

# Artikler

## 38

### Ensretning i den internationale skatteret - Om muligheden for indførelse af CCCTB i lyset af Luxleaks

*Peter Koerver Schmidt, CBS og CORIT Advisory P/S & Jakob Bundgaard, CORIT Advisory P/S og Aarhus Universitet*

I lyset af den seneste tids begivenheder (herunder særligt Luxleaks-sagerne) og tiltag på den internationale skattescene ses der i artiklen nærmere på en række af de forhold, som trækker i retning af øget ensretning af selskabsskattereglerne i store dele af verden. Det gøres gældende, at staternes manøvrerum på selskabsskatteområdet undergives et til stadighed stigende pres forårsaget af en række faktorer. Dette pres synes i endnu højere grad at være til stede inden for EU. Hvorvidt udviklingen i sidste ende vil medføre fuld harmonisering i EU – som følge af vedtagelsen af et (obligatorisk) CCCTB-direktiv – er usikkert, men det må konstateres, at fortalerne herfor i øjeblikket oplever et hidtil uset momentum.

#### 1. Indledning

Det er velkendt, at verdens økonomier gennem de senere årtier har udviklet sig til en global økonomi. Det er efterhånden tillige velkendt, at der inden for den internationale skatteret udspiller sig en kamp om skatteprovenu. Det hævdes i denne artikel, at denne tendens blandt andet har medført en forøget ensretning (eller harmonisering om man vil) mellem de nationale selskabsskatteretlige regler. Det gøres gældende, at staternes manøvrerum på selskabsskatteområdet undergives et til stadighed stigende pres forårsaget af en række faktorer. Dette pres synes i endnu højere grad at være til stede inden for EU.

I lyset af den seneste tids begivenheder (herunder særligt Luxleaks-sagerne) og tiltag på den internationale skattescene ses der i artiklen nærmere på en række af de forhold, som trækker i retning af øget ensretning af selskabsskattereglerne i store dele af verden.

På den internationale scene findes nogle centrale principper, hvis udbredelse er globalt anerkendte. I nyere tid har OECD sat yderligere fart på ensretningen gennem BEPS-projektet til modvirkning af skatteplanlægning. Inden for EU kan det lidt forenklet udtrykkes således, at manøvrerummet er påvirket på flere forskellige områder. Således sætter EU-Domstolens praksis en nedre grænse i forhold til, hvorledes de grænseoverskridende forhold skal behandles i forhold til de rent interne forhold. I tilsvarende retning trækker visse af EU-kommis-sionens initiativer samt de egentlige harmoniseringstil-tag. Yderligere ses vise tiltag at trække i retning af, at der tillige er grænser for, hvor gunstigt en stat kan behandle det grænseoverskridende i forhold til det rent nationale. Dette gælder eksempelvis EU's adfærdskodeks for erhvervsbeskatning og Kommissionens anvendelse af statsstøttere-glerne på skatteområdet.

#### 2. Faktorer der trækker i retning af en international ensretning

Om der allerede eksisterer et kohærent internationalt skatteregime – og i givet fald om stater skulle føle sig bundet heraf – har været genstand for diskussion i den internationale litteratur. På den ene side kan der argumenteres for, at stater er suveræne, og at de derfor frit kan indrette deres skattesystem, som de ønsker. På den anden side kan det indvendes, at stater i realiteten ikke står (helt) frit mht. at arrangere deres skatteregler, idet der eksisterer et kohærent internationalt skattesystem, som udstikker visse rammer for reglernes udformning.<sup>1)</sup>

Til støtte for sidstnævnte synspunkt er en række forhold blevet fremhævet. Helt grundlæggende, synes der eksem-

pelvis at herske international konsensus om, at staters ret til at pålægge skat ikke er ubegrænset, idet der som følge af folkeretten normalt kræves en vis forbindelse mellem den pågældende stat og det skattesubjekt eller den indkomst, som ønskes beskattet.<sup>2)</sup> Herudover kan det anføres, at der på verdensplan er indgået mere end 2000 dobbeltbeskatningsoverenskomster, som i vidt omfang følger to alment accepterede modeloverenskomster (OECD's og FN's), der i øvrigt ligner hinanden på en række punkter. Endelig kan det fremhæves, at en række principper synes at have vundet stor international udbredelse, herunder armlængdeprincippet, princippet om lempelse for international dobbeltbeskatning samt princippet om ikke-diskriminering. Samlet set taler disse forhold for eksistensen af et internationalt kohærent skatteregime, hvilket må formodes at være særlig udtalt inden for EU, hvor den primære og sekundære EU-ret har medført yderligere ensretning.<sup>3)</sup>

