



**COPENHAGEN RESEARCH GROUP ON INTERNATIONAL
TAXATION
CORIT
DISCUSSION PAPER No. 10 2011**

**CCCTB – Europa Kommissionens direktivforslag om en konsolideret
selskabsskattebase**

**By
Peter Koerver Schmidt
and
Jakob Bundgaard**

Resumé:

Europa Kommissionen har nu fremsat sit længe ventede og kontroversielle direktivforslag om Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Hvis direktivet bliver til virkelighed, kan det medføre betydelige ændringer for såvel selskaber, rådgivere og skattemyndigheder, idet forslaget lægger op til, at koncerner med aktiviteter i flere EU-lande kan vælge at lade sig beskatte efter ét fælles EU-regelsæt frem for som i dag at blive beskattet efter op til 27 forskellige nationale regelsæt. Direktivforslaget indebærer, at koncerner – såfremt reglerne vælges anvendt – skal konsolidere alle over- og underskud realiseret inden for EU, samt at koncerninterne transaktioner skal elimineres, hvorved transfer pricing-dokumentation bliver overflødig. Endvidere skal koncerner kunne nøjes med at indlevere én selvangivelse for alle deres EU-baserede aktiviteter. Denne artikel har fokus på hovedelementerne i direktivforslaget og de interessante perspektiver som tegner sig.

1 Indledning

Europa Kommissionens direktivforlag om CCCTB indeholder et helt nyt EU-regelsæt, efter hvilket selskaber/koncerner med aktiviteter indenfor EU skal kunne vælge at opgøre deres samlede konsoliderede skattepligtige EU-indkomst.¹ Når den konsoliderede skattepligtige indkomst er opgjort, fordeles denne til beskatning – i de EU-lande hvor koncernen har aktiviteter – på baggrund af såkaldt formelallokering. Den del af indkomsten, som skal allokere til det enkelte EU-land, beskattes herefter med den nationale selskabsskattesats i det pågældende land. Der er således ikke tale om, at medlemslandenes *skattesatser* skal harmoniseres under CCCTB – det er alene *opgørelsen* af den skattepligtige indkomst, der under CCCTB skal ske efter ét fælles regelsæt. Hovedelementerne i CCCTB systemet er: (1) en fælles skattebase, (2) konsolidering og (3) formelallokering.

Direktivforslaget er frugten af det målrettede arbejde, som Kommissionen søsatte i 2001,² og som bygger videre på Kommissionens mangeårige bestræbelser på at opnå øget harmonisering i relation til selskabsbeskatning.³ Kommissionens bestræbelser blev fra 2004 understøttet af en række arbejdsgrupper – bestående af eksperter fra alle medlemslande – som i løbet af 2007-2008 offentliggjorde flere arbejdsrapporter med bud på, hvordan forskellige elementer i regelsættet kunne udformes.⁴ Intentionen var, at disse arbejdsrapporter skulle lede frem til offentliggørelsen af et egentligt direktivforlag inden udgangen af 2008.⁵ Imidlertid satte en række medlemslandes modstand – samt ikke mindst Irlands nej til Lissabon Traktaten ved en folkeafstemning i juni 2008 – en midlertidig stopper for planerne.⁶ Siden Lissabontraktatens vedtagelse – der fulgte endnu en irsk folkeafstemning afholdt i oktober 2009 – har der dog været flere og flere indikationer på, at Kommissionen på ingen måde havde opgivet sit forehavende.⁷ Det kom således ikke som nogen stor overraskelse, da Kommissionen langt om længe offentliggjorde sit direktivforlag den 16. marts 2011.

¹ Der lægges op til at både enkeltstående selskaber og koncerner kan vælge at gøre brug af CCCTB-regler. For at lette sproget henvises i det følgende primært til koncerner. For den danske sprogversion af direktivforslaget se ”Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag” KOM(2011) 121 endelig. For yderligere omtale af direktivforslaget på dansk se *Martin Poulsen & Søren Jesper Hansen*, SU 2011, 105.

² Meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale udvalg fra Kommissionen: ”På vej mod et indre marked uden skattemæssige hindringer”. KOM(2001) 582 endelig.

³ Jf. The Neumark Report, 1963, ”Tax Harmonisation in the European Economic Community, The Tempel Report, 1970, ”Company Tax and Income Tax in the European Communities” og The Ruding Committee Report, 1992.

⁴ Se *Peter Koerver Schmidt* i SU 2008,47 for en gennemgang af de pågældende arbejdsrapporter. For tidligere omtale på dansk af Kommissionens planer om CCCTB, se *Lene Nielsen* i SU 2004, 329 samt *Søren Bo Nielsen* i SU 2002, 33. Se endvidere *Thomas Rønsfeldt*: Skatteværn og EU-frihed, 2010, p. 650 et seq.

⁵ Jf. Kommissær László Kovács' tale ved konferencen om CCCTB i Berlin 15-16. maj 2007. Resume fra talen er bragt i IBFD Tax News Service af 21. maj 2007.

⁶ For en mere detaljeret omtale af den besværlige proces frem mod offentliggørelsen af direktivforslaget se *Kristen A. Parillo* i *Tax Analysts, World Tax Daily*, February 9, 2011 samt *Luca Cerioni* i *Bulletin for International Taxation*, 2010, p. 98 et seq.

⁷ Således omtaltes muligheden for at fremsætte et CCCTB direktivforlag i bl.a. Kommissær Algirdas Semetas arbejdsprogram for 2011, der blev offentliggjort i oktober 2010, ligesom Mario Monti rapport fra juni 2010 – dog i noget forsigtige vendinger – pegede på nødvendigheden af øget koordination af selskabsskatte lovgivningen på EU-plan, jf. Report by Mario Monti to the President of the European Commission: ”A new strategy for the single market” of 9 June 2010. Se endvidere KOM (2010) 609 af 27. oktober 2010.

Kommissionen er gået grundigt til værks og har foretaget en detaljeret økonomisk analyse af konsekvenserne ved en eventuel indførelse af CCCTB.⁸ På den baggrund er det Kommissionens opfattelse, at indførelsen af CCCTB vil kunne føre til omfattende reduktioner i koncerners omkostninger til compliance, herunder særligt i relation til transfer pricing dokumentation, idet EU-koncerninterne transaktioner neutraliseres under CCCTB-reglerne. Både store internationale koncerner, der måske pt. har at gøre med alle 27 forskellige sæt selskabsskatteregler i EU, samt mindre selskaber, der for første gang er på vej ind på markedet i et andet EU-land, forventes at kunne nyde godt heraf.

