



ADVISORY<sup>®</sup>

INDEPENDENT TAX CONSULTING



# Ensretning i den Internationale Skatteret

## International beskatning, 26 November 2015

# Baggrund for Udviklingen

- Anledning:
  - Debatindlæg i Skat Udland 2015.38: Ensretning i den international skatteret – Om muligheden for indførelse af CCCTB i lyset af Luxleaks af Jakob Bundgaard & Peter Koerver Schmidt
  
- Udgangspunktet
  - Nationale skatteregler udformes suverænt af nationalstaterne, dog med en vis harmonisering i EU
  
- Tendens
  - Kamp om skatteprovenu staterne imellem.
  - Staternes manøvrerum presses og medfører tilsyneladende en forøget ensretning af de nationale selskabsskatteretlige regler.
  - Dette skyldes særligt:
    - Skattekonkurrence
    - Udbredelse af globalt anerkendte principper.
    - EU-Domstolens praksis.
    - EU-Kommissionens initiativer.
    - EU-Kommissionens anvendelse statsstøttereglerne på skatteområdet.
    - EU's adfærdskodeks for erhvervsbeskatning.
    - G20 + OECD: Base Erosion and Profit Shifting

## Et Kohærent Skattesystem?

- Omdiskuteret hvorvidt, der allerede eksisterer et kohærent internationalt skattesystem.
- Faktorer, der peger i retning af en eksisterende international ensretning:
  - Folkeretligt krav om forbindelse mellem stat og det skattesubjekt eller den indkomst, som ønskes beskattet.
  - Mere end 2000 DBO'er, der ofte følger OECD's eller FN's modeloverenskomst.
  - Globalt anerkendte principper:
    - Armslængdeprincippet,
    - Princippet om lempelse for international dobbeltbeskatning, samt
    - Princippet om ikke-diskriminering.
  - Den primære og sekundære EU-ret, samt soft-law har medført yderligere ensretning inden for EU.
- **Men** samtidig stigende forekomst af dobbeltbeskatning, hybrid mismatches og Luxleaks-sagerne illustrerer, at der stadig er forskelligheder i staternes lovgivning.

# Internationalt Koordineret Regulering

- OECD'S BEPS-projekt:
  - Næppe tvivl om, at BEPS-projektet fremover kommer til med medføre væsentlige ændringer i den international skatteret.
  - Fremgangsmåde: En blanding af anbefalinger til udformningen af intern ret og egentlige ændringer til OECD's modeloverenskomst og OECD Transfer Pricing-Guidelines på udvalgte områder
    - Flere OECD medlemslande har allerede forud for den endelige afrapportering valgt at implementere (eller endda indfortolke) dele af BEPS initiativerne i intern ret.
    - Dette tager fart efter udgivelsen af de endelige rapporter 3.10 2015.

# Internationalt Koordineret Regulering

- Særligt vedrørende EU:
  - Hard-law: Moder-/datterselskabsdirektivet, Rente-/royaltydirektivet, Fusionsskattedirektiv og Direktiv om Automatisk Informationsudveksling, m.v.
  - Soft-law: Ikke-bindende henstillinger og udtalelser.
    - Pre-law function: Informative meddelelser, hvidbøger og discussion papers mv. Eks. *Ruding Report*.
    - Post-law function: Fortolknings- eller beslutningsinstrumenter, med det formål at supplere og understøtte primær og sekundær EU-ret.
    - Para-law function: Styringsinstrumenter, der skal tjene som alternativ eller supplement til EU hard-law. Eks. *Code of Conduct for Business Taxation*.
  - EU-Domstolens praksis vedrørende de frie bevægeligheder og statsstøtte på området for de direkte skatter.

# Internationalt Koordineret Regulering

- Fri bevægelighed og statsstøtte inden for EU:
  - Begge forbyder visse nationale foranstaltninger, der kan hæmme den fri konkurrence på det indre marked.
  - Statsstøttereglerne angår intra-state forskelsbehandling.
  - Fri bevægelighed angår inter-state forskelsbehandling.
    - EU-domstolen er ofte beskrevet som en negativ integrationsmotor indenfor EU.
  - Reglerne om fri bevægelighed har fokus på ulemper, der kan hæmme grænseoverskridende aktivitet, mens statsstøttereglerne har fokus på fordele, der kan forvride konkurrencen på det indre marked.
    - Seneste eksempel er EU-kommissionens sager vedrørende Starbucks' og Fiats skatteaftaler med Holland og Luxembourg.
    - Fremadrettet betydning?