Det er vores opfattelse, at der et stykke hen ad vejen med god ret kan hævdes at bestå et internationalt kohærent skattesystem. At dette system dog endnu har en lang vej at gå, førend der kan siges at bestå et egentligt fasttømret juridisk system, illustrerer den seneste tids begivenheder. Som et eksempel kan diskussionen om skatteplanlægning ved brug af hybride enheder og instrumenter nævnes, da diskussionen fint demonstrerer, hvordan skatteydere har mulighed for at drage fordel af enhedernes og instrumenternes forskellige kvalifikation i henhold til de implicerede landes skattelovgivning.<sup>4)</sup> Et andet eksempel er de nedenfor omtalte *Luxleaks*-sager, der i mange iagttages øjne anskueliggør, hvordan skatteydere kan udnytte lempelig regulering i ét land til omgå skattelovgivning i andre lande.

Når det er sagt, så vil reaktionerne på disse skatteplanlægningsteknikker formentlig medføre mere omfattende internationalt koordineret regulering, hvilket i sidste ende vil bidrage yderligere til realiseringen af et kohærent internationalt skatteregime.

OECD's BEPS-projekt er blevet betegnet som den vel nok mest ambitiøse reformplan nogensinde inden for den internationale skatteret,<sup>5)</sup> og det må forventes, at BEPS-projektet også vil sætte sit præg på reguleringen inden for EU. Det italienske præsidentskab har således netop offentliggjort et ambitiøst *Roadmap for BEPS in the EU*, der udstikker rammerne for en række BEPS-relaterede tiltag og deres implementering.<sup>6)</sup> Som bekendt indeholder BEPS-projektet en række action points som alle har til formål at modvirke international skatteplanlægning. Fremgangsmåden er en blanding af anbefalinger til udformningen af intern ret og egentlige ændringer til OECD's modeloverenskomst og OECD Transfer

Pricing-Guidelines på udvalgte områder. OECD har indtil videre efterlevet de meget ambitiøse deadlines ved offentliggørelse af 7 rapporter i 2014. Yderligere forventes en tilsvarende mængde leverancer i 2015. Flere OECD medlemslande har allerede forud for den endelige afrapportering valgt at implementere dele af BEPS initiativerne i intern ret. Der er således næppe tvivl om, at BEPS-projektet kommer til at medføre en massiv påvirkning af den internationale skatteret i en årrække fremover.

De følgende afsnit tager særligt afsæt i de påvirkninger, der alene påvirker EU-medlemsstaterne.

Den i teorien mest direkte vej til øget harmonisering af selskabsskattereglerne inden for EU går via positiv integration, dvs. *policy*-koordinering via lovgivning eller andre koordineringstiltag på EU-niveau.<sup>7)</sup> På skatteområdet er det klareste *hard law*-eksempel herpå vedtagelse af direktiver. I praksis har det dog vist sig at være svært at opnå harmonisering ad den vej, da vedtagelse af regler på området for direkte skatter kræver enstemmighed, jf. art. 114-115 TEUF, idet lovgivning om direkte skatter hører under medlemsstaternes egen kompetence.

Selvom det er lykkedes at vedtage enkelte direktiver på området for direkte skatter, har Kommissionen derfor set sig nødsaget til også at satse på *soft law*-regulering – som henstillinger og udtalelser – med henblik på at drive koordineringen af medlemslandenes skattelovgivning fremad. Sådanne tiltag er ikke juridisk bindende for medlemsstaterne, jf. art. 288 TEUF, men har i praksis alligevel vist sig at kunne påvirke medlemsstaters adfærd, herunder også på skatteområdet.<sup>8)</sup>

Direktiver er som bekendt bindende for medlemsstaterne mht. det tilsigtede formål, men overlader det til medlemsstaterne at bestemme form og midler for gennemførelsen. Hvad materiel selskabsskatteret angår, udgør rente-/royaltydirektivet (2003/49/EU), moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU), og fusions-skattedirektivet (2009/133/EF) kernen. Fødslen af disse direktiver var hård, og det tog eksempelvis 21 år at få de to sidstnævnte vedtaget.<sup>9)</sup> Endvidere må disse direktiver anses for at berøre en forholdsvis begrænset del af medlemsstaternes skattelovgivning på selskabsområdet.