Også det faktum, at CCCTB-reglerne giver mulighed for at konsolidere over- og underskud realiseret i forskellige medlemslande, vil ifølge Kommissionen føre til væsentlige besparelser for koncerner med aktiviteter i flere medlemslande. Samlet set skønnes indførelsen af CCCTB derfor at kunne forbedre koncerners muligheder for at træffe fornuftige økonomisk baserede beslutninger, at kunne øge effektiviteten, at kunne skabe bedre muligheder for vækst inden for EU samt generelt at kunne skabe øget velfærd i EU.

En nylig rapport fra Ernst & Young er dog knap så positiv, og den rejser en række spørgsmål, der ganske givet vil vække en del interesse hos politikere og erhvervsorganisationer.⁹ Eksempelvis konkluderer rapporten, at CCCTB kan føre til en væsentlig omfordeling af selskabsskatteprovenu mellem medlemsstaterne, hvilket for Danmarks vedkommende muligvis kan føre til et tab af selskabsskatteprovenu.¹⁰ Desuden anføres i rapporten, at de fleste koncerner forventeligt vil opleve en højere effektiv skattesats under CCCTB. Endelig konkluderer rapporten, at de forventede omkostningsreduktioner vedrørende compliance meget vel kan vise sig ikke at holde stik.

2 Valgfrihed

CCCTB-reglerne skal kunne anvendes af de selskabstyper, der er opført i bilag 1 til direktivet, og som er undergivet en af de former for selskabsbeskatning, der er angivet i direktivets bilag 2.¹¹ For Danmarks vedkommende, vil det sige aktieselskaber og anpartsselskaber undergivet selskabsskat, samt andre selskaber omfattet af selskabsskatteloven, såfremt disse selskabers indkomst opgøres og beskattes efter de generelle regler gældende for aktieselskaber. Denne løsning synes at være indført efter Kommissionen har taget kritik af det oprindelige forslag til efterretning. Et selskab registreret i et ikke-medlemsland skal også kunne vælge at benytte CCCTB-reglerne, hvis selskabet er organiseret på

⁸ Jf. SEC(2011) 316, Commission Staff Working Document, Impact Assessment. Dokumentet er på 177 og bygger bl.a. på eksternt indhentede analyser.

⁹ Jf. Ernst & Young Report: "A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business tax payers". Rapporten bygger på et case study og er udarbejdet på foranledning af Irish Business and Employers Confederation, Irish Banking Federation og Irish Tax Institute. Irland er en af de hårdeste modstandere af planerne om indførelse af CCCTB.

¹⁰ Jf. Skatteministeriets Grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg af 20. april 2011.

¹¹ Jf. artikel 2.

en måde, der svarer til et af de i bilag 1 opregnede selskaber, og selskabet er undergivet selskabsbeskatning i et eller flere EU-medlemslande, som anført i bilag 2.

CCCTB-systemet bygger på valgfrihed, hvorfor det helt og holdent er op til den enkelte koncern at vurdere, om CCCTB-reglerne ønskes anvendt eller om koncernen som hidtil ønsker, at sine selskaber skal behandles efter de lokale skatteregler, i de lande hvor selskaberne er hjemmehørende. Kommissionen begrundet bl.a. valgfriheden med, at det ikke vil give mening at tvinge koncerner, som ikke har behov herfor, til at benytte CCCTC-reglerne, samt at tvungen anvendelse af CCCTB-reglerne ville stride mod det EU-retlige subsidiaritetsprincip.¹² Formentlig vil valgfri CCCTB-regler desuden være mere spiselige rent politisk end et obligatorisk CCCTB-regime.¹³

Såfremt en koncern vælger at anvende CCCTB-reglerne, er konsekvensen, at de omfattede selskaber som udgangspunkt ophører med at være undergivet national selskabsbeskatning, jf. artikel 7. Tilvalget vil mindst gælde for en femårig periode, ligesom tilvalget vil gælde for alle *kvalificerede* koncernselskaber og faste driftsteder. Med andre ord gælder der for koncerner et ”alt-eller-intet-princip” (all-in all-out).

I den forberedende fase har princippet om valgfrihed været debatteret, og det er blevet fremhævet, at valgfriheden naturligt vil medføre, at kun koncerner der kan reducere deres samlede EU-skattetilsvær ved anvendelse af CCCTB, vil gøre brug af reglerne, hvilket kan have en negativ effekt på størrelsen af medlemslandenes selskabsskatteprovenu.¹⁴ Endvidere kan der argumenteres for, at valgfri CCCTB-regler ikke vil bidrage til øget simplicitet på selskabsskatteområdet – måske snarere tværtimod – da de nationale skatteregler fortsat skal eksistere sideløbende, til brug for de selskaber og koncerner som vælger ikke at gøre brug af CCCTB-reglerne.

Det er interessant at notere, at anvendelsesområdet for CCCTB ikke forudsætter et egentligt grænseoverskridende element. Det synes således at være en væsentlig forudsætning for anvendelsen af de hidtidige skatteretlige EU-retsakter, at der foreligger et grænseoverskridende element. Noget sådant er ikke et egentligt krav under CCCTB-systemet. Det kan således ikke udelukkes, at CCCTB-systemet tillige kan overvejes for rent nationale selskaber.

3 Opgørelsen af beskatningsgrundlaget

Fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget skal ske efter CCCTB-reglerne uden inddragelse af nationale regler, og i direktivet angives således et fuldt regelsæt for, hvordan beskatningsgrundlaget skal

¹² Jf. Europa Kommissionens memo af 16. marts 2011, Memo/11/171

¹³ Jf. *José Almeida Fernandes & Mario Tenore* i Intertax, 2008, p. 400 et seq.

¹⁴ Jf. *Lluis M. Fargas Mas* i Intertax, 2010, p. 394 et seq.

opgøres.¹⁵ Til gengæld har CCCTB-reglerne ingen indflydelse på de omfattede selskabers regnskabs- og bogføringsmæssige forhold, og medlemsstaterne vil på dette område beholde deres nationale regler.

