

# Definitionen af CFC-indkomst og adgangen til dispensation – en kommentar til to nyere afgørelser

Af ph.d. Peter Koerver Schmidt, adjunkt, Copenhagen Business School,  
Senior Associate, CORIT Advisory P/S

I artiklen kommenteres to nyere afgørelser omhandlede CFC-reglerne for selskaber. Først behandles Skatterådets afgørelse i SKM2013.649.SR, der bl.a. angik, hvorvidt et udenlandsk datterselskabs indkomst udgjorde CFC-indkomst i form af vederlag for anvendelse af immaterielle aktiver. Derpå omtales kendelsen SKM2014.280.LSR, hvori Landsskatte retten – modsat Skatterådet – kom frem til, at betingelserne for dispensation fra CFC-reglerne var opfyldt.

## 1. Introduktion

Som bekendt indebærer CFC-reglerne for selskaber, at et moderselskab i visse tilfælde skal medregne indkomst oppebåret af et datterselskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. SEL § 32. Formålet med reglerne er at hindre, at det danske skattegrundlag udhules som følge af, at finansielle/mobile aktiver og indkomst placeres i datterselskaber hjemmehørende i lavskattelande.<sup>1</sup>

Kort fortalt finder de danske CFC-regler i SEL § 32 anvendelse på selskaber eller foreninger mv. som nævnt i SEL § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, når følgende tre hovedbetingelser er opfyldt:

1. Kontrolbetingelsen – Selskabet eller foreningen er moderselskab for et andet selskab eller en anden forening mv. (datterselskabet), jf. definitionen i SEL § 32, stk. 6.
2. Indkomstbetingelsen – Datterselskabets CFC-indkomst, opgjort efter SEL § 32 stk. 4 og 5, i indkomståret udgør mere end halvdelen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst, jf. SEL § 32, stk. 1, nr. 1.

3. Aktivbetingelsen – Datterselskabets finansielle aktiver gennemsnitligt i indkomståret udgør mere end 10% af selskabets samlede aktiver, jf. SEL § 32, stk. 1, nr. 2.

Hvis betingelserne for CFC-beskatning er opfyldt – og hverken undtagelsesbestemmelserne eller dispensationsbestemmelsen kan bringes i anvendelse – skal moderselskabet medregne datterselskabets samlede indkomst til sin egen skattepligtige indkomst, såfremt datterselskabets indkomst er positiv, jf. SEL § 32, stk. 1. Hvor stor en del af datterselskabets samlede indkomst der skal medregnes, afhænger af moderselskabets ejerandel og af, i hvor stor en del af indkomståret moderselskabet har haft bestemmende indflydelse, jf. SEL § 32, stk. 7. Der gives nedslag for datterselskabets danske og udenlandske skatter, jf. SEL § 32, stk. 11.

## 2. SKM2013.649.SR

Skatterådets afgørelse angik en række spørgsmål om henholdsvis skattemæssigt hjemsted, beskatning af udbytte og CFC-beskatning. I det følgende vil kun sidstnævnte spørgsmål blive behandlet. Konkret angik CFC-spørgsmålet, hvorvidt et udenlandsk datterselskabs indkomst overvejende bestod af CFC-indkomst, i form af vederlag for anvendelse af immaterielle aktiver.

De typer af indkomst, der kvalificerer som CFC-indkomst, er udtømmende opregnet i SEL § 32, stk. 5, nr. 1-10. Omfattet er forskellige typer af indkomst, som formodes at være mobile og dermed forholdsvis lette at placere i et udenlandsk datterselskab.<sup>2</sup> Af

bestemmelsens nr. 6 fremgår det, at CFC-indkomsten omfatter betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver samt fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver. Dog skal betalinger fra selskaber, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet for anvendelse af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, som er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed, ikke medregnes til CFC-indkomsten.

