



En fælleseuropæisk konsolideret selskabsskattebase

– reaktioner på direktivforslaget



SKAT | Af tax Manager Peter Koerver Schmidt, Deloitte og Partner Jakob Bundgaard, Moalem Weitemeyer Bendtsen

Den 16. marts 2011 fremlagde Europa Kommissionen et direktivforslag om en fælles konsolideret selskabsskattebase. Direktivforslaget 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. Virkningen heraf vil bl.a. være, at koncerner – som vælger at anvende reglerne – skal konsolidere alle over- og underskud realiseret inden for EU samt eliminere koncerninterne transaktioner, hvorfor transfer pricing-dokumentation kan udelades. Offentliggørelsen af direktivforslaget har haft massiv international bevågenhed fra både rådgivere, brancheorganisationer og medlemslande. Efter en præsentation af hovedlinjerne i direktivforslaget fokuserer artiklen på, hvordan direktivforslaget er blevet modtaget. I den forbindelse drøftes endvidere spørgsmålet om, hvorvidt direktivforslaget lever op til det EU-retlige subsidiaritetsprincip. Afslutningsvis gives et bud på den videre vej frem.

1. Indledning

Europa Kommissionens direktivforlag om Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) indeholder et helt nyt EU-regelsæt, efter hvilket selskaber/koncerner med aktiviteter inden for EU skal kunne vælge at opgøre deres samlede konsoliderede skattepligtige EU-indkomst. 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.

Det er 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 mar-

kedet 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 stiller sig dog kritisk over for CCCTB-planerne, og den rejser en række spørgsmål, der ganske givet vil vække en del interesse hos politikere og erhvervsorganisationer. Eksempelvis konkluderer rapporten, at CCCTB kan føre til en væsentlig omfordeling af selskabsskatteprovenu mellem medlemsstaterne. 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. Hovedlinjerne i direktivforslaget

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, jf. artikel 2. For Danmarks vedkommende vil det sige aktieselskaber og anpartsselskaber undergivet selskabsskat samt andre selskaber omfattet af selskabsskatte-loven, såfremt disse selskabers indkomst opgøres og beskattes efter de generelle regler gældende for aktieselskaber. Et selskab registreret i et ikke-medlemsland skal også kunne vælge at benytte CCCTB-reglerne, hvis selskabet er organiseret på 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 dennes selskaber skal behandles efter de lokale skatteregler i de lande, hvor selskaberne er hjemmehørende. 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 driftssteder. Med andre ord gælder der for koncerner et "alt-eller-intet-princip" (all-in all-out).

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.

I det følgende præsenteres hovedlinjerne i direktivforslaget ganske kort. For en mere omfattende omtale af direktivforslagets indhold henvises til forfatterens artikel offentliggjort i Revision & Regnskabsvæsen, 2011, nr. 7, side 42-51.

2.1 Skattebasen

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 opgøres. 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. 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.

Regler for opgørelsen af selve beskatningsgrundlaget er fastsat i kapitel IV. Beskatningsgrundlaget opgøres som alle selskabets indtægter (opgjort efter fradrag af moms og andre skatter og afgifter) fratrukket skattefrie indtægter, fradragsberettigede udgifter samt andre fradragsberettigede poster. 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. Omvendt vil renteindtægter og renteudgifter være skattepligtige henholdsvis fradragsberettigede med creditlem-pelse 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. 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).

Periodisering er reguleret i kapitel V og 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. Tilsvarende gælder for fradragsberettigede omkostninger, der fradrages, når forpligtelsen til at foretage betalingen er opstået, og forpligtelsen kan opgøres med rimelig nøjagtighed. 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. Gevinst og tab medregnes som hovedregel på realisationstidspunktet. Specifikke periodiseringsregler er angivet for bl.a. finansielle aktiver (lagerprincip) samt langsigtede kontrakter mv.

Kapitel VI angiver, hvordan skattemæssige afskrivninger skal foretages under CCCTB-reglerne. 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, hvor aktivet nyder retsbeskyttelse, eller som retten er givet for, eller, hvis denne periode ikke kan fastslås, 15 år. Aktiver, der er erhvervet brugt, kan afskrives over en kortere periode, hvis det kan dokumenteres, at den tilbageværende økonomiske levetid er kortere

end angivet. Øvrige anlægsaktiver puljes og saldoafskrives årligt med en sats på 25 %. Anlægsaktiver, der ikke undergives nogen værdiforringelse som f.eks. land, kunst, antikviteter og smykker, kan ikke afskrives. Det samme gælder for finansielle aktiver. Generelt gælder, at det alene er det skattesubjekt, som har det økonomiske ejerskab til aktivet, der kan foretage afskrivninger.

For så vidt angår underskud, foreslås det i kapitel VII, at sådanne skal kunne fremføres og fradrages i senere skatteår. 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.

Til modvirkning af misbrug og omgåelse indeholder direktivforslaget en række værneregler. 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 transactions carried out for the sole purpose of avoiding taxation shall be ignored for the purposes of calculating the tax base.

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 værneregler. 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.

