

Samspillet mellem global minimumsbeskatning (Pillar 2) og CFC-beskatning

Jakob Bundgaard, Ph.D., Managing director, professor, CORIT Advisory, og Rasmus Stefansen, cand.merc.jur.

1. Indledning

Den vel nok største begivenhed inden for skatteverdenen i disse år er gennemførelsen af en international skatteaftales regler om en global minimumsskat på 15 %, de såkaldte GloBE-regler, som indfører Pillar 2-aftalen. Reglerne gennemføres i EU gennem det særlige Pillar 2-direktiv. Idet direktivet skulle være implementeret i medlemsstaternes nationale lovgivning inden udgangen af 2023, med ikrafttræden 1. januar 2024 (UTPR træder dog i kraft 1 år senere), er dette emne mere relevant end nogensinde.

Direktivet og det OECD-baserede oplæg til disse regler er uhyrlig omfattende, teknisk detaljerede og komplicerede. Derfor venter der en stor opgave for lovgivere, myndigheder, virksomheder, disses rådgivere og akademikere i de kommende år.

Med vedtagelsen af lov nr. 1515 af 12.12. 2023 (L 5 Forslag til Lov om ekstraskat for visse koncernenheder) (minimumsbeskatningsloven) er en ny retstilstand for større koncerner også i dansk ret indtrådt.

Utallige tekniske spørgsmål dukker løbende op i takt med konfrontationen af reglerne med virkeligheden. En af vores primære interesseområder er skatteretlig værnslvgivning af generel og specifik karakter.

Der findes visse lighedspunkter mellem CFC-lovgivningen og GloBE-reglerne. Af denne årsag er det relevant at overveje, hvorledes disse regler spiller sammen på det principielle såvel som på det konkrete niveau. Dette er temaet for denne artikel.

Artiklen er struktureret som følger:

- Generelt om GloBE og minimumsbeskatningsloven
- Det principielle samspil mellem de to lovgivningsområder
- Konkrete samspil
 - Betydningen af minimumsbeskatning ved anvendelse af CFC-reglerne
 - Betydningen af CFC-beskatning ved anvendelse af minimumsbeskatningen
- Afslutning

CFC-lovgivningen forudsættes læseren bekendt, idet vi har med etableret ældre lovgivning at gøre.

2. Generelt om GloBE-reglerne og minimumsbeskatningsloven

Den globale minimumsskat udspringer af det efterhånden langvarige OECD BEPS-projekt, som blev iværksat i 2013. Som bekendt ud-

gjorde det primære udkomme heraf de 15 rapporter, som hver for sig ændrede centrale dele af den internationale skatterets arkitektur. Derimod kom der ikke noget konkret ud af emne 1 om den "digitale økonomi", idet man alene over mere end 200 sider konkluderede, at der ikke findes en digital økonomi, men at økonomien i stigende grad er blevet digitaliseret. Det var derfor et markant hængeparti, at udfordringerne fra denne digitalisering ikke var blevet adresseret tilstrækkeligt.

Derfor fortsatte OECD sit arbejde med denne agenda gennem "the OECD inclusive framework on BEPS". I dette arbejde deltog over 140 lande. Arbejdet resulterede i præsentationen af en tospjle-arkitektur i 2019 (Pillar 1 og 2), først i en samlet rapport, herunder i form af et blueprint og endelig i form af egentlige modelregler (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project addressing Tax Challenges Arising from Digitalisation). Det overordnede formål var at gennemføre grundlæggende ændringer af den internationale skatterets arkitektur, som dels sikrer en ændring af reglerne om skattemæssig tilstedeværelse (nexus) og en mere "retfærdig" fordeling af profit og beskatningsret (Pillar 1), dels sikrer en "level playing field" gennem introduktionen af en global minimumsskat på 15 %. Sidstnævnte lægger en bund under den globale skattekonkurrence (Pillar 2).