På trods af den begrænsede succes med indførelse af direktiver vedrørende direkte beskatning, har Kommissionen ikke givet op på den front. Senest er der i 2014 således blevet vedtaget to ændringer til moder-/datterselskabet.<sup>10)</sup> Den ene ændring medfører en indsnævring af direktivets anvendelsesområde, således at visse hybride finansielle arrangementer ikke kan opnå skattefrihed efter direktivet, hvorved dobbelt ikke-beskatning (eller mere konkret deduction/non-inclusion) forhindres. Den

anden ændring indebærer introduktionen af en generel misbrugs klausul, som skal sikre, at kunstige arrangementer ikke kan nyde godt af direktivets fordele og sikre, at beskatningen sker i overensstemmelse med de økonomiske realiteter.<sup>11)</sup>

Hvad angår udveksling af information mellem medlem-landene har Kommissionen igennem årene formået at få en række direktiver igennem, og direkte foranlediget af *Luxleaks*-sagerne har Kommissionen senest foreslået, at der indføres regler om automatisk udveksling af information vedrørende bindende forhåndsbeskeder (*tax rulings*). Et egentligt direktivforslag forventes at ligge klar i begyndelsen af 2015.<sup>12)</sup>

Som følge af besværlighederne mht. vedtagelse af direktiver, og usikkerheden om CCCTB-planernes gang på jorden, har Kommissionen som nævnt intensiveret sit arbejde med *soft law*-initiativer. Udover henstillinger og udtalelser ses diverse *soft law*-tiltag også benævnt som resolutioner, *guidelines*, erklæringer, anbefalinger, meddelelser og *codes of conduct* mv.

I litteraturen er de forskellige *soft law*-tiltag søgt klassificeret i tre grupper.<sup>13)</sup> Den første gruppe omfatter tiltag med en *pre-law function*. Eksempler herpå kan være informative meddelelser, men også hvidbøger og *discussion papers* mv. regnes af nogen med til denne gruppe. Fælles for disse tiltag er, at de primært er af forberedende og informativ karakter, og de har bl.a. til formål at bane vej for fremtidige mere konkrete initiativer. Eksempler fra skatteområdet er den såkaldte *Ruding Report* og det såkaldte *Monti Paper*.<sup>14)</sup>

Den anden gruppe af tiltag har en *post law function*. Disse tiltag kan anses som fortolknings- eller beslutningsinstrumenter, der har til formål at supplere og understøtte primær og sekundær EU-ret. Et eksempel herpå er Kommissionens meddelelse om anvendelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug inden for direkte skatter, hvor Kommissionen på baggrund af EU-Domstolens praksis forsøgte at udstikke nogle rammer for medlemsstaternes reaktioner på dette område.<sup>15)</sup>

Den tredje og sidste gruppe omfatter tiltag med en *para law function*. Her er der tale om *soft law*-styringsinstrumenter, der skal tjene som alternativ eller supplement til EU *hard law*. Et markant eksempel herpå fra skatteområdet er den såkaldte *Code of Conduct for Business Taxation*.<sup>16)</sup> Dette tiltag er blevet betegnet som et *political peer pressure instrument*, der populært sagt skal afgrænse fair skattekonkurrence fra skadelig skattekonkurrence medlemsstaterne imellem. Tiltaget har haft en ikke uvæsentlig betydning, og den til lejligheden oprettede *Code of Conduct Group* består stadig og synes således

at være blevet en permanent del af det EU-retlige univers på området for direkte skatter.<sup>17)</sup>

I de senere år har Kommissionen været særdeles produktiv, hvad *soft law* angår, og blandt de mere markante tiltag kan nævnes Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning, der har til formål at tilskynde medlemslandene til at anvende samme generelle strategi for at modvirke aggressiv skatteplanlægning. I den forbindelse tilskyndes medlemslandene til at genforhandle deres dobbeltbeskatningsoverenskomster med henblik på at hindre situationer med dobbelt ikke-beskatning via *subject-to-tax clauses*, og til i national lovgivning at indføre en generel værnregel om bekæmpelse af misbrug.<sup>18)</sup> Selvom langt fra alle Kommissionens *soft law*-tiltag på skatteområdet har været succesfulde, synes en del således at pege i retning af, at betydningen af sådanne tiltag i de senere år har været opadgående.<sup>19)</sup>