Beskatningsgrundlaget opgøres som alle selskabets indtægter (opgjort efter fradrag af moms og andre skatter og afgifter) fratrukket skattefri indtægter, fradragsberettigede udgifter samt andre fradragsberettigede poster.¹⁶ Der er med andre ord tale om et nettoindkomstbegreb. De specifikt skattefritagne indtægter omfatter bl.a. modtagne udbytter, gevinst ved afståelse af aktier, samt indkomst fra faste driftssteder beliggende i et tredjeland.¹⁷ Omvendt vil renteindtægter og renteudgifter være skattepligtige henholdsvis fradragsberettigede med creditlempelse for eventuelt betalte kildeskatte.

De fradragsberettigede udgifter udgøres af alle salgsomkostninger og udgifter (minus fradragsberettiget moms), der er medgået til at erhverve og sikre indkomsten, herunder omkostninger vedrørende forskning og udvikling samt omkostninger medgået til at rejse egenkapital eller gæld til erhvervsmæssige formål.¹⁸ I direktivet oplistes specifikt en række udgifter, der ikke er fradragsberettigede, hvilket f.eks. gælder udbyttebetalinger, tilbagebetaling af egenkapital og gæld, 50 % af repræsentationsomkostninger, selskabsskat, bestikkelse, bøder og gaver (medmindre der er tale om gaver til velgørende institutioner).¹⁹

Periodisering foretages således, at skattemæssig indtægtsføring sker, når selskabet har optjent indtægten, hvilket er tilfældet, når retten til at modtage indtægten opstår, og beløbet kan opgøres med rimelig nøjagtighed.²⁰ Tilsvarende gælder for fradragsberettigede omkostninger, der fradrages, når forpligtelsen til at foretage betalingen er opstået, og forpligtelsen kan opgøres med rimelig nøjagtighed.²¹ Gevinst og tab medregnes som hovedregel på realisationstidspunktet.²²

Bygninger, andre materielle anlægsaktiver med lang levetid samt immaterielle aktiver afskrives lineært og individuelt. Mere præcist afskrives bygninger over 40 år mens andre materielle anlægsaktiver med lang levetid afskrives over 15 år. Immaterielle aktiver afskrives over den periode,

¹⁵ På en række områder lægges der dog op til, at Kommissionen efterfølgende kan udstede mere uddybende regler, jf. artikel 127, i overensstemmelse med art. 290 TEUF. Det gælder bl.a. i forhold til ajourføring af hvilke selskaber der omfattes af CCCTB-reglerne, fastlæggelse af ikke-fradragsberettigede udgifter, samt præcisering af reglerne angående afskrivninger.

¹⁶ Jf. artikel 10

¹⁷ Jf. artikel 11.

¹⁸ Jf. artikel 12.

¹⁹ Jf. artikel 14. Velgørende institutioner er defineret i artikel 16.

²⁰ Jf. artikel 18.

²¹ Jf. artikel 19. For så vidt angår varer, gælder som en yderligere periodiseringsbetingelse, at de væsentlige risici og ejerskabsbeføjelser vedrørende varen skal være overført til køber. Vedrørende tjenesteydelser, gælder som en yderligere periodiseringsbetingelse, at ydelsen skal være modtaget.

²² Jf. artikel 9, stk. 1. Specifikke periodiseringsregler er angivet for bl.a. finansielle aktiver (lagerprincip) og langsigtede kontrakter mv.

hvor aktivet nyder retsbeskyttelse, eller som retten er givet for, eller, hvis denne periode ikke kan fastslås, 15 år.²³ Øvrige anlægsaktiver puljes og saldoafskrives årligt med en sats på 25 %.²⁴ Generelt gælder, at det alene er det skattesubjekt, som har det økonomiske ejerskab til aktivet, der kan foretage afskrivninger.²⁵

For så vidt angår underskud foreslås det, at sådanne skal kunne fremføres og fradrages i senere skatteår.²⁶ Der vil ikke være adgang til "carry back". Underskud opstået forud for en koncerns tilvalg af CCCTB-beskatning kan ikke modregnes i koncernens samlede CCCTB-indkomst, og skal i stedet fremføres efter nationale regler, således at underskuddet alene kan modregnes i den efter CCCTB-reglerne allokerede indkomst. Direktivforslaget indeholder endvidere regler om, hvordan der skal forholdes i forbindelse med omstruktureringer, overgang fra beskatning efter nationale regler til beskatning efter CCCTB-reglerne og omvendt samt situationer, hvor selskaber træder ind eller ud af en koncern.²⁷

Alt i alt forekommer CCCTB-beskatningsgrundlaget forholdsvis bredt. Kommissionen har således også regnet sig frem til, at CCCTB-beskatningsgrundlaget gennemsnitligt er 7,9 % bredere end medlemslandenes nationale beskatningsgrundlag.²⁸

4 Konsolidering

Allerede fra de tidligere forslag til en egentlig harmoniseret skattebase har ønsket om grænseoverskridende konsolidering og underskudsudligning stået højt på dagsordenen. Det er således ganske få lande, der har tilladt grænseoverskridende underskudsudligning, som vi har kendt det i Danmark i en længere årrække. Derfor har Kommissionen da også flere gange fremhævet det danske historiske sambeskatningsregime som forbilledligt i denne henseende og har tillige forsøgt at fremsætte et selvstændigt direktivforslag herom, som dog siden er trukket tilbage igen.

Konsolideringsmuligheden i det fremsatte direktivforslag må siges at udgøre en meget central del af CCCTB-systemet, idet den fælles skattebase i realiteten skal anvendes til at sikre et anvendeligt grundlag for konsolideringen og samtidig at sikre en korrekt allokering af skatteprovenu.

Direktivforslagets regler om konsolidering findes i kapitel IX og er i realiteten ikke voldsomt komplekse, når der henses til anden lovgivning vedrørende sambeskatning.

²³ Jf. artikel 36. Aktiver, der er erhvervet brugt, kan afskrives over en kortere periode, hvis det kan dokumenteres, at den tilbageværende økonomiske levetid er kortere end angivet, jf. artikel 36, stk. 2.

²⁴ Jf. artikel 39. Anlægsaktiver der ikke undergives nogen værdiforringelse – som f.eks. land, kunst, antikviteter og smykker – kan ikke afskrives, jf. artikel 40. Det samme gælder for finansielle aktiver.

²⁵ Jf. artikel 34.

²⁶ Jf. artikel 43.

²⁷ Om CCCTB og omstrukturering se *Ioanna Mitroyanni & Chiara Putzolo* i *Intertax*, 2009, p. 436 et seq.