Af bestemmelsens ordlyd fremgår endvidere, at begrebet immaterielle aktiver omfatter enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke eller mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer. Afgrænsningen følger artikel 12, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.<sup>3</sup> Der er således ikke fuldt sammenfald mellem definitionen af immaterielle aktiver i CFC-reglerne og den almindeligt anvendte og brede definition af begrebet immaterielle aktiver i dansk skatteret.<sup>4</sup> Den snævrere definition, som anvendes i CFC-reglerne, synes således alene at omfatte de lovbestemte immaterielle rettigheder samt know how.<sup>5</sup>

Ved CFC-vurderingen kan det i praksis være af stor betydning at afgrænse datterselskabets royalties fra andre typer af indtægter – f.eks. indtægter ved levering af tjenesteydelser. Betalinger for brugsretten til software kan efter omstændighederne behandles som royalties og dermed som CFC-indkomst, jf. Ligningsrådets afgørelse i SKM2001.522.LR.<sup>6</sup> I sagen fastslog Ligningsrådet, at et datterselskabs indtægter – der ifølge referatet af afgørelsen udgjorde vederlag for udstedelse af en brugsret til egenudviklet computersoftware og serviceydelser i forbindelse hermed – skulle anses som finansielle indtægter i henhold til dagældende SEL § 32.<sup>7</sup> Afgørelsen er analyseret af *Arne Møllin Ottosen* og *Jørn Vestergaard-Jensen* i SU 2002.67, der erklærer sig enige i Ligningsrådets afgørelse, men samtidig med rette påpeger, at den i sagen omhandlede "brugsret" formentlig reelt ikke (kun) var en brugsret, men derimod en licensret til at foretage eksemplar fremstilling i forbindelse med videredistribution, hvorfor vederlaget klart skulle betragtes som en royalty.<sup>8</sup>

## 2.1 FAKTUM

Anmodningen om bindende svar var indsendt af det danske selskab A ApS, hvis ejerkræds bestod af 18 såvel juridiske som fysiske personer. A ApS havde i 2012 erhvervet 60% af kapitalen i "Holdingselska-

bet" B Ltd. registreret i X-land. B Ltd. ejede 99,9% af kapitalen i "Driftsselskabet" C Ltd., der ligeledes var registreret i X-land.<sup>9</sup>

A ApS' og Holdingselskabets eneste aktivitet var at eje aktier i andre kapitalselskaber. Minimum 95% af Driftsselskabets aktivitet bestod i formidling af online-spillefirmaers ydelser til online-spillere.

Konkret indgik Driftsselskabet aftaler med online-spillefirmaer om markedsføring af online-spillefirmaets spilydelser. Disse aftaler, som Driftsselskabet indgik for at opnå indtægterne, benævntes typisk Rake Back-aftaler, Value Deals eller tilsvarende.

Driftsselskabet drev også flere fora, hvor Driftsselskabets brugere kunne kommunikere med hinanden, Driftsselskabet og spiludbydere. Driftsselskabets kunder betalte ikke noget kontingent eller lignende vederlag for deres medlemskab af Driftsselskabets fora.

Driftsselskabets indtægtsgivende aktivitet bestod i at oplyse Driftsselskabets brugere om de pågældende spillefirmaers spilydelser. Såfremt Driftsselskabets brugere efterfølgende købte spilydelser hos spillefirmaet gennem Driftsselskabet, ville Driftsselskabet opnå ret til et vederlag fra spillefirmaet. Driftsselskabets indtjening ville typisk være afhængig af den enkelte spillers omsætning hos den enkelte spiludbyder.

Endvidere betalte spiludbyderne Driftsselskabet for reklamering, forstået som vederlag for opsætning af bannere og wallpapers på Driftsselskabets hjemmesider. Driftsselskabets hjemmesider var hosted hos en række forskellige hosting-selskaber i forskellige lande. Alt øvrigt IT-udstyr ejet af Driftsselskabet, såsom arbejdscomputere, befandt sig i X-land. Driftsselskabets og Holdingselskabets aktiviteter blev således udført fra kontoret i X-land.

Spørger havde oplyst, at Driftsselskabet som sådan ikke ejede immaterielle aktiver. Selskabet havde dog rettigheden til at udnytte en række internetdomæner. Driftsselskabet modtog ikke vederlag for anvendelsen af disse domæner, idet Driftsselskabet selv anvendte de pågældende domæner i forbindelse med driften.<sup>10</sup> Driftsselskabets primære aktivitet bestod således i at henvise spillere til forskellige udbydere.