En yderst central indskrænkning af medlemsstaternes suverænitet på området for direkte skatter er sket gennem EU-Domstolens praksis vedrørende de frie bevægeligheder på området for de direkte skatter. Det er navnlig reglerne om fri bevægelighed, jf. art. 28-37 og 45-66 TEUF, samt forbuddet mod statsstøtte, jf. art. 107-109 TEUF, der har givet anledning til sager på skatteområdet. Nationale skatteregler er således i en række tilfælde blevet anset for at indebære en hindring for den fri bevægelighed, som følge af at sammenlignelige situationer er blevet behandlet forskelligt eller anset for at udgøre ulovlig statsstøtte. I relation til selskabsbeskatning har domstolen afsagt flere markante domme i relation til medlemslandenes værnregler, herunder sag C-324/00 *Lankhorst Hohorst* (SU 2003, 12) om tynd kapitalisering, sag C-371/10 *National Grid Indus* (SU 2011, 491) om exitbeskatning og ikke mindst sag C-196/04 *Cadbury Schweppes* (SU 2006, 333). Sidstnævnte dom har eksempelvis haft stor indvirkning på den nuværende udformning af CFC-lovgivningen i en række medlemslande, der således i nogen udstrækning har tilnærmet sig hinanden.<sup>20)</sup> Særligt har det haft betydning, at CFC-lovgivning ifølge dommen skal ramme så specifikt, at CFC-beskatning udelukkes, når det på baggrund af objektive omstændigheder kan konstateres, at datterselskabet svarer til en reel etablering. Flere medlemsstater valgte således at indføre regler, som undtager indkomst i datterselskaber hjemmehørende i andre medlemsstater fra CFC-beskatning, når det kan påvises, at datterselskabets aktivitet ikke udgør et rent kunstigt arrangement eller lignende.<sup>21)</sup>

Der er dog grænser for hvor langt harmoniseringen inden for EU kan bringes via EU-Domstolens praksis, ligesom EU-Domstolen ikke i alle tilfælde har evnet at holde en konsistent linje i sin praksis, som det eksempel-

vis ses i de domme om anvendelse af udenlandske underskud, som EU-Domstolen har afsagt i kølvandet på sag C-446/03 *Marks & Spencer* (SU 2006, 17).<sup>22)</sup>

Reglerne om fri bevægelighed og statsstøtte har det til fælles, at de forbyder visse nationale foranstaltninger, der kan hæmme den fri konkurrence på det indre marked. De to regelsæt adskiller sig dog også, idet statsstøtteregelejerne angår *intra-state* forskelsbehandling, mens reglerne om fri bevægelighed angår *inter-state* forskelsbehandling. Med andre ord har statsstøtteregelejerne kort sagt til formål at forhindre positiv diskrimination mellem forskellige økonomiske agenter i den samme stat (favorisering af visse virksomheder mv.), mens reglerne om fri bevægelighed har til formål at hindre negativ diskrimination (f.eks. mindre fordelagtig behandling af grænseoverskridende situationer sammenlignet med rent nationale situationer). Statsstøtteregelejerne kan derfor siges at have fokus på fordele, der kan forvride konkurrencen, mens reglerne om fri bevægelighed har fokus på ulemper, der kan hæmme grænseoverskridende aktivitet.<sup>23)</sup>

Af art. 107, stk. 1 TEUF, følger et forbud mod statsstøtte. Mere præcist foreligger der som udgangspunkt ulovlig statsstøtte, hvis 1) der er tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, 2) transaktionen kan tilregnes staten, 3) transaktionen udgør en begunstiggelse af modtageren, 4) transaktionen kun begunstiger visse virksomheder eller produktioner (selektivitet) og 5) dette påvirker samhandlen og/eller fordrejer samhandelsvilkårene mellem medlemsstaterne. Til det generelle forbud mod statsstøtte gælder dog en række undtagelser. Således er visse kategorier af statsstøtte automatisk undtaget (selvom der fortsat skal ske anmeldelse til Kommissionen), mens andre undtagelser gives af Kommissionen.<sup>24)</sup>

EU-Domstolen har anvendt statsstøtteregelejerne på skattelovgivning siden 1970'erne, og i 1998 udstedte Kommissionen en meddelelse om anvendelse af statsstøtteregelejerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning.<sup>25)</sup> Heraf fremgår, at statsstøtteregelejerne eksempelvis kan aktualiseres i forhold til en skatteforanstaltning, hvis der med foranstaltningen indføres en undtagelse i skattesystemet til fordel for visse af medlemsstatens virksomheder. Omvendt så vil rent skatte tekniske foranstaltninger, som fastsættelse af skatteprocenten, afskrivningsregler, regler om fastsættelse af underskudsanvendelse og værneregler til hindring af skatteflugt normalt ikke udgøre statsstøtte. Blandt nyere eksempler på skattelovgivning, der kan give udfordringer i relation til statsstøtteregelejerne er de *patent/IP box*-regimer, som flere medlemslande i de senere år har indført,<sup>26)</sup>

samt visse andre regler der indebærer skattemæssige incitamentter til forskning og udvikling.<sup>27)</sup>

Selvom ovennævnte meddelelse fra Kommissionen angiver at *administrative rulings* i visse tilfælde kan have karakter af statsstøtte, er det først fornylig, at Kommissionen har åbnet sager mod medlemslande herom.<sup>28)</sup> Da sagerne angår de store og velkendte multinationale koncerner Apple, Fiat, Amazon og Starbucks,<sup>29)</sup> har opmærksomheden fra medierne været massiv, hvilket da også har affødt stor interesse fra politisk side.