Som bekendt blev der indgået en historisk aftale om reformeringen af det internationale skattesystem og dets principper 8. oktober 2021 mellem 137 lande. Arbejdet med Pillar 1 pågår fortsat, men udsigterne til en egentlig vedtagelse heraf er meget usikre. Pillar 2 er derimod allerede en realitet. Dermed er der sket en hel del siden sidst, Jakob Bundgaard skrev om Pillar 2 i dette format (i Taxo 2022 nr. 8).

OECD's Pillar 2 introducerer nye regler under anvendelse af akronymet GloBE – Global Anti-Base Erosion Rules. Disse regler skal sikre, at multinationale selskaber betaler en minimumsskat. Dette sikres ved at pålægge en top-up skat i de situationer, hvor den effektive skat er lavere end den aftalte minimumsskat.

OECD's sekretariat frigav i december 2021 modelregler til brug for designet af Pillar 2-regler. Ganske få dage senere, 22. december 2021, fremsatte EU-Kommissionen sit direktivudkast. Efter et nervepirrende politisk spil blev direktivet endeligt vedtaget med den nødvendige enstemmighed i december 2022. Pillar 2 er derfor en gældende EU-retsakt: the Council Directive on Ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union.

GloBE-reglerne indeholder to indbyrdes forbundne regler, som skal medføre, at der udløses en yderligere skat i form af en "top-up"

► Samspillet mellem global minimumsbeskatning (Pillar 2) og CFC-beskatning

skat, når den effektive skattesats (ETR) bevæger sig under 15 % i en given jurisdiktion. 15 % er tærsklen for, hvornår der er tale om en lavt beskattet aktivitet. De to regler er:

- Income inclusion rule (IIR) (som på dansk omtales som indkomstmedregnings-reglen og som findes i MBL afsnit II) og
- Undertaxed profits rule (UTPR) (som på dansk omtales som underbeskattet overskud og som findes i afsnit III i MBL).

Moderselskabet i en MNE inden for EU skal anvende IIR til at opsamle dette lands andel af top-up skatten vedrørende enhver enhed i koncernen, som er lavt beskattet (uanset hjemsted). UTPR er en såkaldt back-stop regel, som primært er tiltænkt at finde anvendelse, hvis den top-up skat, som udløses under IIR, ikke opsamles. Samtidig indeholder direktivet den mulighed for de enkelte medlemsstater, at disse kan beskatte den del af en eventuel top-up, som hidrører fra deres egen jurisdiktion, ved at indføre en såkaldt Qualified Domestic Top Up Tax (QDUT, som på dansk omtales som kvalificeret indenlandsk ekstraskat og som findes i MBL afsnit IV).

Idet direktivet stiler mod at inddæmme BEPS-risici, er der indeholdt en undtagelsesmulighed for indkomst relateret til virkelig økonomisk aktivitet (substance-based income exclusion), som er baseret på omkostninger relateret til medarbejdere og værdien af materielle aktiver. På dansk omtales denne undtagelsesmulighed som substansbaseret indkomstudelukkelse og findes i MBL § 30.

MBL følger direktivets oplæg helt tekstnært. MBL anvender danske begreber, som udgør en oversættelse af de internationale begreber. Indholdsmæssigt skulle der ikke være væsentlige forskelle. Dog har Skatteministeriet forsøgt så vidt muligt inden for rammerne af direktivet at balancere en tekstnær implementering med de særlige danske problemstillinger, som eksempelvis forenings- og fondsejede virksomheder kan forårsage.

MBL fungerer som et regelsæt, som pålægger en ekstraskat, men er adskilt fra det øvrige selskabsskattesystem, jf. p. 41 i forslaget. Ekstraskatten er derfor en særskilt skat og ikke en yderligere selskabsskat, jf. forslaget p. 41. Dette betyder, at der direkte i MBL er indsat visse bestemmelser, som afspejler den tilsvarende regulering heraf i skattelovgivningen i øvrigt. Denne lovgivningsteknik må indebære, at der i fraværet af sådanne særlige bestemmelser ikke kan bringes øvrige generelle bestemmelser i anvendelse vedrørende fortolkningen og anvendelsen af MBL's. Dette udtrykkes meget klart i forslaget generelle bemærkninger p. 42, således: *"Det forhold, at der vil blive tale om en hovedlov, der skal fungere uafhængigt af skattelovgivningen i øvrigt, indebærer, at gældende praksis og fortolk-*

ningsbidrag i øvrigt vedrørende skattereglerne vil have en begrænset betydning."