Holdingselskabet og Driftsselskabets daglige ledelse og tegningsberettigede person, var selskabernes direktør. Foruden D havde Driftsselskabet tre medarbejdere ansat på kontoret i X-land. En medarbejder var IT-ekspert og programmør og stod for udvikling og vedligehold af Driftsselskabets hjemmesider. En medarbejder var daglig leder af online forums og varetog derudover opgaver i forbindelse med samarbejdspartnere, kundesupport samt opdatering af hjemmesidetilbud. Endelig stod en medarbejder for

den daglige Search Engine Optimization, der overså hjemmesidernes positionering på Google, herunder hjemmesidernes indbyrdes samarbejde. Derudover indkøbtes konsulentydelse i form af produkter (tekster) fra content writers. På tidspunktet for anmodningen om bindende svar var der ansat en konsulent med en fast månedlig aftale og en konsulent, der blev hyret efter periodisk behov.

Afslutningsvis var det oplyst, at Driftsselskabet overvejede at erhverve aktiverne fra en konkurrent, som i hovedtræk udøvede samme aktivitet som Driftsselskabet.

## 2.2 SKATTERÅDETS AFGØRELSE

På baggrund af spørgers oplysninger lagde SKAT til grund, at Driftsselskabet ikke ville oppebære indkomst omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 2-5 og 7-10. Endvidere lagde SKAT til grund, at Driftsselskabets renteindtægter og renteudgifter – omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 1 – maksimalt ville udgøre 5% af Driftsselskabets indkomster og fradragsberettigede udgifter. Afgørende for vurderingen i forhold til CFC-indkomstbetingelsen ville således være, om Driftsselskabets indkomst primært skulle anses for at bestå af vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, som omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 6.

I den forbindelse henså SKAT til det oplyste om, at Driftsselskabet som sådan ikke ejede immaterielle aktiver, og at Driftsselskabet ikke modtog vederlag for anvendelsen af de internetdomæner, som Driftsselskabet havde ret til at benytte. SKAT hæftede sig således ved, at Driftsselskabets indkomst for ca. 95% vedkommende bestod af betalinger fra spiludbydere for anvendelse af Driftsselskabets hjemmesider til reklame og for Driftsselskabets formidling af spilleudbydere. Sådanne betalinger udgjorde efter SKATs opfattelse ikke vederlag for anvendelse af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, hvorfor betalingerne ikke skulle anses for omfattet af SEL § 32, stk. 5, nr. 6. CFC-reglernes indkomstbetingelse var således ikke opfyldt.

Både SKATs indstilling og begrundelse blev tiltrådt af Skatterådet, hvilket efter min opfattelse forekommer korrekt.<sup>11</sup>

## 3. SKM2011.238.SR

Som CFC-betingelserne er udformet, er særligt den finansielle sektor eksponeret for at blive omfattet af reglerne, da det af den udtømmende opregning i SEL § 32, stk. 5, fremgår, at skattepligtige indkomster i forbindelse med forsikringsvirksomhed, virksomhed

som penge- eller realkreditvirksomhed eller finansiell virksomhed i øvrigt omfattes af definition af CFC-indkomst, jf. bestemmelsens nr. 9. På den baggrund blev der med vedtagelsen af L 99 (2001/02 – 2. samling) indført adgang til, at Ligningsrådet – nu Skatterådet – kan give dispensation fra anvendelse af CFC-reglerne, såfremt en række kumulative betingelser opfyldes, da CFC-reglerne ikke skal hindre de omfattede finansielle selskaber i at etablere et datterselskab, når datterselskabet hovedsageligt driver virksomhed med uafhængige parter i sit eget hjemland.<sup>12</sup>

Det følger således af SEL § 32, stk. 2, at Skatterådet kan tillade, at et datterselskab ikke skal være omfattet af bestemmelsens stk. 1, hvis følgende betingelser er opfyldt, jf. bestemmelsens 2. og 3. pkt.:

1. Datterselskabet har koncession til at udøve forsikrings-, realkredit-, fondsmægler-, investeringsforvaltnings- eller bankvirksomhed og er underlagt offentligt tilsyn.
2. Den væsentligste del af indkomsten kommer fra virksomhed med kunder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende.
3. Den væsentligste del af indkomsten kommer fra virksomhed med kunder, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet, jf. ligningslovens § 2, stk. 2.
4. Datterselskabets kapitalgrundlag overstiger ikke, hvad driften af forsikrings-, realkredit-, fondsmægler-, investeringsforvaltnings- eller bankvirksomheden tilsiger.
5. Datterselskabet er dansk, eller beskatningen af udbyttet fra datterselskabet til moderselskabet vil skulle frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU (tidligere direktiv 90/435/EØF) eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Ved kendelsen i SKM2014.280.LSR lagde Landsskatteretten til grund, at Skatterådets afslag på dispensation alene havde været begrundet i, at betingelse nr. 2 ikke var opfyldt. Landsskatteretten fokuserede derfor på betingelse nr. 2, hvilket også vil være tilfældet i det følgende.

Af forarbejderne til dispensationsbestemmelsen fremgår, at kravet – om, at den væsentligste del af indkomsten skal komme fra virksomhed med kunder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende – som hovedregel vil være opfyldt, hvis datterselskabets indtægter fra virksomhed på det hjemlige marked er mindst dobbelt så store som indtægterne fra virksomhed med udenlandske kunder. Endvidere fremgår, at private kunder er hjemlandskunder, hvis den pågældende bor i landet, mens virksomheder

anses for at være hjemlandskunder, hvis kundeforholdet vedrører virksomhed udført i det pågældende land.<sup>13</sup>

I øvrigt følger det af forarbejderne, at der skal ses på de reelle kundeforhold ved vurderingen af, om datterselskabet opfylder betingelserne. Eksempelvis skal der ses igennem back-to-back arrangementer i forbindelse med vurderingen af, om samhandlen er med uafhængige parter. Et selskab, som opfylder betingelserne, må siges at drive almindelig forsikrings- eller bankvirksomhed uden væsentlig grænseoverskridende aktivitet, og er ikke placeret i det pågældende land med henblik på at opnå skattemæssige fordele i forhold til Danmark eller andre lande. Et sådant selskab bør derfor ifølge lovgiver ikke være omfattet af CFC-reglerne.<sup>14</sup>

### 3.1 FAKTUM

Det danske selskab H1 Holding A/S ejede bl.a. datterselskabet H2 S.A., som var hjemmehørende i Luxembourg. H1 Holding A/S' formål var at besidde aktier i selskaber, der drev fondsmæglervirksomhed og dermed forbunden virksomhed, i selskaber der drev virksomhed med administration af investeringsforeninger, og i selskaber der leverede edb-ydelser og -systemer til den finansielle sektor. H1 havde endvidere til formål at drive virksomhed med aktiviteter, der stod i forbindelse med eller havde tilknytning til ovennævnte virksomheder.

H2 S.A. havde hovedsæde i Luxembourg og havde herudover lokale repræsentationskontorer i fem andre europæiske lande. Selskabet blev stiftet i 2001, var godkendt af det luxembourgske finanstilsyn som investeringsforvaltningsselskab og stod for administrationen og forvaltningen af investeringsforeningen H15 SICAV. H2 S.A. havde herudover ansvaret for koncernens internationale distribution og udførte i mindre omfang kapitalforvaltning og rådgivning for pengeinstitutter og institutionelle investorer.

H15 SICAV var en luxembourgske investeringsforening med 14 afdelinger (subfunds), som blev stiftet i Luxembourg den 10. oktober 2001 på initiativ af H1 Holding A/S. H15 SICAV opfyldte bestemmelserne i direktiv 85/611/EØF af 20. december 1985 med ændringer, og investorerne i investeringsforeningen var spredt over en række forskellige lande.

H2 S.A. havde siden stiftelsen af H15 SICAV i 2001 fungeret som administrator (management company) i H15 SICAV. I henhold til administrationsaftalen mellem H2 S.A. og H15 SICAV skulle H2 S.A. markedsføre H15 SICAV. Dette skete blandt andet via H2 S.A.'s lokale repræsentationskontorer i fem andre europæiske lande. I 2008 hidrørte 97,5% af indtjeningen i H2 S.A. fra H15 SICAV, mens tallet i 2009 var 97,2%.