Uden at gå i detaljer kan det nævnes, at førstnævnte sag angår Apples såkaldte *double Irish*-struktur. I den forbindelse argumenterer Kommissionen i grove træk for, at to Advance Pricing Agreements har gjort det muligt for Apple at generere for lave overskud i Irland, bedømt ud fra et armlængdeprincip, hvilket i Kommissionens øjne indebærer, at Irland uretmæssigt og selektivt har ydet statsstøtte til Apple.<sup>30)</sup> Kommissionens arbejde synes allerede at have haft en vis effekt, idet Irland har meldt ud, at landet forventer at ændre sin nationale lovgivning på en række punkter, med henblik på at reducere fordelene ved de strukturer, som flere multinationale koncerner pt. benytter sig af.<sup>31)</sup>

### 3. Luxleaks og afledte politiske konsekvenser

Den 5/11 2014 offentliggjorde organisationen ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) et par hundrede bindende forhåndsbeskeder (*tax rulings*), som skattemyndighederne i Luxembourg har afgivet. Forhåndsbeskederne angår ca. 340 virksomheder, herunder en række større velkendte multinationale koncerner som Pepsi, IKEA og Deutsche Bank. Herudover offentliggjorde ICIJ den 9/12 2014 dokumenter vedrørende yderligere 35 virksomheder.<sup>32)</sup>

Selvom eksistensen af disse forhåndsbeskeder næppe kan overraske mange, der i deres daglige virke har professionel berøring med skatteret, har lækket af forhåndsbeskederne fået stor opmærksomhed i medierne verden over. I den anledning har politikere på tværs af EU-landene stået i kø for at fordømme Luxembourg og efterlyse strammere regler. Disse begivenheder bærer således yderligere brænde til det bål, hvor en række multinationale koncerner allerede er udsat for intensiv medieomtale for deres angiveligt aggressive skatteplanlægning. Endvidere har begivenhederne bragt den netop tiltrådte kommissionsformand Jean-Clauder Juncker i en noget penibel situation, da dokumenterne stammer fra den periode, hvor Jean-Claude Juncker var premierminister i Luxembourg. Til trods for at Juncker-kommissionen overlevede en mistillidsafstemning i Europa-Parlamentet

den 27/11 2014,<sup>33)</sup> er der således næppe tvivl om, at *Luxleaks*-sagerne (som de er blevet døbt i pressen), vil forfølge kommissionsformanden i det videre arbejde.<sup>34)</sup>

I den forbindelse er det værd at notere sig, at ligeledes nytiltrådte konkurrencekommissær, Margrethe Vestager, allerede har udtalt, at Kommissionen – på trods af indvendinger fra Luxembourg – vil igangsætte en undersøgelse af de lækkede dokumenter, da disse ifølge kommissæren er at betragte som legitim markedsinformation. Imidlertid tilføjede Kommissæren, at den nærmere undersøgelse kommer til at afvente de allerede igangværende statsstøttesager rettet mod Irland, Nederlandene og Luxembourg, i relation til de oven for omtalte bindende forhåndsbeskeder (advance pricing agreements) afgivet til henholdsvis Apple, Starbucks, Amazon og Fiat.<sup>35)</sup>

Denne artikel har ikke til formål at undersøge de lækkede dokumenter fra ICIJ. I stedet er det formålet at se nærmere på de afledte konsekvenser, som *Luxleaks* – og en række andre aktuelle begivenheder og tiltag – kan tænkes af få på den internationale skattescene. Mere præcist er det vores ærinde at vurdere, om de omtalte begivenheder kan forventes at føre til en øget harmonisering af de selskabsskatteretlige regler i EU. At denne tankegang ikke er helt verdensfjern illustreres fint af de kommentarer, som flere højtstående politikere i den seneste tid er kommet med.