## COM 2015(2015) 302 final: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action

### Formål:

- At sikre en fair og vækstskabende beskatning af selskaber i EU, på baggrund af reel økonomisk aktivitet og profitdannelse.

### Middel:

1. En relancering af CCCTB.
2. Beskatning dér hvor overskuddet bliver skabt (PE, TP og CFC).
3. Koble skatteincitamenten til value generation ("modified nexus approach")
4. Et bedre skattemiljø for erhvervslivet (CCCTB, PE og TP).
5. Øget gennemsigtighed på skatteområdet
6. Samarbejde mellem medlemsstaterne ved tax audits
7. Mulighed for grænseoverskridende underskudsudligning med genbeskatning
8. Forbedret dispute resolution mechanisms, herunder udvidelse af anvendelsesområdet for EU's voldgiftskonvention.
9. Reformere Code of Conduct for Business Taxation

# Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

## Grundidé

1. En fælles skattebase:
    - Ét fælles EU-regelsæt med nationale skattesatser.
      - I stedet for op til 28 forskellige nationale regelsæt
  2. Konsolidering:
    - Obligatorisk konsolidering:
      - Alt-eller-intet-princip.
      - EU-koncerninterne transaktioner neutraliseres og overflødiggor dermed TP-dokumentation.
      - Grænseoverskridende underskudsudligning.
  3. Formelallokering:
    - Salg, arbejdskraft og aktiver – alle med 1/3 vægtning.
- Fordele ved CCCTB
    - Lavere administrative omkostninger
    - Afskaffelse af transfer pricing-problemer inden for EU
    - Adgang til at fradrage underskud realiseret i andre EU-lande
    - Reduceret risiko for dobbeltbeskatning
    - Forenkling af internationale selskabsomstruktureringer
    - Afskaffelse af diskrimination og restriktioner
  - Direktivforslag fra 2010 – ikke vedtaget.



# Relancering af CCCTB

Relanceret med COM 2015(2015) 302 final: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action.

- Public Consultation indtil 8.1. 2016.
- Tekniske detaljer kendes endnu ikke.

Nyt forslag i 2016.

- I første omgang forventes der mulighed for grænseoverskridende modregning af underskud, indtil konsolideringen genindføres på et senere tidspunkt.

Obligatorisk (- i det mindste for MNE'er).

Trinvis gennemførelse.

- Særligt overveje, hvorvidt:
  - Den favorable behandling af udgifter til forskning og udvikling i det nuværende forslag skal videreudvikles, og
  - Der skal sættes ind overfor tendensen til lånefinansiering med henblik på at styrke kapitalmarkedsunionen.

# Relancering af CCCTB

- Skattebasen skal alene defineres af CCCTB-reglerne
  - Ingen kobling til IAS-/IFRS-standarderne
- Først forslag om valgfrihed – nu forslag om tvungen anvendelse
- Reglerne kan anvendes af de selskaber, som er omfattet af EU-landenes selskabsskatteregler
  - Omfatter også selskaber, der ikke er registreret i EU, hvis den juridiske form svarer til et "EU-selskab" og selskabet er undergivet selskabsbeskatning i EU
  - Godkendte selskabstyper opregnes i bilag til kommende direktiv
  - "Alt eller intet-princip"

# Relancering af CCCTB

- Forholdsvis detaljerede regler, men...
- Globalindkomstprincip er udgangspunktet (modificeret)
- Opgørelse på årsbasis, enhver 12 måneders regnskabsperiode
- Periodisering: Retserhvervelses- og pligtpådragelsesprincip
- Bred definition af indkomst
- CCCTB-underskud
  - Fremføres uendeligt til modregning i positiv skattepligtig CCCTB-indkomst i senere år
  - Ingen "carry back"

# Relancering af CCCTB

- Nødvendigt med en mekanisme til fordeling af indkomst
- Allokering til de lande, hvori selskabet/koncernen har aktiviteter
- Det enkelte EU-land beskatter med den nationale selskabs-skattesats
- Fordelingsmekanismen skal være
  - Simpel og svær at manipulere
  - Fair og medvirkende til at undgå skattekonkurrence
- Konsolidering ikke del af nyt forslag til CCCTB – dermed reelt CCTB
  - MEN: Forslag om at indføre en midlertidig adgang til underskudsmodregning.