På vegne af H1 Holding A/S blev der i medfør af SEL § 32, stk. 2, anmodet om fritagelse for CFC-beskatning i 10 år fra og med indkomståret 2008 vedrørende H2 S.A.<sup>15</sup>

### 3.2 SKATTERÅDETS AFGØRELSE

Som følge af, at H2 S.A. administrerede og forvaltede kapitalen i H15 SICAV, fandt Skatteministeriet, at H2 S.A. måtte anses for reelt at have en betydelig indflydelse på H15 SICAV. Endvidere fandt Skatteministeriet, at det ikke var H15 SICAV, men derimod H15 SICAV's bagvedliggende investorer, der udgjorde H2 S.A.'s reelle kunder. I den forbindelse lagde Skatteministeriet bl.a. vægt på, at det i H2 S.A.'s regnskab for 2008 var anført, at H2 S.A. ville tilbyde ydelser til kunder i 16 lande via den pågældende investeringsforening. Imod denne opfattelse anførte anmoder, at H2 S.A. ikke modtog nogen indtægter direkte fra de bagvedliggende investorer, samt at H15 SICAV udgjorde en selvstændig juridisk enhed såvel civilretligt som skatteretligt. Skatteministeriet fastholdt imidlertid sin indstilling og fandt på baggrund af en samlet konkret vurdering, at H2 S.A. ikke kunne anses for at drive finansiell virksomhed, hvor de reelle kundeforhold tilsagde, at den væsentligste del af indkomsten stammede fra virksomhed med kunder i det land, hvor datterselskabet var hjemmehørende. Skatterådet tiltrådte indstillingen og begrundelsen.<sup>16</sup>

### 3.3 LANDSSKATTERETTENS KENDELSE

Efter at have sammenfattet sagens faktum indledte Landsskatteretten med at konstatere, at det på baggrund af forarbejderne til dispensationsbestemmelsen i SEL § 32, stk. 2, måtte lægges til grund, at bestemmelsen kun sigter på dispensation i tilfælde, hvor den heraf omhandlede virksomhed drives uden væsentlig grænseoverskridende aktivitet mellem uafhængige parter, hvor der ses på de reelle kundeforhold.

Derpå bemærkede Landsskatteretten, at det i relation til afslaget på dispensation måtte lægges til grund, at det forhold, at det ikke var H15 SICAV, men de bagvedliggende investorer, som Skatterådet anså for de reelle kunder, ikke var begrundet i, at H15 SICAV skulle anses for at være skattemæssig transparent. Hertil kom, at der ud fra sagens oplysninger ikke var grundlag for at antage, at H2 S.A. og H15 SICAV skulle anses for koncernforbundne i relation til LL § 2, stk. 2.

I forlængelse heraf konstaterede Landsskatteretten, at den indflydelse, som H2 S.A. havde på H15 SICAV - i kraft af indholdet af administrationsaftalen indgæet mellem disse - ikke i sig selv kunne begrunde, at indkomsten fra H15 SICAV reelt måtte

anses at komme fra H15 SICAV's bagvedliggende investorer. Dette sås heller ikke at kunne begrundes i sagens oplysninger i øvrigt, herunder oplysningerne i regnskabet for 2008.

Landsskatteretten fandt derfor, at betingelsen – om at den væsentligste del af indkomsten skal komme fra virksomhed med kunder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende – var opfyldt, hvorfor der ikke var grundlag for at opretholde Skatterådets afslag. Landsskatteretten lod derfor sagen overgå til fornyet behandling ved Skatterådet, og bemærkede samtidig, at der ikke fra rettens side var taget stilling til eventuel fastsættelse af vilkår.

#### 4. Afsluttende bemærkninger

Den først omtalte afgørelse – SKM2013.643.SR – illustrerer, at afgrænsningen af, hvad der udgør CFC-indkomst til stadighed giver anledning til udfordringer. Dette kan dog næppe helt undgås, og samlet set synes indkomstbetingelsen velegnet til at afgrænse CFC-reglernes anvendelsesområde. Endvidere må det anses som positivt, at lovteksten indeholder en eksplicit opregning af de forskellige typer af CFC-indkomst, hvilket ikke altid er tilfældet i andre landes CFC-lovgivning.