Det synes således at være tanken, at der skal etableres et helt isoleret system inden for skatteretten, som i øvrigt er bundet tæt op på regnskabsretten.

3. Det principielle overlappende anvendelsesområde bag minimumsbeskatningen og CFC-reglerne

Med den nye minimumsbeskatning vil et moderselskab blive beskattet, såfremt en eller flere af dens datterselskaber i en udenlandsk jurisdiktion identificeres som havende en effektiv skattesats (ETR) under 15 %. Konsekvensen heraf er, at moderselskabet skal opgøre og betale en top-up skat efter indkomstmedregnings-reglen. Overordnet set udregnes denne top-up skat som differencen mellem den betalte skat og den skat, der ville være betalt, såfremt den effektive skattesats (ETR) havde været 15 %.

I de fleste lande findes der allerede CFC-regler, som oftest har som konsekvens, at indkomst i et lavt beskattet og/eller finansielt udenlandsk datterselskab beskattes hos moderselskabet.

På et meget overordnet og internationalt niveau kan CFC-reglerne sammenholdes med GloBE-reglernes IIR. Dette er eksempelvis gjort af *Theophilou* i *Bloomberg Tax: Analysis of Pillar Two Primary Rules IIR – and comparison With CFC-rules, 2022*. Denne vurdering er dog sket på baggrund af OECD Blueprint, og ikke de endelige modelregler. Sammenligningen er sket med udgangspunkt i de seks byggeklodser, som OECD har identificeret i CFC-regler i OECD's BEPS-rapport 3. Med inspiration i nævnte artikel kan dette opstilles således baseret på global best practice og altså ikke forankret i dansk ret: (se skema 1).

Der er næppe tvivl om, at IIR har et bredere anvendelsesområde, end CFC-regler generelt har. Særligt tydeligt er dette, derved at IIR ikke er helliget særlige indkomsttyper. CFC-regler sikrer generelt mod "parent stripping", hvor indkomst i et moderselskab overføres til lavt beskattede datterselskaber, mens IIR fokuserer på at forebygge såvel "foreign-to-foreign stripping" og "parent stripping".

Retsfølgen af de to regelsæt er principielt set den samme, nemlig at et moderselskab bliver beskattet på baggrund af indkomst i et eller flere udenlandske datterselskaber.

De danske CFC-regler medfører, at danske moderselskaber under visse betingelser skal medregne indkomsten fra deres udenlandske (og danske) datterselskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. En af betingelserne for at være omfattet af CFC-beskat-