# Relancering af CCCTB

- Formelallokering
  - Fordeling på baggrund af en række selskabsspecifikke faktorer
    - Arbejdskraft
    - Aktiver
    - Omsætning
  - Vægtning af faktorerne et politisk spørgsmål – ikke afklaret, men
    - Samme vægtning af faktorer i hele EU
    - Tilpassede formler for selskaber i særlige brancher

# Reel økonomisk aktivitet

Tilpasning af definitionen af *fast driftssted*, samt en forbedring af CFC-reglerne.

- Til behandling i Rådet, hvor der bør nås til enighed inden for 12 måneder.
- Ændringerne bør gøres juridisk bindende, før der indgås aftale om CCCTB.

## Ændring af Rente- og Royaltydirektivet:

- Medlemsstaterne bør ikke være forpligtede til at give renter og royalties en favorabel behandling, såfremt de ikke beskattes effektivt andetsteds i EU.
- Potentielt en efterfølgende tilpasning af Moder- og datterselskabs direktivet.

# Reel økonomisk aktivitet - fortsat

## Udbygning af Transfer Pricing regler.

- Videreudvikling af BEPS arbejdet.
- Tilvejebringe nye oplysninger, som kan hjælpe skattemyndighederne med at indkredse transaktioner inden for en koncern.

## Krav om direkte forbindelse mellem præferenceordninger og R&D-aktiviteter:

- Eks. basere præferenceordninger, såsom patentboks på *modified nexus approach*.
- Hvis ikke korrekt og konsekvent anvendelse i medlemsstaterne inden for 12 mdr., vil Kommissionen fremsætte forslag til bindende lovgivning.

# Bedre skattemiljø

## Inden en eventuel CCCTB:

- Modregning af underskud:
  - Koncernenheder bør kunne modregne overskud og underskud, de skaber i forskellige medlemsstater.
  - Mekanisme, som tilbagefører tabene mellem medlemsstaterne, når koncernenheden atter skaber overskud.
- Inden sommeren 2016 vil Kommissionen foreslå forbedringer af de nuværende ordninger til løsning af tvister om dobbeltbeskatning i EU.
  - Mål: Klarere regler og strengere tidsfrister, som bygger på de eksisterende systemer.
  - Eventuelt en udvidelse af voldgiftskonventions anvendelsesområde.



# Øget gennemsigtighed

## Sortlistning af usamarbejdsvillige jurisdiktioner.

- Undersøgelse, om tredjelande overholder standarderne for god forvaltningspraksis på skatteområdet, med henblik på at bistå dem i at forbedre deres standarder for god forvaltningspraksis. Færdiggøres inden for 24 måneder.
- Eventuel koordinering af modforanstaltninger mod usamarbejdsvillige skattejurisdiktioner.

Kommissionen vurderer forskellige muligheder for at forpligte selskaber til at offentliggøre visse selskabs-skatteoplysninger.

# Medlemsstaternes samarbejde

## Best practice:

- Videreudvikling af en mere strategisk tilgang til kontrol og revision af grænseoverskridende selskaber.
- Eventuelle modforanstaltninger mod usamarbejdsvillige skattejurisdiktioner.

Kommissionen vurderer forskellige muligheder for at forpligte selskaber til at offentliggøre visse selskabsskatteoplysninger.

## The Code of Conduct for Business Taxation Group:

- Kommissionen vil forslå mandatet udvidet:
  - Hurtigere og mere effektivt i tilfælde af skadelig skattekonkurrence.
  - Vejlede i, hvordan ikke-lovgivningsmæssige EU-foranstaltninger til bekæmpelse af selskabsskatteundgåelse kan gennemføres.

# Perspektiver

- Tendensen går mod stigende ensretning og måske endda egentlig harmonisering
- MEN paradoksalt, at der samtidig synes at opstå stadig flere skattetvister og risici for dobbeltbeskatning.
  - Eksempler transfer pricing viser, at ens regler kan forstås forskelligt.
- Mere behov end nogensinde for at egentlig international tilgang til skatteforhold i koncernerne.
  - Skattestrategi i overensstemmelse med forretningen.
  - Rådgivning forudsætter stigende grad af kendskab til den globale udvikling, international ret og tendenser.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

# JAKOB BUNDGAARD

MANAGING DIRECTOR  
HONORARY PROFESSOR, M.SC., PH.D.

CORIT ADVISORY P/S  
LYNGBY HOVEDGADE 17, 2. SAL  
2800 KONGENS LYNGBY  
DENMARK

[WWW.CORIT-ADVISORY.COM](http://WWW.CORIT-ADVISORY.COM)

P: +45 40 42 22 84  
E: [JB@CORIT.DK](mailto:JB@CORIT.DK)