Spørgsmålet behandlet af Landsskatteretten i SKM2014.280.LSR berører efter min opfattelse et mere problematisk hjørne af de danske CFC-regler, bl.a. fordi de i loven fastsatte betingelser for dispensation kan give anledning til en række fortolkningsvanskeligheder. Selvom der således i mine øjne kan findes udmærkede holdepunkter for Skatterådets oprindelige fortolkning af indholdet af dispensationsbestemmelsens betingelse nr. 2,<sup>17</sup> kan Landsskatterettens kendelse bestemt forsvares, når der henses til sagens konkrete omstændigheder og den uklarhed, som hersker i relation til forståelsen af forarbejdernes udsagn om, at der skal ses på de reelle kundeforhold.

I den forbindelse bør problemstillingens EU-retlige dimension heller ikke glemmes. Klager gjorde ved Landsskatteretten i anden række gældende, at dispensationsbetingelse nr. 2 er i strid med art. 49 TEUF om den fri etableringsret, art. 56 TEUF om den fri bevægelighed for tjenesteydelser og/eller i strid med art. 63 TEUF om kapitalens fri bevægelighed. Imidlertid fandt Landsskatteretten det ikke nødvendigt at udtale sig om det EU-retlige spørgsmål, idet Landsskatteretten gav klager medhold i den tekniske fortolkning af betingelse nr. 2, hvorefter afslaget ikke kunne opretholdes. Af denne årsag analyseres spørgsmålet ikke nærmere i nærværende artikel, idet

det dog skal bemærkes, at dispensationsbetingelse nr. 2 efter min vurdering nok er for vidtgående.<sup>18</sup>

I øvrigt synes det på baggrund af Landskatterettens kendelse værd igen at sætte spørgsmålstegn ved, om afgrænsningen af de danske CFC-reglers anvendelsesområde, herunder samspillet med dispensationsbestemmelsen, er hensigtsmæssigt udformet. Som følge af, at CFC-reglerne ikke længere opererer med en lavskattebetingelse – og fordi skattepligtige indkomster i forbindelse med forsikringsvirksomhed, virksomhed som penge- eller realkreditvirksomhed eller finansiell virksomhed i øvrigt omfattes af den udtømmende opregning af CFC-indkomst i SEL § 32, stk. 5 – bliver koncerner inden for den finansielle sektor nærmest pr. definition omfattet af de danske CFC-regler. Dispensationsbestemmelsen i SEL § 32, stk. 1, 2.-4. pkt., har derfor i praksis stor betydning, selvom dispensationsmulighederne i litteraturen er blevet kritiseret for at være ganske snævre.<sup>19</sup>

Endvidere har betingelsen – om at den væsentligste del af indkomsten skal stamme fra virksomheder med kunder i samme land – givet anledning til diskussion, idet datterselskabet sagtens kan drive aktiv erhvervsvirksomhed, uden at datterselskabets kunder nødvendigvis er beliggende i samme land.<sup>20</sup> Sidstnævnte kritikpunkt var lovgiver dog allerede opmærksom på ved dispensationsadgangens indførelse, og lovgiver begrundede betingelsen med, at såfremt der blev åbnet for dispensationsadgang til selskaber uden lokalt kundegrundlag, kunne grænseoverskridende forsikringsvirksomhed i stedet for at blive udført fra Danmark udøves fra et lavskatteland.<sup>21</sup>

Til trods for at Skatteministeriets bekymring er forståelig, må (i hvert fald dele af) ovennævnte kritik tiltrædes. Det forekommer at være en noget tung løsning først pr. definition at lade hele den finansielle sektor være omfattet af CFC-reglerne, for dernæst på baggrund af en række forholdsvis snævre og ikke uproblematisk betingelser at give adgang til dispensation. Den ovenfor omtalte landsskatteretskendelse synes at være et udmærket eksempel herpå.