²⁸ Jf. Europa Kommissionens memo af 16. marts 2011, MEMO/11/171

Den første manøvre i direktivforslaget består i at fastslå det subjektive anvendelsesområde for konsolideringen. Konsolideringen skal ske inden for en koncern som defineret i artikel 55 i direktivforslaget. Herefter udgøres en koncern af en hjemmehørende skatteyder og:

- a) Alle dennes faste driftssteder i andre medlemsstater
- b) Alle faste driftssteder i en medlemsstat som ejes af selskabets kvalificerede datterselskaber, som er hjemmehørende i et tredjeland.
- c) Alle selskabets kvalificerede datterselskaber som er hjemmehørende i en eller flere medlemsstater.
- d) Andre hjemmehørende skatteydere, som udgør kvalificerede datterselskaber af det samme selskab, som er hjemmehørende i et tredjeland og som udgør et "eligible company".

En hjemmehørende skatteyder defineres i artikel 4(1 og 4) som: "a company which has opted to apply, the system provided for by this directive..." og "...which is resident for tax purposes in a Member State according to Article 6(3) and (4)...".

Desuden kan ikke-hjemmehørende skatteydere udgøre en koncern for så vidt angår disses faste driftssteder etableret i medlemsstater samt alle skatteyderens kvalificerede datterselskaber som er hjemmehørende i en eller flere medlemsstater, herunder faste driftssteder i andre medlemsstater af sidstnævnte

Der indeholdes tillige en definition af kvalificerede datterselskaber, jf. artikel 54. Konsolideringskredsen skal herefter omfatte alle direkte og indirekte datterselskaber, i hvilke moderselskabet er indehaver af nogle nærmere specificerede rettigheder. Disse rettigheder er følgende:

- (a) retten til at udøve mere end 50 % af stemmerettighederne
- (b) ejerskab til mere end 75 % af selskabets kapital eller mere end 75 % af retten til udbytte i selskabet (the rights giving entitlement to profit)

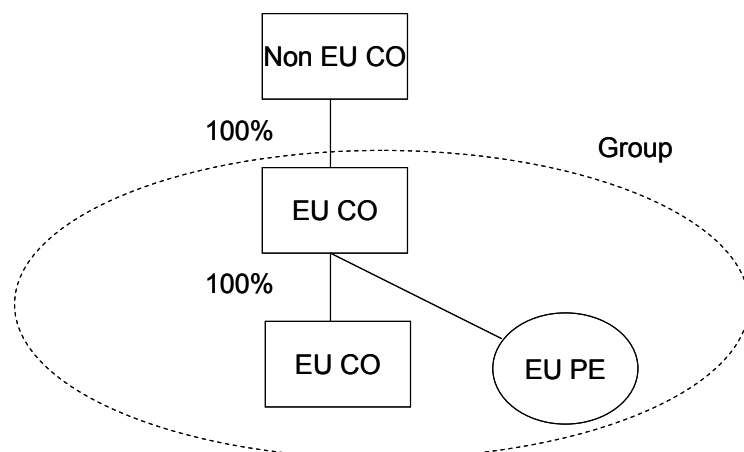
Rettighederne må forstås som kumulative. I forhold til opgørelsen af 50 % stemmerettighedsbetingelsen for andre selskaber end de direkte datterselskaber, gælder følgende to yderligere regler:

- (a) når stemmerettighedsgrænsen er opfyldt i henseende til direkte og indirekte datterselskaber, anses moderselskabet for at eje 100 % af sådanne rettigheder,
- (b) rettighederne til overskud og ejerskab af kapital skal beregnes ved at multiplicere rettighederne i de indirekte ejede datterselskaber i hvert enkelt led. Ejerskabsrettigheder på 75 % eller mindre, som ejes direkte eller indirekte af moderselskabet, inklusive rettigheder i selskaber beliggende i tredjelände, skal også tages i betragtning ved beregningen.

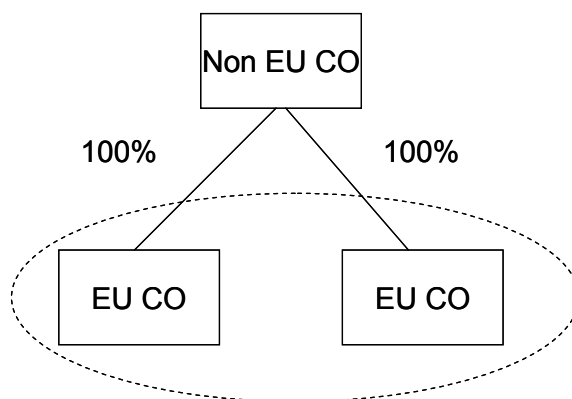
Ifølge par. 89 i Kommissionens arbejdsrapport ”Technical outline” sikrer denne opgørelse, at alle datterselskaber som moderselskaber direkte eller indirekte kontrollerer 75 % af stemmerettighederne i, er inkluderet i konsolideringen.²⁹ Uden en tilsvarende beregningsregel ville en kæde af selskaber, som er ejet med 75 % gennem et antal ejerled skulle opdeles i en række forskellige og overlappende koncerner til brug for CCCTB.

Baseret på ovenstående er der angivet eksempler i den oprindelige ”Technical outline” par. 87 et seq. som følger:

1. En koncern foreligger med et EU-hjemmehørende moderselskab og dets EU-hjemmehørende datterselskaber (og faste driftssteder), uanset om EU-moderselskabet er kontrolleret af et ikke-EU moderselskab.