I kølvandet på *Luxleaks*-sagerne har konkurrencekommissær Margrethe Vestager bl.a. luftet en forhåbning om, at de seneste begivenheder kan genstarte de politiske forhandlinger om vedtagelsen af kommissionens direktivforslag til en Common Consolidated Corporate Tax (CCCTB).<sup>36)</sup> Forhandlingerne har ligget mere eller mindre i dvale siden Kommissionen fremsatte direktivforslaget i 2011,<sup>37)</sup> men de seneste begivenheder kan måske ændre på dette, da de i manges øjne udstiller, hvordan manglen på harmonisering, og enkelte medlemslandes skatteydervenlige tilgange, er med til at underminere de øvrige medlemslandes skattebaser. Den nytiltrådte kommissær for økonomiske og finansielle anliggender samt beskatning og told, Pierre Moscovici, har da også meldt ud, at CCCTB vil være en prioritet på Juncker-kommissionens agenda,<sup>38)</sup> hvilket allerede nu synes at have opbakning fra flere betydningsfulde medlemslande. I den forbindelse kan nævnes, at CCCTB-tilhængere som Tyskland, Frankrig og Italien har foreslået, at Kommissionen bør satse på at få vedtaget et omfattende anti-BEPS-direktiv allerede inden udgangen af 2015.<sup>39)</sup>

#### 4. CCCTB i en nøddeskal

Europa Kommissionen fremsatte i 2011 sit længe vente-

de 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 28 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. Nedenfor angives hovedelementerne i direktivforslaget og de interessante perspektiver, som tegner sig.

Europa Kommissionens direktivforlag om 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.<sup>40)</sup> 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.

Kommissionen er gået grundigt til værks og har foretaget en detaljeret økonomisk analyse af konsekvenserne ved en eventuel indførelse af CCCTB.<sup>41)</sup> 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 28 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.

CCCTB-systemet bygger efter direktivforslaget 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 dens selskaber skal behandles efter de lokale skatteregler, i de lande hvor selskaberne er hjemmehørende. Kommissionens begrundelse var, at det ikke ville give mening at tvinge koncerner, som ikke har behov herfor, til at benytte CCCTB-reglerne, samt at tvungen anvendelse af CCCTB-reglerne ville stride mod det EU-retlige subsidiaritetsprincip.<sup>42)</sup> Samtidig har det formentlig været Kommissionens vurdering, at valgfri CCCTB-regler på daværende tidspunkt ville være mere spiselige rent politisk end et obligatorisk CCCTB-regime.<sup>43)</sup> På baggrund af den seneste tids politiske udmeldinger kan det dog ikke udelukkes, at nogle medlemsstater vil argumentere for, at CCCTB-reglerne under visse omstændigheder skal være obligatoriske for bedst muligt at kunne dæmme op for aggressiv skatteplanlægning, der udnytter forskelle i medlemsstaternes skatteregler.

Såfremt en koncern vælger at anvende CCCTB-reglerne, er konsekvensen ifølge direktivforslaget, at de omfattede selskaber som udgangspunkt ophører med at være undergivet national selskabsbeskatning, jf. art. 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).

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. art. 127, i overensstemmelse med art. 290 TEUF.

Allerede fra de tidligere forslag til en egentlig harmoniseret skattebase har ønsket om grænseoverskridende konsolidering og underskudsudligning stået højt på dagsordenen.<sup>44)</sup> Det er således ganske få lande, der har tilladt grænseoverskridende underskudsudligning, som vi har kendt det i Danmark i en længere årrække. 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.

Retsfølgen af at være omfattet af konsolideringskredsen er konsolidering for medlemmerne af koncernen. 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.<sup>45)</sup>

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.

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"- eller "all-out"-princippet.

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:

- 1) Salg, 2) arbejdskraft og 3) aktiver.

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.

Direktivforslaget indeholder en *safeguard*-klausul, hvorefter koncernen eller skattemyndigheden kan anmode om, at en alternativ fordelingsnøgle skal anvendes, såfremt den gældende beregningsformel medfører en fordeling, der ikke på rimelig vis repræsenterer omfanget af erhvervsvirksomheden for det pågældende koncernmedlem. Endvidere er særlige regler angivet for finansi-

elle institutioner, forsikringselskaber, olie- og gasselskaber samt shipping- og luftfartsvirksomheder mv.

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.<sup>46)</sup> Med andre ord gælder der et *one-stop-shop-princip*, som indebærer, at koncernens hovedskattesubjekt skal indgive én konsolideret selvangivelse til koncernens hovedskattemyndighed.

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. Vores vurdering heraf har hidtil været pessimistisk i lyset af de tilkendegivelser, som flere medlemsstater tidligere har givet udtryk for.<sup>47)</sup> Den seneste tids udvikling i EU, herunder *Luxleaks*-sagerne og de politiske reaktioner i kølvandet herpå, synes dog om ikke andet at have forårsaget en forøget appetit på at indføre en egentlig harmonisering af skattebasen, hvilket et (obligatorisk) CCCTB-direktiv jo netop vil indebære.

