generel misbrugsklausul lovfæstet indenfor skatteretten. Der er lagt op til, at den nye generelle misbrugsklausul skal erstatte den nuværende LL § 3, der omhandler misbrug af nogle af EU's selskabsdirektiver, disse vil dog stadig være omfattet efter den foreslåede generelle klausul. Dem der vil været omfattet af den generelle misbrugsklausul, vil være de selskaber, der er omfattet af SEL §§ 1 og 2. Dette vil betyde, at klausulen får vidtgående konsekvenser for virksomhederne, men vil samtidig være et effektivt våben i forsøget på at komme skatteundgåelse til livs. Det vil dog uden tvivl komme til at kræve et større arbejde for Skattestyrelsen, der skal føre kontrol med, hvorvidt virksomhederne flytter indkomst til lavskattelande, hvor der i deres selskaber reelt ikke foregår nogen aktivitet.

Nyere praksis fra EU-domstolen har desuden vist, at man ikke kan beskytte sig bag EU-reglerne, når man udelukkende ønsker at opnå en skattemæssig fordel. Dette kom særlig til udtryk i beneficial owner sagerne³⁸, nærmere bestemt udbyttesagerne, som blev afgjort ved EU-domstolen i slutningen af februar i 2019. EU-domstolen udtalte i forbindelse med afgørelsen af disse sager, at det overordnede princip med EU-regler er, at de ikke kan anvendes i tilfælde, hvor misbrug måtte være det alt overskyggende formål. De nationale domstole skal derfor afvise brugen af EU's bestemmelser, når det

³⁸ DOM AF 26.2.2019 – FORENEDE SAGER C-115/16, C-118/16, C-119/16 OG C-299/16

konkluderes, at der er tale om misbrug. Dette til trods for, at der ikke måtte være hjemmel til det i national ret eller en DBO. EU-domstolen udtalte yderligere, at såfremt der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så er dette ikke nok til at begrunde en selskabskonstruktion ikke skulle være misbrug. Det vil være op til selskabet at påvise over for de nationale myndigheder, at de ikke er indblandet i et misbrugs- eller svigagtigt forhold. Når dette er gjort, vil det være op til en konkret vurdering fra de nationale domstole, hvorvidt der foreligger misbrug af EU-retten. Denne konkrete vurdering skal følge, hvad der er opstillet i EU-domstolens dom af 26.2.2019 i de forende sager C-115/16, C-118/16, C-119/16 OG C-299/16 præmis 124.

EU-domstolen har med disse afgørelser lagt vurderingen over til de nationale domstole, der i fremtiden skal foretage disse vurderinger, for at kunne godtgøre, om der foreligger misbrug af de EU retlige regler. Hvis det konkluderes, at der er tale om misbrug fra selskabets/koncernens side kan de nationale domstole helt eller delvist tilsidesætte EU reglerne. Det stiller som udgangspunkt de nationale domstole godt i forbindelse med bekæmpelsen af skatteundgåelse. Set i lyset af disse domme, så vil det nu blive interessant at se, hvad Østre Landsret kommer frem til i sagerne, og specielt med henblik på den undersøgelse EU-domstolen ligger op til skal udføres. Man kan dog næsten forestille sig, at sagerne ender i Højesteret, da EU-retten kan tilsidesættes, og en principiel dom på området, derfor må anses som værende nødvendig. Dette vil dog uden tvivl tage tid før dette når sin ende, så der går en del år før det helt bestemt vides, hvordan det danske retssystem forholder sig til dette spørgsmål.

Skattemyndighederne må altså væbne sig med tålmodighed, når det kommer til, hvornår det kan konkluderes, at en virksomhed benytter sig af ikke reelle selskabskonstruktioner. Brugen af den generelle misbrugs klausul bliver klart også påvirket af disse afgørelser, så derfor vil brugen af denne regel også blive gjort enten meget vid, eller en smule indskrænket alt afhængig af det resultat domstolene måtte finde frem til.