Udover den generelle omgåelsesregel er det valgt at introducere specifikke værneregler vedrørende rentefradragsbegrænsning og vedrørende CFC-beskatning. Endvidere indeholder forslaget i artikel 78-79 en fastlæggelse af armslængdeprincippet for transaktioner med associerede enheder uden for koncernen.

2.2 Konsolidering

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 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.

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:

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

- Når stemmerettighedsgrænsen er opfyldt i henseende til direkte og indirekte datterselskaber, anses moderselskabet for at eje 100 % af sådanne rettigheder;
- 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 tredjelande, skal også tages i betragtning ved beregningen.

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

Effekten af konsolideringen er en sammenlægning af skattebasen for de omfattede enheder. Et væsentligt element heri er en eliminerings 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 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.

2.3 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 i kapitel XVI en fordelingsmekanisme, der bygger på såkaldt formelallokering. 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.

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 nettotleje-/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.

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 vist i illustrationen øverst på denne side.

Direktivforslaget indeholder en "safeguard-klausul", hvorefter koncernen eller skattemyndigheden kan anmode om, at en alternativ fordelingsnøgle skal anvendes, såfremt den ovenfor viste formel medfører en fordeling, der ikke på rimelig vis repræsenterer omfanget af erhvervsvirksomheden

for det pågældende concernmedlem. Endvidere er særlige regler angivet for finansielle institutioner, forsikringselskaber, olie- og gasselskaber samt shipping- og luftfartsvirksomheder mv.

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.

2.4 Administrative forhold

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, jf. reglerne i kapitel XVII. Med andre ord gælder der et "one-stop-shop-princip", som indebærer, at koncernens *hovedskattesubjekt* skal indgive én konsolideret selvangivelse til koncernens *hovedskattemyndighed*. 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.

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.

Direktivforslagets modtagelse

Allerede forud for offentliggørelsen af direktivforslaget var det ventet, at forslaget ville blive mødt med kritik fra flere medlemslande. Eksempelvis har Irland, Estland, Letland, Litauen, Slovakiet, Tjekkiet og Storbritannien i løbet af det forberedende arbejde udtrykt direkte modstand mod CCCTB-planerne, mens en række andre lande tidligere har tilkendegivet hverken at være for eller imod. Imidlertid har betydningsfulde medlemslande som Tyskland, Frankrig og Italien undervejs i processen været fortalere for indførelsen af CCCTB-regler.

Medlemslandene havde indtil den 18. maj 2011 mulighed for at komme med kommentarer til direktivforslaget – herunder i relation til spørgsmålet om, hvorvidt forslaget er i overensstemmelse med det såkaldte subsidiaritetsprincip

(også kaldet nærhedsprincippet – for yderligere forklaring henvises til afsnit 3.1 lige nedenfor). I den forbindelse har ni lande inden for fristen oplyst – eller i det mindste utrykt bekymring for – at forslaget ikke lever op til subsidiaritetsprincippet. Det gælder Storbritannien, Irland, Bulgarien, Malta, Nederlandene, Polen, Rumænien, Slovakiet og Sverige. Modsat har Italien oplyst, at forslaget efter deres opfattelse ikke strider mod subsidiaritetsprincippet. Endvidere er Luxembourg, Belgien og Portugal kommet med materielle kommentarer til forslaget uden at adressere spørgsmålet om subsidiaritetsprincippets overholdelse.

Den tyske regering, som ellers er blevet betragtet som en af CCCTB-projektets mest betydningsfulde støtter, har i et svar på et spørgsmål fra partiet "Die Grünen" oplyst, at den fortsat støtter Kommissionens harmoniseringsplaner, men at den er modstander af konsoliderings-elementet, da konsolideringen vil kunne reducere Tysklands selskabsskatteprovenu. Dette vil i realiteten indebære, at forslaget i så fald reduceres til et fælles regelsæt for opgørelsen af selskabsskattegrundlaget (dvs. alene et CCTB-regelsæt), og at problemstillingerne vedrørende transfer pricing samt manglende adgang til underskudsudnyttelse over landegrænser fortsat vil gøre sig gældende inden for EU. Til gengæld finder den tyske regering, at anvendelse af CCTB-reglerne bør være obligatorisk for selskaber hjemmehørende i de medvirkende lande.

Fra dansk side har Folketingets Europaudvalg og Skatteudvalg i et brev af 18. maj 2011 til Kommissionen oplyst, at det efter udvalgets opfattelse ikke på det foreliggende grundlag er muligt at afgive en endelig tilkendegivelse om, hvorvidt forslaget er i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet. I stedet anbefales, at der arbejdes videre med de mange uafklarede spørgsmål, som forslaget rejser, herunder hvorledes der skal forholdes, hvis hovedskattemyndigheden ikke foretager en tilstrækkeligt effektiv ligning, samt hvilke provenumæssige konsekvenser forslaget vil have.