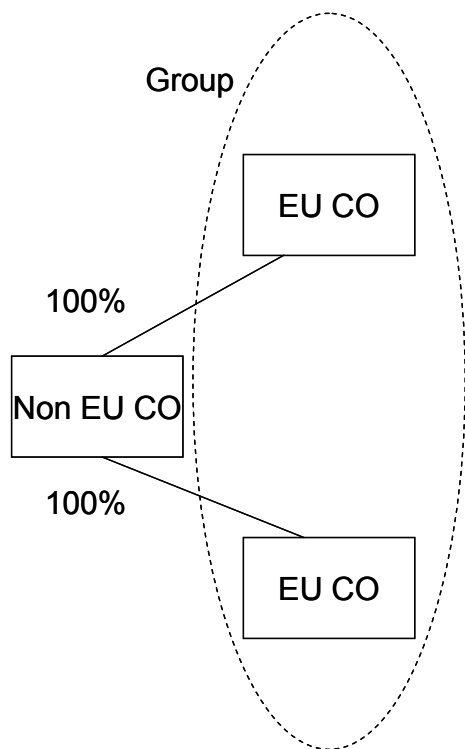


2. Der foreligger også en koncern af EU-datterselskaber af et ikke-EU moderselskab.

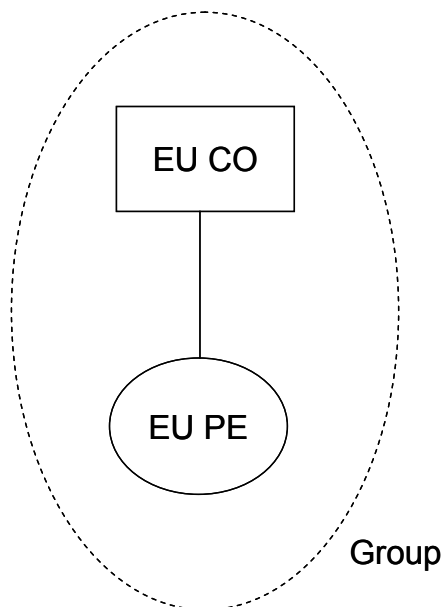


²⁹ Se CCCTB/WP057, CCCTB: Possible elements of a technical outline.

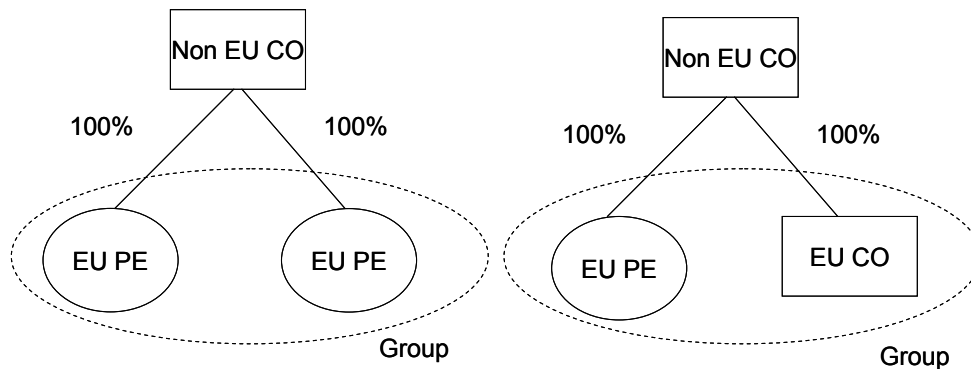
3. En koncern foreligger også i tilfælde af en såkaldt "sandwich situation":



4. En EU skatteyder med et EU fast driftssted anses også for at udgøre en koncern.



5. Endelig eksisterer en koncern når der er tale om faste driftssteder i to medlemsstater af et ikke-EU hjemmehørende selskab eller hvor der foreligger et fast driftssted og et datterselskab i to medlemsstater af et ikke-EU hjemmehørende selskab eller en koncern.



En mulighed for konsolidering i koncernforhold indebærer misbrugsmuligheder. Udformningen af koncernkriteriet skal blandt andet adressere dette forhold.

Retsfølgen af at være omfattet af konsolideringskredsen er konsolidering for medlemmerne af koncernen. Artikel 57 foreskriver, at ”The tax bases of the members of a group shall be consolidated”. Baggrunden for denne mulighed er, at Kommissionen anser det nuværende system vedrørende profitallokering under anvendelse af armslængdeprincippet og den manglende mulighed for grænseoverskridende underskudsudligning for at udgøre en central hindring for investeringer på det Indre Marked.³⁰

Tankegangen svarer til den der ligger bag den regnskabsmæssige konsolidering i IAS 27 og det syvende selskabsdirektiv. Det er dog lagt op til væsentlige forskelle, herunder det udløsende koncernkriterium som i CCCTB-reglerne er de jure baseret, mens det i regnskabsmæssig henseende udgør et de facto begreb.

Effekten af konsolideringen er en sammenlægning af skattebasen for de omfattede enheder. Et væsentligt element heri er en eliminering af koncerninterne transaktioner. Dette betyder, at gevinst og underskud som opstår som følge af transaktioner mellem medlemmer af en koncern skal elimineres. Dette system forudsætter efter forslaget, at samtlige koncernmedlemmer er medlemmer af koncernen på transaktionstidspunktet. Koncernen skal samtidig anvende en konsistent og korrekt dokumenteret metode til håndtering af koncerninterne transaktioner. Koncernerne kan alene ændre metodevalget på

³⁰ Se SEC(2001)1681, COM(2001)582 final, p. 408.

baggrund af valide kommercielle grunde, ved begyndelsen af et indkomstår. Den metode, der anvendes til registreringen af koncerninterne transaktioner, skal efter forslaget muliggøre en identifikation af alle koncerninterne transaktioner, som det laveste beløb af omkostningen eller skatteværdien.

Konsolideringen kan ikke omfatte insolvente selskaber og selskaber i likvidation. Endelig lægges der op til et generelt forbud mod kildeskatter for så vidt angår de koncerninterne transaktioner omfattet af konsolideringssystemet.

Generelt synes direktivforslaget at bære præg af, at der er lyttet til den kritik der er fremsat. Det endelige direktivforslag adskiller sig således fra det først fremsatte forslag indeholdt i ”Technical outline”.

I Kommissionens optik er CCCTB-reglerne generelt valgfri, mens selve konsolideringen skal være obligatorisk uden at dette skulle gøre systemet mindre tiltrækkende. Den obligatoriske konsolidering skal endvidere omfatte alle de selskaber, som har valgt at opgøre skattebasen efter CCCTB-reglerne, benævnt som "all-in" or "all-out" princippet.

5 Formelallokering

Helt centralt i CCCTB-reglerne står også den fordelingsmekanisme, der sørger for, at koncernens konsoliderede indkomst allokeres ud til de forskellige medlemslande, hvori de forskellige koncernselskaber eller faste driftssteder har aktiviteter. Herved fordeles selskabsskattegrundlaget mellem medlemslandene, og samtidig sikres det, at det enkelte medlemsland får mulighed for at beskatte den del af den konsoliderede indkomst, som det pågældende land tildeles, med landets egen nationale selskabsskattesats.