3.5 Delkonklusion

I dette kapitel har fokus været på de skattepligtige royalties, og dermed også den nye tilføjelse i forbindelse med direktivet med de såkaldte embedded royalties. Når der er tale om embedded royalties, så er det på baggrund af det skrevne muligt at konkludere, at den definition på, hvad disse embedded royalties indebærer er relativt klar. Noget der derimod er knap så klart at finde svar på er, hvordan de skal beregnes, for at kunne medregnes, når CFC-indkomsten skal gøres op. Dette betyder også, at der er en vis usikkerhed i forbindelse med disse embedded royalties, og hvordan de skal gribes an, såfremt det foreslåede træder i kraft. Med et nyt begreb er det som altid relevant at definere, hvad det er, og efter definitionen, så har det været relevant at se på, hvornår og hvordan disse skulle

medregnes. Som nævnt så er der ikke klarlagt, hvordan selve beregningen af embedded royalties skal foregå, men såfremt at selskabet er omfattet af reglerne for CFC-beskatning, så skal embedded royalties medregnes. Derfor er embedded royalties, når et selskab på baggrund af et andet selskabs immaterielle aktiv producerer og sælger en vare. I den forbindelse vil en del af den salgssum kunne henføres til det immaterielle aktiv, og heraf skal embedded royalties beregnes. I forhold til hvor de skal medregnes, så afhænger det af ejerforholdet af selskabet. Såfremt datterselskabet selv udvikler patenterne, så skal moderselskabet ikke medregne det, hvorimod hvis moderselskabet køber sig ind, og opnår bestemmende indflydelse, så vil allerede eksisterende patenter skulle medregnes. Der er også blevet analyseret på, hvordan der kan beskattes, for strukturen i selskabet betyder meget for beskatningsmulighederne for staterne. Det har indflydelse på om en DBO eventuelt kan komme i spil, hvilket har medført, at analysen har set på en dom fra Schweiz, for at afklare dette samspil. Dommen fra Schweiz konkluderer, at CFC-reglerne ikke strider mod reglerne i DBO'en, og derfor kan CFC-reglerne også anvendes, hvis Danmark har en DBO med et land, der ikke er forpligtet til at have CFC-regler. DBO'en har til formål at fordele beskatningsretten for en given indtægtstype, og for royalties er dette en "kan kun" beskatning, hvilket betyder, at det denne indtægt kun kan beskattes i domicillandet. Finder DBO'en dog anvendelse blev det næste spørgsmål, for der er tale om en økonomisk dobbeltbeskatning, når der er tale om royalties i CFC sammenhæng, og derfor anvendes den ikke her. For at vende tilbage til det med strukturen og dens betydning for, hvordan der kan beskattes, når det kan konkluderes, at DBO'er og CFC ikke som udgangspunkt udgør en problemstilling for hinanden, så er der i ovenstående gennemgået et eksempel på, hvordan flere selskaber kan blive omfattet af CFC-beskatning på trods af de ikke nødvendigvis alene står med en majoritet, der ellers ville gøre dem omfattet af dette. Den administrative byrde må derfor også her anses som værende øget, da disse tilknyttede selskaber, der nu skal tælles med i, når der ses på kontrolbetingelsen, ikke kræver en majoritet for at skulle medregnes.

Det kan endvidere konkluderes, at der i nyere EU praksis og den generelle misbrugs klausul der er indført i LL § 3, fra EU's side er stillet skarpt fokus på hvornår selskabskonstruktioner er i strid med EU-retten. Det har betydet, at det er blevet hvilke konstruktioner, der er i strid med EU-retten, nærmere bestemt de kunstige arrangementer. Hvis der er tale om sådanne er der i LL § 3 og ud fra beneficial owner sagerne lagt op til, at EU-retten kan helt tilsidesættes for at kunne bekæmpe skatteundgåelse.