CFC byggekalds	Income Inclusion Rule i GloBE
<p>1. Definition af et CFC-selskab: Globalt anvendes typisk et kontrolkriterium med henblik på at fastslå, om et selskab er omfattet.</p>	<p>GloBE-reglerne anvender i stedet den regnskabsmæssige konsolideringskreds som det relevante kontrolkriterium. Baseret på kombinationen af de facto og de jure kontrol adskiller disse begreber sig ikke voldsomt.</p>
<p>2. Undtagelser fra CFC-beskatning: Typisk anvendes følgende undtagelser i en global kontekst: De minimis beløb Misbrugstest (Non genuine arrangements) En safe harbour baseret på skattesatsen og/eller sort/hvid-liste over konkrete jurisdiktioner.</p>	<p>GloBE-reglerne indeholder primært en substance carve-out (i direktivet Substance Based Income Exclusion).</p>
<p>3. Definition af indkomst Det kendetegner sædvanligvis CFC-regler, at der skelnes mellem aktiv og passiv indkomst, og der sigtes oftest mod at inddrage passiv indkomst under reglerens anvendelsesområde.</p>	<p>IIR finder anvendelse på alle former for indkomst og fritager ikke specifikke former for indkomst fra anvendelsesområdet.</p>
<p>4. Opgørelse af indkomst De fleste CFC-regler indebærer, at indkomsten skal opgøres efter skattereglerne i aktionærens hjemstat.</p>	<p>Efter IIR opgøres indkomsten efter det regnskabsmæssige udgangspunkt med de i reglerne indeholdte justeringer.</p>
<p>5. Allokering af indkomst Sædvanligvis indeholder CFC-regler en tilgang, hvorefter den relevante skatteyder identificeres, herefter, hvor meget indkomst der skal allokere, dernæst hvordan og hvornår og endelig til hvilken sats. Eksempelvis foreskriver ATAD artikel 8(3), at der skal ske inklusion baseret på aktionærens deltagelse i CFC-selskab.</p>	<p>Efter IIR gælder komplicerede regler, hvor allokering af indkomst tager udgangspunkt i det ultimative moderselskab, med modifikationer.</p>
<p>6. Lempelse for dobbeltbeskatning Typisk vil CFC-regler tillade lempelse for skat betalt af CFC-selskabet ved opgørelsen.</p>	<p>Efter IIR-reglen kræver undgåelse af dobbeltbeskatning en høj grad af koordination mellem de involverede lande. Den danske regel behandlet nedenfor er et eksempel på en fremgangsmåde til at undgå dobbeltbeskatning.</p>

Skema 1

ningsreglerne afgøres af, hvilken type indkomst der findes i datterselskabet. Konkret er det bestemte indkomsttyper, der nemt kan flyttes, som er omfattet af reglerne.

CFC-beskatningsreglerne og minimumsbeskatningsloven har dermed principielt overlappende anvendelsesområder, hvorved der kan opstå situationer, hvor et dansk moderselskab bliver omfattet af begge regelsæt på samme tid.

Dette principielle samspil har ledt kritiske røster til at argumentere for, at der næppe er behov for begge regelsæt samtidig, og at indførelsen af den globale minimumsbeskatning enten burde føre til en ophævelse af CFC-reglerne eller i det mindste til en revision heraf.¹

En snæver gengivelse af ordvalget i forarbejderne til henholdsvis CFC-reglerne og MBL/Pillar 2 vil føre til, at de to regelsæt ikke tjener identiske formål. Det er klart, at CFC-reglerne og Pillar 2-reg-

▶ Samspillet mellem global minimumsbeskatning (Pillar 2) og CFC-beskatning

lerne deler formålet om at bekæmpe BEPS (naturligvis beskrevet lidt forskelligt med mere end 25 års forskydning), men Pillar 2-reglernes målsætning om at modvirke skadelig skattekonkurrence står alene.

Dette forhold kan føre til en afvisning af behovet for at ophæve eller sanere CFC-reglerne med henblik på at reducere erhvervslivets byrder og kompleksiteten i lovgivningen. Skatteministeren har således afvist, at CFC-reglerne kan afskaffes. Skatteministeren udtalte således i forbindelse med behandlingen af MBL, at:

”Lovforslaget har til formål at imødegå den skadelige skattekonkurrence mellem landene og sikre, at de største og mest profitable koncerner betaler en skat på minimum 15 pct.

Det er et andet sigte end CFC-reglerne, som har til formål specifikt at sikre, at mobil indkomst ikke vilkårligt kan flyttes til beskatning i andre lande, herunder lande med en lavere skatteprocent end Danmark.”²

Derimod er foretaget visse mindre justeringer af reglerne og disses samspil med MBL.

Afvisningen er isoleret set korrekt, men også et lidt bekvemt standpunkt, idet Pillar 2-reglernes målsætning blev justeret undervejs i processen, og idet det overordnede værnshensyn i begge regelsæt må være overlappende. Derfor synes det forhold, at der er tekniske og designmæssige forfærdigheder på reglerne (herunder opgørelsesmåder etc.) ikke at være en uoverstigelig hindring, hvis fx EU-Kommissionen i forbindelse med fremsættelsen af Pillar 2-direktivet samtidig havde præsenteret visse ændringer til CFC-reglerne i ATA-direktivet.