Direktivforslaget indeholder en fordelingsmekanisme, der bygger på såkaldt formelallokering.³¹ Ved formelallokering forstås i denne sammenhæng, at fordelingen sker på baggrund af en formel, der baserer sig på en række selskabsspecifikke faktorer. Følgende tre faktorer – der alle vægter 1/3 – anvendes i formlen:

- *Salg*. For så vidt angår varer foreslås, at der anvendes et princip om "omsætning efter bestemmelsessted". Det vil sige, at omsætningen som hovedregel henregnes til det koncernmedlem, der er beliggende i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne til den person, der erhverver dem, slutter. Tjenesteydelser henføres til koncernmedlemmet i det medlemsland, hvor tjenesteydelsen fysisk udføres.
- *Arbejdskraft*, der består af to elementer med lige stor vægt – lønsum og antal ansatte.

³¹ Formlen er angivet i artikel 86.

- *Aktiver*, hvorved forstås den gennemsnitlige værdi af alle materielle anlægsaktiver, hvad enten aktiverne ejes, lejes eller leases. Ikke afskrivningsberettigede aktiver indgår med deres oprindelige anskaffelsessum, hvorimod aktiver, der afskrives, indgår med gennemsnittet af deres skattemæssige værdi i begyndelsen og slutningen af skatteåret. Såfremt et selskab har lejet eller leaset et aktiv – uden at selskabet har opnået det økonomiske ejerskab – indgår de lejede/leasede aktiver til otte gange den skyldige årlige netto leje-/leasingbetaling fratrukket alle eventuelle modtagne betalinger for videreudlejning/-leasing. Omkostninger til F&U, marketing og reklame for de seks år der går forud for et selskabs indtræden i en ny eller eksisterende CCCTB-koncern aktiveres og indgår i de samlede aktiver i de første fem år efter indtræden.³²

Når det er opgjort, hvor stor en del af faktorerne salg, arbejdskraft og aktiver, der kan henføres til hvert af de EU-lande, hvori koncernen har aktiviteter, vil det på baggrund af formlen være muligt at fordele selskabsskattegrundlaget landene imellem. Udtrykt matematisk tager formlen sig ud som følger:

$$\text{Andel A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Salg}^A}{\text{Salg}_{\text{Koncern}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Lønsum}^A}{\text{Lønsum}_{\text{Koncern}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Antal ansatte}^A}{\text{Antal ansatte}_{\text{Koncern}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Aktiver}^A}{\text{Aktiver}_{\text{Koncern}}} \right) * \text{Konsol. skattegrundlag}$$

Direktivforslaget indeholder en ”safeguard-klausul”, hvorefter koncernen eller skattemyndigheden kan anmode om, at en alternativ fordelingsnøgle skal anvendes, såfremt den oven for viste formel medfører en fordeling, der ikke på rimelig vis repræsenterer omfanget af erhvervsvirksomheden for det pågældende koncernmedlem.³³ Endvidere er særlige regler angivet for finansielle institutioner, forsikringselskaber, olie- og gasselskaber samt shipping- og luftfartsvirksomheder mv.

³² Jf. artikel 92, stk. 2.

³³ Jf. artikel 87.

Eksempel

Selskaberne A, B og C indgår i en koncern, der har valgt at anvende CCCTB. Den konsoliderede indkomst udgør 900.

	Salg	Lønsum	Antal ansatte	Aktiver
Selskab A	10.000 (i Land A)	100 (i Land A)	1.000 (i Land A)	100 (i Land A)
Selskab B	20.000 (i Land B)	200 (i Land B)	2.000 (i Land B)	200 (i Land B)
Selskab C	30.000 (i Land C)	300 (i Land C)	3.000 (i Land C)	300 (i Land C)

Beregning

1/3 af 900 allokeres efter salg: 10.000/60.000 til Selskab A, 20.000/60.000 til Selskab B og 30.000/60.000 til Selskab C.

1/2 af 1/3 af 900 allokeres efter lønsum: 100/600 til Selskab A, 200/600 til Selskab B og 300/600 til Selskab C.

1/2 af 1/3 af 900 allokeres efter antal ansatte: 1000/6000 til Selskab A, 2000/6000 til Selskab B og 3000/6000 til Selskab C.

1/3 af 900 allokeres efter aktiver: 100/600 til Selskab A, 200/600 til Selskab B og 300/600 til Selskab C.

Selskab A's beskatningsgrundlag: $50 + 25 + 25 + 50 = 150$. Beskattes med skattesatsen i Medlemsland A.

Selskab B's beskatningsgrundlag: $100 + 50 + 50 + 100 = 300$. Beskattes med skattesatsen i Medlemsland B.

Selskab C's beskatningsgrundlag: $150 + 75 + 75 + 150 = 450$. Beskattes med skattesatsen i Medlemsland C.³⁴

Formelallokering er ikke en ny opfindelse, og denne type fordelingsmekanisme har i en lang årrække været brugt i USA og Canada til at allokere indkomst mellem forskellige stater. En af fordelene ved formelallokering er, at metoden i højere grad tager hensyn til, at koncerner i realiteten udgør ét økonomisk hele (og ikke fritstående individuelle enheder, der handler på armslængdevilkår, som det antages under det pt. anvendte princip om "separate accounting"). Anvendes formelallokering, er det således ikke nødvendigt at bruge omfattende ressourcer på at vurdere, hvorvidt transaktioner mellem forskellige koncernselskaber og faste driftssteder omfattet af CCCTB er foregået på armslængdevilkår. Omvendt kan det indvendes, at koncerner i stedet – så vidt det er muligt – vil forsøge at indrette sig efter formelen, således at den konsoliderede indkomst i videst muligt omfang vil blive allokeret til de koncernselskaber, som er beliggende i de deltagerlande, der har den laveste selskabsskattesats.³⁵

Bla. på den baggrund er der næppe tvivl om, at en af de største udfordringer – i bestræbelserne på at indføre CCCTB-regler – bliver at opnå enighed mellem medlemsstaterne om udformningen af selve

³⁴ Jf. Europa Kommissionens memo af 16. marts 2011, MEMO/11/171

³⁵ For en uddybende beskrivelse af historikken samt fordele og ulemper ved formelallokering se *Michael Kobetsky*, Bulletin for International Taxation, 2008, p. 208 et seq.