4 Konklusion og perspektivering

4.1 Konklusion

I specialet er der taget stilling til flere problemstillinger i forbindelse med CFC-beskatning samt lovforslaget, der forventes vedtaget i dets nuværende form. Løbende er der yderligere kommet flere relevante problemstillinger, der har været nødvendige at behandle for en grundig analyse af området. For at opnå en grundlæggende forståelse for emnet har det været relevant at undersøge, hvad formålet med reglerne er. Dette formål er nødvendigt for at kunne belyse, hvorvidt reglerne har den ønskede effekt samt rammer den tilsigtede målgruppe. I den forbindelse må det konkluderes, at formålet med CFC-beskatning er at sætte værnregler op mod selskabskonstruktioner, der har til formål undergrave de nationale skattesystemer herunder skattegrundlaget. Disse værnregler er Danmark forpligtet til at indføre i dansk ret såvel som øvrige tiltrådte lande skal indføre det i deres retssystem. Årsagen til EU med et direktiv bevæger sig ind på grænsen for skattepolitik i medlemsstaterne skal ses i det forhold, at de ønsker sikring af medlemsstaternes skattegrundlag, og samtidig sikre, at den frie etableringsret ikke misbruges, men ej heller indskrænkes. I forhold til indskrænkning af etableringsretten, så var dette et af de bærende spørgsmål i Cadbury Schweppes sagens, hvor analysen af denne finder frem, at CFC-reglerne som udgangspunkt ikke strider mod den frie etableringsret, så længe de udelukkende har til formål at hindre anvendelsen af kunstige arrangementet, for at undgå beskatning ved den retmæssige medlemsstat. Med en forståelse for formålet bag reglerne blev det undersøgt, hvorfor en omfattende ændring af de nuværende regler er nødvendig, og i den forbindelse om disse nye regler i overensstemmelse med det EU-retten kom frem til i sagen med Cadbury Schweppes. Med baggrund i denne problemstillingen fandtes det relevant at undersøge baggrunden for direktivets tilblivelse, og i præambelen til dette beskrives nødvendigheden for en samlet indsats. Med en samlet indsats refereres der til, at EU i samarbejde med de nationale medlemsstater samt virksomheder og øvrige af EU's partnere, hvilket eksempelvis kunne være OECD. Netop OECD har også stort fokus på problemstillingen vedrørende udhuling af skattegrundlaget, hvilket har medført, at CFC har fået dets egen rolle i forbindelse med OECD's BEPS projekt. Det omtales at en ændring er nødvendig, for at bekæmpe manipulationen af skattesystemerne indenfor EU. Som nævnt er der tale om et direktiv fra EU's side, hvilket betyder direktivets artikler skal implementeres i dansk national ret. Direktivet er vedtaget med minimumsharmonisering, hvilket giver Folketinget en form for frihed i forhold til, at skærpe de værnregler, der fremgår af direktivet, men fortsat under hensyntagen til EU-retten, og dermed i dette tilfældet specielt den frie etableringsret. Danmark har på flere områder lagt op til at skærpe kravene yderligere end krævet fra EU. Denne skærpelse omfatter blandt andet, kravet for at være omfattet af CFC-beskatning skærpes fra de