#### NOTER

- 1 Jf. bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser § 1, nr. 9, L 35 (1994/95).
- 2 Jf. bemærkningerne til § 11, nr. 16 i L 99 2001/02 (2. samling).
- 3 Se kommentarerne til artikel 12 i OECD's modeloverenskomst (2010), pkt. 8-19.
- 4 Om den brede definition se Claus Hedegaard Eriksen: Beskatning af immaterielle aktiver, 2007, p. 31 et seq.

- 5 Jf. Arne Møllin-Ottosen & Jørn Vestergaard-Jensen, SU 2002.67.
- 6 Se Jens Wittendorff, SU 2002.66.
- 7 Sagen omhandlede CFC-reglerne forud for ikrafttrædelsen af L 99 (2001/02 – 2. samling), hvorved CFC-indkomstbetingelsen blev objektiveret. Efter nugældende regler ville indkomsten i det udenlandske datterselskab ikke skulle betragtes som CFC-indkomst, men det skyldes, at der i sagen var tale om koncerneksterne transaktioner angående et immaterielt aktiv udviklet af datterselskabet selv, som omfattet af undtagelsen i SEL § 32, stk. 6, 2. pkt., der blev indført med vedtagelsen af L 99 (2001/02 – 2. samling).
- 8 Fra tiden før vedtagelsen af L 99 (2001/02 – 2. samling) kan endvidere nævnes SKM2001.187.LR. For yderligere herom se Peter Koerver Schmidt: Dansk CFC-beskatning – i et internationalt og komparativt perspektiv, 2013, pp. 222-223.
- 9 I besvarelsen af anmodningens spørgsmål 1 bekræftede Skatterådet, at Holdingselskabet og Driftsselskabet ikke skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. For en mere udførlig beskrivelse af faktum se selve afgørelsen.
- 10 Domænenavssystemet er skabt for at gøre kommunikationen på internettet mere brugervenlig. Domænenavssystemet kobler således en IP-adresse til et domænenavn, der f.eks. kan bestå af et almindeligt eller særegent ord eller navn, jf. Thomas Riis i Jan Trzaskowski (red.) et al: Internetretten, 2012, p. 385 et seq.
- 11 Som følge af, at Driftsselskabets primære aktivitet ikke skulle anses for at udgøre CFC-indkomst, bortfaldt anmodningens spørgsmål 3, der angik de eventuelle CFC-konsekvenser for A ApS.
- 12 Jf. lovforslagets almindelige bemærkninger, pkt. e, L 99 (2001/02 – 2. samling).
- 13 Jf. bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 11, nr. 16, L 99 (2001/02 – 2. samling). Se i øvrigt SKM2008.482.SR og SKM2008.558.SR, hvor dispensation blev meddelt.
- 14 Jf. bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 11, nr. 16, L 99 (2001/02 – 2. samling).
- 15 For en mere udførlig beskrivelse af faktum se selve kendelsen.
- 16 Jf. SKM2011.238.SR.
- 17 Jf. bl.a. omtalen heraf i Peter Koerver Schmidt, SU 2011.486.
- 18 For yderligere herom se Peter Koerver Schmidt: Dansk CFC-beskatning – i et internationalt og komparativt perspektiv, 2013, pp. 493-494.
- 19 Jf. Lars Nyhegn-Eriksen i R&R, 2007, pp. 60-66. Se endvidere Daniell Rosenlund & Søren Reinhold Andersen, SU 2007.235.
- 20 Jf. Sara Stentz Zahle & Søren Steenholdt, SR-Skat, 2007, pp. 477-489. Se også FSR's kritik heraf, bilag 79, L 99 (2001/02 – 2. samling). Eksempelvis er det blevet foreslået, at dispensation skulle tillades, selvom betingelsen om lokalt kundegrundlag ikke er opfyldt, såfremt der ikke er tale om, at en allerede eksisterende aktivitet i Danmark er blevet flyttet til et andet land, jf. henvendelse fra GE Frankona Reinsurance ApS, bilag 59, L 99 (2001/02 – 2. samling).
- 21 Jf. Høringsnotat til Skatteudvalget, bilag 19, L 99 (2001/02 – 2. samling).