formlen, da formelen i sidste ende vil være afgørende for den andel af skatteprovenuet, som det enkelte deltagerland tildeles, og da formelen næppe kan tilgodese alle landes interesser i lige stort omfang. I forbindelse med spørgsmålet om designet af selve formelen, skal det i øvrigt bemærkes, at der eksisterer en trade-off mellem simplicitet og nøjagtighed. Jo mere der lægges vægt på, at formelen afspejler den økonomiske virkelighed, jo mere øges behovet for en sofistikeret formel. Kommissionens forslag repræsenterer et kompromis, og der er ved udformningen lagt vægt på, at formelen i videst muligt skal:

- være så simpel som mulig at anvende – både for skatteydere og myndigheder
- være svær at manipulere
- fordele skattebasen imellem de forskellige enheder på en fair måde
- sikre, at CCCTB-reglerne ikke fører til skadelig skattekonkurrence mellem medlemslandene.³⁶

Som det fremgår af den foreslåede CCCTB-formel, er immaterielle og finansielle aktiver udeholdt fra formelen. Baggrunden herfor er, at immaterielle og finansielle aktiver er mobile, og at en inkludering af disse aktiver i formelen vil øge risikoen for, at koncerner via planlægning kan reducere deres skattetilsvær, ved at placere de pågældende aktiver i de lande, der anvender de laveste selskabsskattesatser. Omvendt kan det indvendes, at udelukkelsen af immaterielle og finansielle aktiver medfører, at formelen i mindre grad afspejler, hvor koncernens profit-drivere befinder sig.³⁷

6 Værnsregler

Selve grundtanken med CCCTB er at fjerne nogle skattemæssige hindringer for det Indre Marked. Et meget væsentligt element heri er, at transfer pricing problemstillingen skal reduceres eller elimineres indenfor de omfattede lande. Det er dog åbenbart, at der er behov for værnsregler i forhold til de koncernrelationer som ligger udenfor CCCTB.

Til modvirkning af misbrug og omgåelse indeholder direktivforslaget således en række værnsregler. Som det mest markante element foreskriver artikel. 80 en generel omgåelsesregel. Noget sådant er fortsat et særsyn og erfaringerne er som bekendt varierende. Ordlyden er følgende:

”Artificial transaction carried out for the sole purpose of avoiding taxation shall be ignored for the purposes of calculating the tax base.

³⁶ Jf. Working Document, CCCTB: Possible elements of the sharing mechanism. 13 November 2007.

³⁷ I den forbindelse skal det dog erindres, at det pt. anvendte ”seperate accounting principle”, også lader en hel del tilbage at ønske, da det kan være overordentligt vanskeligt af fastlægge værdien af eksempelvis immaterielle aktiver i henhold til armslængdeprincippet, jf. *Michael Kobetsky*, Bulletin for International Taxation, 2008, p. 208 et seq.

The first paragraph shall not apply to genuine commercial activities where the taxpayer is able to choose between two or more possible transactions which have the same commercial result but which produce different taxable amounts.”

Som det ses forekommer bestemmelsen såre simpel i sit design, når der henses til øvrige skatteretlige værnsregler. Det er dog samtidig klart, at det vil blive genstand for betydelig usikkerhed, hvad indholdet af bestemmelsen er, hvorfor det ikke er utænkeligt, at netop denne bestemmelse flittigt vil blive forsøgt afklaret efter advance ruling systemet som er indeholdt i CCCTB-forslaget.

Det er selvsagt uklart, hvad der ligger i begrebet ”artificial transactions”, ligesom det er uklart, hvem bevisbyrden påhviler. I en dansk kontekst forekommer indholdet og retsvirkningen ikke at være i modstrid med den retstilstand, der allerede hersker på baggrund af domstolsskabte principper.

Herudover er det valgt, at introducere to specifikke værnsregler vedrørende rentefradragsbegrænsning og vedrørende CFC-beskatning.

Rentebegrænsningsreglen er indeholdt i forslagets artikel 81. Denne vedrører rentebetalinger til koncernforbundne selskaber (associated enterprises) hjemmehørende i tredjelande som ikke har indgået informationsudvekslingsaftale med EU og hvor det pågældende selskab er lavt beskattet (dvs. underlagt en selskabsskattesats lavere end 40 % af den gennemsnitlige nominelle skattesats blandt medlemsstaterne eller underlagt et specielt skatteregime, som medfører en væsentlig lavere beskatning end den i staten almindeligt gældende selskabsskattesats). Renter defineres på tilsvarende vis som i rente-/roaltydirektivet.

Rentebegrænsningsreglen udgør en mellemting mellem traditionelle tynd kapitaliseringsregler og den nye generation af rentefradragsbegrænsningsregler. Der indgår således ikke noget element af en solvensvurdering, men dog et klart element af at modvirke massiv gældstagnning fra lavt beskattede lande.

Retsvirkningen af bestemmelsen er en egentlig rentefradragsnægtelse.

Dog gælder der den yderligere indskrænkning i anvendelsesområdet, at der introduceres et armslængdeprincip i forhold til selskaber i tredjelande, som tillader rentefradrag op til armslængderenten, hvis renteindtægten i tredjelandet indgår i skattebasen efter direktivforslagets CFC-regler, eller hvis det modtagende selskab i tredjelandet er børsnoteret.

CFC-reglerne er indeholdt i forslagets artikel 82. Det system der lægges op til kendes også fra en række andre lande. Systemet indebærer, at skattebasen under CCCTB skal inkludere ikke-udloddet indkomst fra enheder hjemmehørende i tredjelande, hvis en række betingelser opfyldes. Det skal i den

forbindelse bemærkes, at forlaget lægger op til, at hele indkomsten i CFC-selskabet – og ikke kun passiv/finansiell indkomst – skal medregnes, såfremt betingelserne for CFC-beskatning er opfyldt. Disse betingelser udgør i hovedtræk:

- Kontrol over den udenlandske enhed skal foreligge (defineres om 50 % stemmer eller 50 % ejerskab)
- Den udenlandske enhed skal være undergivet lav beskatning (dvs. at selskabet er underlagt en selskabsskattesats lavere end 40 % af den gennemsnitlige nominelle skattesats blandt medlemsstaterne eller underlagt et specielt skatteregime, som medfører en væsentlig lavere beskatning end den i staten almindeligt gældende selskabsskattesats).
- En vis andel (mere end 30 %) af indkomsten skal være af finansiell karakter (defineret i artikel 82, stk. 3)

Forslaget gælder ikke for selskaber beliggende i EØS-lande og ej heller for børsnoterede selskaber.