3.1 Subsidiaritetsprincippet

Subsidiaritetsprincippet er fastsat i artikel 5, stk. 1 og 3 TEU, der foreskriver, at Unionen – på de områder, der ikke hører ind under dens enekompetence, som f.eks. området for direkte skatter – kun må handle, hvis og i det omfang den påtænkte handling ikke i tilstrækkelig grad kan opfyldes af medlemsstaterne, og således pga. den påtænkte handlingens omfang eller virkninger bedre kan nås på EU-plan. I de indledende bemærkninger til direktivforslaget anfører Kommissionen, at uden et samordnet tiltag vil situationen ikke blive bedre, da selskaberne stadig vil have med lige så mange skattesystemer og skatteadministrationer at gøre som antallet af medlemsstater, hvori de er skattepligtige. Kommissionen finder derfor, at forslaget er berettiget – set

i forhold til subsidiaritetsprincippet – fordi individuelle tiltag fra medlemsstaternes side ikke ville kunne give de ønskede resultater.

En diametralt modsat holdning fremføres af Storbritannien (jf. House of Common's European Scrutiny Committee, 27th Report of Session 2010-2012):

"The UK Government believes there are significant shortcomings in the Commission's estimates of the impact of the proposal on the UK and in the impact assessment as a whole. It does not accept the assumption that a CCCTB is necessary to address the broader objectives of the proposal or that 27 different national corporate tax systems inherently impede the proper functioning of the internal market. It is not convinced that a CCCTB is necessary to improve the simplicity and efficiency of corporate tax systems in the EU. It considers that the fiscal impediments to cross-border activity that the proposal claims to tackle — compliance costs, double taxation, and over-taxation — can be addressed through other routes, such as informal coordination or bilateral solutions."

Modsat den britiske regerings opfattelse er det nærværende forfatteres opfattelse, at problemerne forbundet med at have 27 forskellige skattesystemer inden for EU – herunder problemer vedrørende manglende adgang til underskudsmodregning, dobbeltbeskatning og høje omkostninger til compliance – ikke kan løses tilfredsstillende via uformel koordination og bilaterale aftaler medlemslandene imellem. Hertil er udfordringerne for mange og for komplekse. Det kan da heller ikke udelukkes, at flere af de medlemslande, der har rejst spørgsmål om subsidiaritetsprincippet overholdelse, er fuldt ud klar over, at førømtalte problemer ikke umiddelbart kan løses via uformel koordination og bilaterale aftaler. I den forbindelse er det således også blevet anført, at indvendingerne angående subsidiaritetsprincippet manglende overholdelse snarere er baseret på politiske bevæggrunde (jf. Matthew Gilleard, International Tax Notes, 24. maj 2011). De pågældende medlemslandes reelle bekymringer angår således snarere selve effekten af et CCCTB-system, idet nogle lande frygter for tab af skatteprovenu som følge af den foreslåede formelallokering. Andre lande – der pt. lukrerer på at yde selskaber favorable skatteforhold – frygter, at Kommissionens arbejde, trods forsikringer om det modsatte, vil munde ud i en fælles EU-skattesats eller EU-minimumsskattesats. Endelig kan modstanden – som det bl.a. er tilfældet for Storbritannien – delvist være begrundet i et ønske om ikke at afgive suveræniteten.

Den videre vej frem

Vedtagelse af regler på området for direkte skatter kræver enstemmighed, jf. artiklerne 114-115 TEUF, og med tanke

på de ovenfor omtalte indvendinger fra en række medlemsstater er det formentlig tvivlsomt, om et CCCTB-direktiv gældende for alle 27 medlemslande i første omgang vil blive vedtaget. Imidlertid giver EU-retten 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 Lissabon-Traktaten, synes denne vej mere farbar for Kommissionen. 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.

I første omgang får Kommissionen dog formentlig rigeligt at gøre med at forholde sig til de indvendinger, som medlemsstaterne er kommet med og på den baggrund eventuelt ændre direktivforslaget. Det kan heller ikke udelukkes, at Kommissionen vil være nødsaget til (midlertidigt) at sænke ambitionsniveauet, således at CCCTB-systemet introduceres uden adgang til konsolidering på tværs af landegrænser, hvorved forslaget vil blive reduceret til et fælles regelsæt for opgørelsen af skattegrundlaget (dvs. alene et CCTB-regelsæt) som foretrukket af Tyskland. INSPI

Om forfatterne

Peter Koerver Schmidt er uddannet Cand.merc.(jur.) og er ansat som Tax Manager i Deloitte's Cross Border Tax-afdeling. Herudover er Peter ansat som ph.d.-stipendiat ved Juridisk Institut på Copenhagen Business School, hvor han pt. arbejder på en afhandling inden for international skatteret. Peter er tilknyttet forskergruppen CORIT og er forfatter til en række artikler og bøger om skatteret.

For yderligere info, kontakt:
peschmidt@deloitte.dk

Jakob Bundgaard, Ph.d. er adjungeret professor i skatteret ved Aarhus Universitet og partner i Moalem Weittemeyer Bendtsen. Jakob rådgiver et bredt udsnit af virksomheder og kapitalfonde om skatteretlige forhold og er desuden initiativtager til CORIT.

For yderligere info, kontakt:
jbu@mwblaw.dk