Det er således væsentligt at holde sig for øje, at ingen national lovgivningsforsamling i nogen EU-stat unilateralt kan ændre eller sågar ophæve CFC-reglerne eller Pillar 2-reglerne, idet begge regelsæt udgør EU-retsakter, og at en enhver ændring heri således kræver en slavisk proces i overensstemmelse med den sædvanlige EU-lovgivningsproces.

Endvidere skulle en eventuel justering tage højde for det forhold, at tærsklen for at bringe MBL i anvendelse er relativt høj (750 mio. kr.), mens der ikke gælder en tilsvarende beløbsgrænse for CFC-reglerne. Overlappet findes således alene for selskaber, der overskrider tærskelværdien.

Baseret på ovenstående må det således konstateres, at den manglende velvilje til at reformere CFC-reglerne eller helt at afskaffe dis-

se for så vidt godt kan begrundes. Dog kunne det rimeligvis godt være overvejet i større grad, om der kunne designes ét samlet regelsæt, som kunne sikre implementering af såvel ATAD som Pillar 2-reglerne og sikre varetagelsen af hensynene bag disse regler.

Af denne årsag fokuserer vi alene på de mere konkrete samspil i det følgende.

4. Konkrete samspil som er identificeret i MBL

Som nævnt ovenfor i afsnit 2 er minimumsbeskatningsloven indført i en separat hovedlov uden interaktion med den øvrige skatteret. Eventuelle samspil mellem CFC-reglerne og MBL kan således ikke udledes af almindelige derogationsprincipper. Udgangspunktet er, at begge regelsæt gælder fuldt ud og fuldt ud uafhængigt af hinanden.

Derfor kræves egentlig lovgivningsmæssig støtte, hvis eventuelle uhensigtsmæssigheder (herunder dobbeltbeskatning) skal adresseres. Som det skal ses i det følgende, har lovgiver netop i forbindelse med indførelsen af MBL adresseret et par af sådanne samspil og har således indført særregler til behandlingen heraf: den ene vedrører betydningen af betalt minimumsskat ved CFC-beskatningen, og den anden vedrører behandlingen af betalt CFC-skat ved opgørelsen af minimumsbeskatningen.

4.1 Betydningen af betalt minimumsskat ved gennemførelse af CFC-beskatning

I dansk ret indrømmes moderselskaber omfattet af CFC-reglerne credit efter reglerne i LL § 33, stk. 1 og 7, for de danske samt udenlandske skatter, som det omfattede datterselskab har erlagt, jf. SEL § 32, stk. 11.

Ved indførelsen af minimumsbeskatningsloven er der i SEL § 32, stk. 11, tilføjet følgende:

SEL § 32, stk. 11, 6.-7. pkt.

”Der gives også nedslag for ekstraskat betalt efter en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, som er fastsat i overensstemmelse med artikel 11 i Rådets direktiv (EU) nr. 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen, eller som efter direktivets artikel 52 anses for ækvivalent hermed. Minimumsbeskatningslovens § 29, stk. 3, finder anvendelse ved opgørelsen af den af datterselskabet betalte indenlandske ekstraskat.”

Baggrunden for tilføjjelsen i 6. og 7. pkt. er at sikre, at der ikke finder dobbeltbeskatning sted, når et datterselskab har betalt ekstraskat i sit hjemland som følge af en regel omkring såkaldt Qualified Domestic Top Up Tax (QDUT), og Danmark samtidig beskatter moderselskabet gennem CFC-reglerne.

Til at undgå denne dobbeltbeskatning sikrer de tilføjede sidste to led af § 32, stk. 11, i selskabsskatteloven, at et dansk moderselskab har adgang til at få lempelse for skatten betalt af datterselskabet i forbindelse med en QDUT-regel i datterselskabets jurisdiktion. Lempelsen sker efter reglerne om creditlempelse i LL § 33, hvilket medfører, at et dansk moderselskab kan fradrage den af datterselskabet betalte ekstraskat i den pålagte skat efter CFC-reglerne.