## 5. Afslutning

I lyset af den seneste tids begivenheder (herunder særligt *Luxleaks*-sagerne) og tiltag på den internationale skattemcene er der i artiklen set nærmere på en række af de forhold, som trækker i retning af øget ensretning af selskabsskattereglerne i store dele af verden.

Det er således konstateret, at der på den internationale scene findes nogle centrale principper, hvis udbredelse er globalt anerkendte. Endvidere er det påpeget, at BEPS-projektet til modvirkning af aggressiv skatteplanlægning, må forventes at få en omfattende betydning for den internationale skatteret i en årrække fremover. Yderligere synes EU-medlemsstaterne manøvreområde yderligere påvirket på flere forskellige områder. Således sætter EU-Domstolens praksis en nedre grænse i forhold til, hvorledes de grænseoverskridende forhold skal behandles i forhold til de rent interne forhold. I tilsvarende retning trækker visse af EU-Kommissionens initiativer samt de egentlige harmoniseringstiltag. Yderligere ses vise tiltag at trække i retning af, at der tillige er grænser for, hvor gunsting en stat kan behandle det grænseoverskridende i forhold til det rent nationale. Dette gælder eksempelvis EU's adfærdskodeks for erhvervsbeskatning og kommissionens anvendelse af statsstøttereglerne på skatteområdet.

På baggrund af de ovenfor beskrevne begivenheder og tiltag synes øget harmonisering af de selskabsskatteret-

lige regler i EU at være i vente. I hvilket omfang, harmoniseringen primært vil ske ad for- eller bagdøren, er på nuværende tidspunkt svært at spå om, da aktivitetsniveauet på skatteområdet er særdeles højt hos både Kommissionen og EU-Domstolen. Imidlertid er der næppe tvivl om, at øget harmonisering via både positiv og negativ integration må forventes i de kommende år, ligesom OECD's BEPS-projekt må formodes at kunne medføre en vis ensretning af medlemslandenes lovgivning. Under alle omstændigheder synes de enkelte medlemslandes manøvrerum på selskabsskatteområdet således for tiden at være under pres.

Om udviklingen i sidste ende vil medføre fuld harmonisering som følge af vedtagelsen af et CCCTB-direktiv er usikkert. I kølvandet på *Luxleaks*-sagerne og mediernes enorme fokus på selskabers (manglende) skattebetalinger, er der imidlertid tilvejebragt et hidtil uset momentum for yderligere harmonisering af medlemslandenes selskabsskatteregler. Kun tiden kan vise om dette momentum er stort og robust nok til at drive CCCTB-projektet i mål.

## Noter

- (1) For et overblik over diskussionen se *Avi-Yonah*, *Tax Law Review*, 2004, p. 483 et seq. med henvisninger.
- (2) Jf. *Lang*: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2013, p. 27, som dog med rette anfører, at de folkeretlige krav i den forbindelse ikke er særligt høje.
- (3) Se afsnit 4, 5 og 6.
- (4) Se OECD: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Action 2 Deliverable, 2014.
- (5) *Pistone*, *World Tax Journal*, 2014, pp. 3-9.
- (6) Jf. Roadmap – BEPS in the EU, Room Document #1, Working Party on Tax Questions – Direct Taxation, 5/12 2014.
- (7) Jf. definitionen anvendt af *Terra & Wattel*: *European Tax Law* 2012, p. 4 og 36 et seq.
- (8) *Soft law*-tiltag er medtaget under overskriften “positiv integration”, selvom sådanne tiltag i visse tilfælde kan føre til øget negativ integration, som det eksempelvis har været tilfældet med det såkaldte *Code of Conduct for Business Taxation*, der er nærmere beskrevet nedenfor.
- (9) Se herom *Terra & Wattel*: *European Tax Law*, 2012, p. 251.
- (10) Jf. Pressemeddelelse fra Rådet for Den Europæiske Union af 8/7 2014 (11647/14 PRESSE 387), samt Pressemeddelelse fra Rådet for Den Europæiske Union af 9/12 2014 (15103/14 PRESSE 573).
- (11) For yderligere herom se *Bundgaard*, *SU* 2014, 45. Se endvidere *van den Hurk*: *Bulletin for International Taxation*, 2014, pp. 488- 497.