Endvidere indeholder forslaget i artikel 78-79 en fastlæggelse af armslængdeprincippet for transaktioner med associerede enheder uden for koncernen.

7 One-stop-shop-princip

Efter Kommissionens opfattelse er en af de store fordele ved at anvende CCCTB-reglerne, at koncerner med aktiviteter i flere EU-lande alene skal kommunikere med én skattemyndighed og blot skal indgive én konsolideret selvangivelse.³⁸ Med andre ord gælder der et ”one-stop-shop-princip”, som indebærer, at koncernens *hovedskattesubjekt* skal indgive én konsolideret selvangivelse til koncernens *hovedskattemyndighed*.³⁹ Som hovedregel, vil koncernens øverste selskab hjemmehørende i EU udgøre koncernens hovedskattesubjekt, og hovedskattemyndigheden vil være den kompetente myndighed, i det medlemsland hvor hovedskattesubjektet er hjemmehørende.⁴⁰

Direktivet indeholder en række regler af administrativ karakter, herunder regler om hvad selvangivelsen skal indeholde, selvangivelsesfrister, frister for skattemyndighedens ændring af skatteansættelsen, audits, anmodning om bindende svar, samt regler om hvordan der skal forholdes, hvis skattemyndighederne i to eller flere EU-lande er uenige.

³⁸ Se endvidere *Jesper Barenfeld* i Bulletin for International Taxation, 2007, p. 258 et seq., der anfører at netop one-stop-shop princippet vil medføre en simplere arbejdsgang for mange koncerner, hvorfor der er potentiale for store compliance omkostningsbesparelser.

³⁹ Jf. artikel 109.

⁴⁰ Jf. artikel 4, stk. 6 og 22.

8 Perspektiver

Det helt store spørgsmål – der straks melder sig, når talen falder på CCCTB – er naturligvis, om det overhovedet er realistisk at forestille sig, at et CCCTB-direktiv nogensinde vil blive en realitet. Vedtagelse af regler på området for direkte skatter kræver enstemmighed, jf. artiklerne 114-115 TEUF, og med tanke på at en række medlemsstater – både undervejs i forløbet og efter offentliggørelsen af direktivforslaget – har udtrykt modstand mod Kommissionens planer, er det formentlig tvivlsomt, om et CCCTB-direktiv gældende for alle 27 medlemslande i første omgang vil blive vedtaget.⁴¹ Selvom CCCTB-reglerne alene indebærer udarbejdelse af et fælles regelsæt for opgørelsen af den skattepligtige indkomst – og ikke en harmonisering af de nationale skattesatser – så frygter flere af modstanderlandene givet vis, at der efterfølgende vil opstå et pres for at også selve satserne harmoniseres.

EU-retten giver imidlertid mulighed for, at en mindre gruppe – på minimum ni medlemslande – kan gå videre med CCCTB-planerne i henhold til reglerne om *forstærket samarbejde (enhanced cooperation)*, jf. artikel 20 TEU og 326-334 TEUF. Når det samtidig tages i betragtning, at reglerne om *forstærket samarbejde* er blevet smidigere i forbindelse med vedtagelsen af Lissabontraktten, synes denne vej mere farbar for Kommissionen.⁴² I den forbindelse er det desuden blevet spået, at CCCTB-reglerne – hvis de først implementeres af eksempelvis ni medlemslande – sandsynligvis over tid vil brede sig til flere af de øvrige medlemslande.⁴³

Under alle omstændigheder er en vedtagelse af CCCTB-reglerne dog ikke lige rundt om hjørnet. Blandt andet henset til at Konkurrenceevnepagten (også kaldet Europluspagten) indeholder passager om øget samarbejde på området for direkte skatter, kan det dog på ingen måde udelukkes, at CCCTB-regler på et tidspunkt vil blive en realitet i (dele af) EU.⁴⁴ Virksomheder, erhvervsorganisationer, rådgivere og myndigheder bør derfor tage Kommissionens forslag alvorligt, idet Kommissionen tidligere har udvist stor tålmodig og på skatteområdet haft succes med ”lange seje træk”.

Den danske Skatteminister har udtalt sig positivt om CCCTB, og de indkomne danske høringsforslag har generelt været positive.⁴⁵ Næste step på EU-plan er, at direktivforslaget skal diskuteres af

⁴¹ Seks medlemslande har pt. tilkendegivet direkte modstand mod et CCCTB-direktiv jf. *H.T.P.M. van den Hurk* i *International Tax Bulletin*, 2011, no. 4/5. Det drejer sig angiveligt om Irland, Estland, Slovakiet, Tjekkiet, Storbritannien og Malta. Om de umiddelbare reaktioner på offentliggørelsen af direktivforslaget se *Salman Shaheen* i *International Tax Review*, 18. marts 2011.

⁴² Jf. *Luca Cerioni* i *Bulletin for International Taxation*, 2010, p. 99 et seq. Selv hvis ét eller flere medlemslande vælger at stå uden for CCCTB, vil øvrige medlemslandes implementering af CCCTB, alligevel kunne have afledte konsekvenser for det eller de medlemslande, der vælger at stå udenfor, jf. *Christiana, HJI Panayi* i *European Taxation*, 2008, p. 114 et seq.

⁴³ Jf. *H.T.P.M. van den Hurk* i *International Tax Bulletin*, 2011, no. 4/5.

⁴⁴ Konkurrenceevnepagten blev vedtaget på mødet i Rådet for den Europæiske Union den 23-24. marts 2011. Danmark har tilsluttet sig pagten, der ikke er juridisk bindende men alene politisk bindende, jf. Beretning nr. 5 om Danmarks tilslutning til Konkurrenceevnepagten afgivet af Europaudvalget den 22. marts 2011 samt Finansministeriets samlenotat af 18. marts 2011.

⁴⁵ Mht. til Skatteministerens udtalelser henvises til nyhedsmail fra Alktinget.dk den 29. marts 2011. I Skatteministeriets Grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg af 20. april 2011 fremgår mere

medlemsstaterne i Rådet for den Europæiske Union (Ecofin) og efterfølgende af medlemmerne af Europa-Parlamentet.

moderat, at endelig stillingtagen afhænger af direktivforslagets nærmere udformning. Se endvidere høringssvar fra bl.a. FSR, Dansk Revisorforening, Finansrådet, Dansk Erhverv og DI.