krævede 50% til blot 33% af indkomsten skal være blandt de i SEL § 32, stk. 5 nævnte indkomsttyper, der anses som værende CFC-indkomst. En sådan skærpelse vil jf. Cadbury Schweppes dommen, og dens præmisser for hindring af etableringsretten ikke udgøre en hindring, da dette ikke vil medføre en hindring i at etablere sig i andre EU-lande. Dette kan konkluderes på baggrund af, at der blot er tale om end udvidelse af mængden af virksomheder, der omfattes på baggrund af denne ændring. På baggrund af nødvendigheden af dette direktiv, er det ligeledes relevant at undersøge de reelle ændringer, og hvilken betydning disse har. I den forbindelse er betingelserne, samt indkomsttyperne omfattende af CFC-reglerne blevet gennemgået for før samt de ændringer, der ligger op til i direktivet samt lovforslaget. Betingelserne er som allerede nævnt, at kravet til CFC-indkomst skærpes således, at blot 33% er krævet mod de nuværende 50%. Samtidig udgår aktivbetingelsen, hvilket betyder at et af kravene ikke længere er, at minimum 10% af de samlede aktiver gennemsnitligt er finansielle aktiver. Kontrolbetingelsen skærpes således, at det nu bliver muligt, at blive anset som værende tilknyttet et selskab, og på den måde indirekte opnå indflydelse i et 3. selskab. I forbindelse med aktivbetingelsen udgår, så udgår der ligeledes en større administrativ byrde for virksomhederne, da de ikke længere skal opgøre denne gennemsnitligt for året, og netop denne administrative byrde er blandt virksomhedernes store bekymringer. Den administrative del bliver dog ikke nødvendigvis mindre, da ændringen af kontrolbetingelsen medfører en større administrativ byrde for virksomhederne. Betingelserne er ikke de eneste ændringer, da også typer af CFC-indkomst er blevet udvidet. Med den forventede ændring, lægges der op til, at enkelte af de eksisterende punkter skal lægges ind under øvrige punkter, og samtidig skal der tilføjes og præciseres på andre punkter. Den mest markante ændring i typerne af CFC-indkomst findes i, at royalties som selvstændig begreb skal nævnes. Netop i forbindelse med royalties indskræpes det også, at de såkaldte embedded royalties vil være omfattet af CFC-beskatning. Selskaberne skal derfor tage stilling til et nyt begreb, og hvordan dette skal gribes an. Dette har medført en vis skepsis, og igen med henvisning til den administrative byrde ved opgørelsen og kontrollen af disse embedded royalties. Dette nye begreb er defineret i både direktiv samt det danske lovforslag, hvor det beskrives som anden indkomst fra immaterielle aktiver i forbindelse med salg, hvilket i praksis vil betyde, at sælges et produkt på baggrund af en immateriel rettighed, så skal en del af denne salgssum beregnes som CFC-indkomst, da denne vil være en såkaldt embedded royalty. I forhold til at tildele beskatningsret, så vil CFC-reglerne som udgangspunkt give nationen, hvor moderselskabet er hjemmehørende end beskatningsret af CFC-indkomsten. CFC-reglerne er dog ikke ene om, at ville fordele beskatningsretten i specifikke situationer, da dobbeltbeskatningsoverenskomster også forsøger at løse denne opgave. Dette kan resultere i en konflikt om, hvor beskatningsretten ender, men der er via analysen fundet frem til, at DBO'er som

udgangspunkt kun fordeler beskatningsret, når der er tale om juridisk dobbeltbeskatning, hvorimod at de fleste situationer med CFC-beskatning vil være af typen økonomisk dobbeltbeskatning, hvorfor de som udgangspunkt ikke konflikter. I den forbindelse er der analyseret en dom fra Schweiz primært af 2 årsager. Den ene årsag omhandler samspillet med lande udenfor EU, og dermed lander, som ikke er forpligtet til at have lignende regler. Yderligere så tager denne dom stilling til, hvorvidt CFC-reglerne strider mod DBO'erne. På baggrund af denne analyse kan det konkluderes, at Landsskatteretten ikke finder CFC-reglerne som værende i strid med den mellem landene indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst. Samtidig kommer Landsskatteretten frem til, at CFC-reglerne også her kan finde anvendelse, hvilket besvarer spørgsmålet om beskatning ved at konkludere, beskatning som udgangspunkt finder sted efter reglerne om CFC-beskatning.

På baggrund af de ovenstående delspørgsmål samt konklusionen på disse, så er det muligt at besvare den egentlige problemformulering, om hvorvidt Danmarks implementering af skatteundgåelsesdirektivet er i overensstemmelse med de fællesskabsretlige regler. I den forbindelse må det på baggrund af dette speciale, samt de analyser, som er foretaget konkluderes, at CFC-reglerne har vidtgående muligheder. Dette indebærer muligheden at beskatte selskaber i udlandet, såfremt det overholder de EU-traktatbundne rettigheder, hvilket i CFC-retlig henseende som udgangspunkt vil være ikke at hindre den frie etableringsret. Denne grænse blev sat med Cadbury Schweppes dommen, hvori EF-Domstolen fastslog, at CFC-reglerne ikke var i strid med etableringsretten, og derfor måtte anses som værende i overensstemmelse med EU-retten.