- (12) Jf. European Commission Statement, 9 December 2014 (STATEMENT/14/2501).
- (13) *Gribnau*, Intertax, 2007, pp. 30-44.
- (14) Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission, 18 March 1992 og Communication from the Commission: Tax Policy in the European Union – priorities for the years ahead, COM (2001) 260 final.
- (15) Jf. Meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug inden for direkte beskatning – i EU og i relation til tredjelande, KOM(2007) 785 endelig.
- (16) Jf. meddelelse af 5/11 1997 om en pakke til tackling af skadelig skattekonkurrence i Den Europæiske Union, KOM(97) 564 endelig.
- (17) Jf. *Wattel*, World Tax Journal, 2013, pp. 128-144.
- (18) For en kritisk gennemgang af Kommissionens forslag angående *subject-to-tax clauses* se *Marchgraber*, EC Tax Review, 2014, pp. 293-302.
- (19) Jf. i denne retning *Hinneken*, EC Tax Review, 2014, pp. 247-257 og 313-323.
- (20) Jf. *Möller*, Internationales Steuerrecht, 2010, nr. 5, p. 166-170.
- (21) Dette er eksempelvis tilfældet i Tyskland, Italien, Spanien, Finland, Storbritannien, Norge og Sverige, jf. *Schmidt*: Dansk CFC-beskatning, 2013, pp. 98-99 og 502-509. I relation til Dansk CFC-beskatning for selskaber valgte lovgiver i stedet at søge forskelsbehandlingen ophævet ved at udvide reglernes anvendelsesområde til også at angå danske datterselskaber. For en kritisk analyse heraf se *Schmidt*, European Taxation, 2014, pp. 3-9.
- (22) For en kritisk gennemgang af denne praksis se *Lang*, European Taxation, 2014, pp. 530-540.
- (23) Jf. *Wattel*, World Tax Journal, 2013, pp. 128-144.
- (24) For en overordnet præsentation af statsstøttere reglerne henvises til *Fejøl & Ølykke*: EU-Konkurrenceret, 2014, pp. 470-500.
- (25) Jf. Meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttere reglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (98/C 384/03).
- (26) Jf. *Luts*, EC Tax Review, 2014, pp. 258-283.
- (27) Jf. *Bernabeu*, European Taxation, 2014, pp. 178-191 samt *Hansson & Brokelind*, World Tax Journal, 2014, pp. 168-200.
- (28) Jf. European Commission Press Release, IP/14/663 og IP/14/1105.
- (29) Se også Public version of letters to Ireland, C(2014) 3606 final, Luxembourg C(2014) 3627 final and The Netherlands C(2014) 3626 final.
- (30) For en mere omfattende behandling af *double Irish*-strukturen og statsstøttesagen vedrørende Apple se *Brothers*, Tax Notes International, 2014, pp. 687-695.
- (31) Se *Herzfeld*, Tax Notes International, 2014, p. 295-298.
- (32) Se Luxembourg Leaks Database, der kan findes på [www.ICIJ.org](http://www.ICIJ.org).
- (33) Jf. pressemeddelelse af 27/11 2014 fra Europa-Parlamentet (20141121IPR79864).
- (34) Jf. *Athanasiou*, Tax Notes International, 2014, pp. 650-652.
- (35) Jf. EC Midday Press Briefing on 20 November 2015 (I-095609).
- (36) Jf. EC Midday Press Briefing on 20 November 2015 (I-095609).
- (37) Jf. Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, KOM(2011) 121 endelig.
- (38) Jf. Speech by Commissioner Pierre Moscovici on 13 November 2014 (SPEECH/14/1720).
- (39) Jf. brev af 1/12 2014 til Kommissær Pierre Moscovici fra den tyske finansminister Wolfgang Schäuble, den franske finansminister Michel Sapin og den italienske finansminister Pier Carlo Padoan.
- (40) 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 *Poulsen & Hansen*, SU 2011, 105 samt *Schmidt & Bundgaard*, RR, 2011, nr. 7, pp. 40-49.
- (41) Jf. SEC(2011) 316, Commission Staff Working Document, Impact Assessment. Dokumentet er på 177 og bygger bl.a. på eksternt indhentede analyser.
- (42) Jf. Europa Kommissionens memo af 16/3 2011, Memo/11/171
- (43) Jf. *Fernandes & Tenore*, Intertax, 2008, p. 400 et seq.
- (44) For yderligere omtale af de forud for direktivforslaget udsendte arbejds papirer se *Schmidt*, SU 2008, 47.
- (45) Se SEC(2001)1681, COM(2001)582 final, p. 408.
- (46) 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.
- (47) Mindst seks medlemslande har tidligere tilkendegivet direkte modstand mod et CCCTB-direktiv jf. *van den Hurk*, International Tax Bulletin, 2011, no. 4/5.