4.2 Betydningen af betalt CFC-beskatning ved anvendelse af minimumsbeskatningen

Der vil i udgangspunktet finde en dobbeltbeskatning sted, hvis et dansk moderselskab bliver CFC-beskattet af indkomst fra et datterselskab og samtidigt bliver beskattet af indkomst fra datterselskabet efter indkomstmedregnings-reglen i minimumsbeskatningslovens afsnit II

Dette har lovgiver taget højde for med bestemmelsen i MBL § 25, stk. 3:

MBL § 25, stk. 3

Til en koncernenhed allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i regnskaberne for koncernenhedens direkte eller indirekte ejere i henhold til regler om CFC-beskatning af disses andel af koncernenhedens indkomst, jf. dog stk. 6.

Bestemmelsen i MBL § 25, stk. 3, sikrer, at en CFC-skat kan allokeres fra moderselskabet til datterselskabet ved opgørelsen af de omfattede skatter i forbindelse med minimumsbeskatningen. CFC-skat betalt af moderselskabet skal således allokeres til datterselskabet.³ Som CFC-beskatning medregnes også de amerikanske regler om Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI).⁴

Hermed reduceres muligheden for, at datterselskabet bliver beskattet med under 15 %, samt, hvis selskabet fortsat er beskattet lavere end 15 %, at forskellen op til 15 % er reduceret med CFC-skatten.

Muligheden for allokering af CFC-skatten bliver imidlertid begrænset i MBL § 25, stk. 6, som skal sikre, at skatter af passiv indkomst ikke allokeres:

MBL § 25, stk. 6

Ved anvendelsen af stk. 3 og 4 kan skatter på passiv indkomst højst allokeres til og medregnes i koncernenhedens regulerede omfattede skatter med det beløb, der fremkommer ved multiplikation af procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen med den del af koncernenhedens passive indkomst, som er omfattet af CFC-beskatning eller en regel om skattemæssig transparens. Procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen efter 1. pkt. opgøres uden hensyntagen til omfattede skatter, som koncernenhedsejeren har afholdt i forbindelse med koncernenhedens passive indkomst.

Bestemmelsen er indsat for at undgå, at selskaber forsøger at minimere minimumsbeskatning, ved at flytte CFC-indkomst til et datterselskab i en lavbeskattet jurisdiktion.

Konkret medfører bestemmelsen, at allokeringen af CFC-skatter vedrørende passiv indkomst begrænses gennem følgende udregning:

*procentsatsen for ekstraskat i jurisdiktionen * den del af koncernenhedens passive indkomst, som er omfattet af CFC-beskatning*

Procentsatsen for ekstraskat i datterselskabets jurisdiktion udregnes som 15 % minus den lokale effektive skatterate.

Den CFC-skat, der ikke kan indeholdes efter udregning, fortabes og kan ikke allokeres til datterselskabet.

Passiv indkomst er defineret i MBL § 25, stk. 6, nr. 1-6, og udgøres af følgende:

- 1) Udbytter eller udbyttelignende beløb.
- 2) Renter eller rentelignende beløb.
- 3) Lejeindtægter.
- 4) Royalties.
- 5) Faste løbende ydelser.
- 6) Nettogevinster fra fast ejendom af en type, der genererer indkomst som beskrevet i nr. 1-5.

Skat betalt af et moderselskab på baggrund af andre CFC-indkomster end de definerede passive indkomster i MBL § 25, stk. 6, nr. 1-6, vil kunne allokeres fuldt ud til datterselskabet i forbindelse med opgørelsen af de omfattede skatter, men den CFC-skat, som et dansk moderselskab har betalt ud fra de ovenstående passive indkomstkil-

► Samspillet mellem global minimumsbeskatning (Pillar 2) og CFC-beskatning

der, vil kun i begrænset omfang kunne allokere til datterselskabets omfattede skatter efter minimumsbeskatningsloven.