4.2 Perspektivering

Set i lyset af konklusionen, så er det relevant at perspektivere specialets resultater til en samfundsmæssig kontekst, samt diskutere hvad der fremadrettet kan arbejdes med. I forhold til den samfundsmæssige kontekst, så vil virksomheden fremadrettet være forpligtet til en mere omfattende gennemgang af dets interesse i andre selskaber, da dette kan medføre, at de vil blive anset som et tilknyttet selskab, og derved skulle medregne CFC-indkomst for et andet selskab end tidligere. Det er vigtigt for virksomheder derfor at have et komplet overblik over deres forhold til andre selskaber, da majoritet ikke længere er påkrævet, for at selskabets stemmer i andre selskaber skal medregnes for dem. Derfor er det nødvendigt, at selskaberne er mere opmærksomme på deres interne forhold. I forhold til disse interne forhold, og den nye virkelighed med embedded royalties, så er selskaberne ligeledes ved opkøb af selskaber nødt til at være opmærksomme på disse embedded royalties, da disse kan få indflydelse på en væsentligt forøget beskatning end først antaget. Den skærpede

kontrolbetingelse er for selskaberne formentligt årsagen til de største ændringer, når det bliver gjort muligt, at CFC-beskatte mere end et selskab, og definere flere selskaber som moderselskaber. Dette kan være medvirkende til, at selskaber, der ønsker at besidde en aktiepost i andre selskaber, bør overveje dette endnu engang, da det som tidligere kan medføre, at de ved 25% af rettighederne betragtes som værende tilknyttet. Denne tilknytning gør, at de på trods af manglende bestemmende indflydelse kan blive påvirket af selskabets handlinger, i forhold til et 3. selskab, hvori de begge besidder rettigheder.

I forhold til hvad der fremadrettet kan gøres, så er det vores vurdering, at der skal udarbejdes retningslinjer vedrørende embedded royalties, da det må anses som værende særdeles mangelfuldt på nuværende tidspunkt i forhold til beregningen af disse. En afklaring på dette spørgsmål vil medføre, at selskaberne omfattet af CFC-beskatning har en mere oplyst baggrund for at kunne opgøre disse, og derfor vil det kunne løse eventuelle problemstillinger vedrørende beregningen af disse. Selve definitionen er fastlagt og beskrevet, således dette ikke burde medføre yderligere spørgsmål til dette, og flere af de øvrige ændringer af indkomsterne omhandler allerede tidligere behandlede typer, men hvor de er kommet under andre punkter. Embedded royalties må derfor anses som værende et punkt, som fremadrettet kræver yderligere fokus fra både lovgivers, men også selskabernes side således der udarbejdes klare retningslinjer, hvor målet med dem opfyldes samtidig med, at selskaberne har gode betingelser for at opfylde dette.

5 Litteraturliste

Bøger:

- Jakob Bundgaard mfl. "Skatteretten 3", 6. Udgave, Karnov Group, 2015, kapitel 6
- Peter Koerver Schmidt, Dansk CFC-Beskatning, 1. Udgave, Karnov Group, 2013.

Andre publikationer:

- OECD "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules" Action 3: Final report, 2015.
- OECD modeloverenskomst 2017
- Lovforslag nr. L 28
- Lovforslag nr. L 28 A
- Lovforslag nr. L 28 B
- Bilag 26 til L 213
- Direktiv 2016/1164 – "skatteundgåelsesdirektivet" samt "ATAD"
- Forslag til afgørelse af General advokat Léger sag C-196/04
- Det europæiske råds konklusioner af 18 december 2014
- Forslag til Rådets direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse
- Hørings svar fra Danske Revisorer af 29. juni 2018 vedrørende lovudkast til implementering af skatteundgåelsesdirektivet
- Den juridiske vejledning, C.F.8.1.1, SKAT.

Internetsider:

- <https://tradingeconomics.com/hungary/corporate-tax-rate> (26-03-2019)
- https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/france/index_en.htm (26-03-2019)

Domsliste:

- C-196/04 – Cadbury Schweppes
- C-116/16
- C-117/16
- C-115/16
- C-118/16
- C-119/16
- C-299/16
- SKM2004.439.