De omfattede passive indkomster i MBL § 25, stk. 6, nr. 1-6, er karakteriseret ved at være mobile indkomsttyper, hvilket også kan siges at være gældende for de omfattede indkomster i forbindelse med CFC-beskatning. Men idet MBL fungerer uafhængigt af den øvrige skatteret, skal det bemærkes, at de oplyste passive indkomsttyper i § 25, stk. 6, nr. 1-6, ikke en til en er sammenfaldende med de omfattede skatter ved CFC-beskatning i SEL § 32, stk. 5. Dette skyldes også det faktum, at MBL er en implementering af regler, der skal fungere uafhængigt på tværs af forskellige landes skatteregler og dermed CFC-regler.

4.3 Andre samspil

Det kan ikke udelukkes, at andre samspilsproblemer kan opstå. En mulig problemstilling er, at der kan opstå en tidsmæssig forskel på minimumsbeskatning og CFC-beskatning, som i teorien vil kunne medføre behov for genoptagelse, såfremt ekstraskat efter QDIT pålægges datterselskab tidsmæssigt efter tidspunktet for moderselskabets oplysningsfrist (ift. CFC i DK).

Dette nævnes i lovforslaget L5 (LFF 2023-10-04 nr. 5), bemærkning til § 77:

"Det bemærkes, at der vil kunne være en periodemæssig forskydning mellem det tidspunkt, hvor moderselskabet skal afgive oplysninger efter oplysningsfristen i skattekontrollovens § 12, og det tidspunkt, hvor en eventuel indenlandsk ekstraskat skal betales.

Pålægges et CFC-beskattet datterselskab efterfølgende en indenlandsk ekstraskat for den relevante periode, må det danske moderselskab derfor anmode om genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2."

5. Afslutning – Har vi behov for begge regelsæt?

Med indførelse af MBL er tilføjet endnu en dimension og et lag kompleksitet overvejende for selskaber med internationale aktiviteter. På det principielle plan er der klare paralleller til CFC-reglerne. På trods heraf er der ikke tale om sammenfaldende hensyn og retsfaktum. Retsfølgen af de to regelsæt minder dog om hinanden, hvorfor det er oplagt at overveje behovet for den samtidige eksistens af begge regelsæt. Der findes visse konkrete praktiske samspil, som

lovgiver har adresseret, som reducerer risikoen for dobbeltbeskatning. Det er dog muligt, at der med tiden vil blive afdækket yderligere samspil.

Lovgiver har tydeligvis ikke interesse i at reformere CFC-beskatningen i lyset af introduktionen af MBL.

Baseret på ovenstående må det således konstateres, at den manglende velvilje til at reformere CFC-reglerne eller helt at afskaffe disse for så vidt godt kan begrundes. Dog kunne det rimeligvis godt være overvejet i større grad, om der kunne designes ét samlet regelsæt, som kunne sikre implementering af såvel ATAD som Pillar 2-reglerne og sikre varetagelsen af hensynene bag disse regler.

Et spørgsmål, der stadig debatteres, er prioriteringen af de forskellige regler i forbindelse med udførelsen af minimumsbeskatning og CFC-beskatning⁵. En vinkel heraf er, hvorvidt QDIT bør prioriteres over CFC-skat. En sådan løsning ville betyde, at der i QDIT-skatten ikke ville skulle lempes for betalt CFC-skat. Dette vil give en fordel til kildelande, hvilket er et politisk spørgsmål.

Ét samlet regelsæt vil have potentiale til en permanent løsning og stillingtagen til spørgsmål omkring prioritering af reglerne.

Noter

- 1 Se evt. *Hjort* i Taxo 02/2024 og Høringssvaret fra Dansk Erhverv, L 5, Bilag I, Skatteudvalget, 2023, p. 10.
- 2 Jf. L 5, Bilag 1, Høringsskema, 2023, p. 14.
- 3 OECD har tillige fastsat en forenklet regel for, hvordan den samlede skat efter et "blended CFC-tax regime", som der kendes i USA, kan allokere mellem de omfattede enheder.
- 4 Jf. også *Wittendorff* i RR 2/2024, p. 18 ff. (RR 2024.18).
- 5 Se evt. *Bettens*: "The CFC rule under GloBE: definition, rule order and strategic responses", SSRN, 8 December 2022.