

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

9. december 2016

## **EU-kommissionens direktivforslag til en fælles selskabsskattegrundlag (CCTB) og et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB) H351-16**

Skatteministeriet har den 08. november 2016 fremsendt ovennævnte forslag til FSR – danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer Skatteudvalg har gennemgået de to direktivforslag og har følgende kommentarer hertil:

### **Overordnede bemærkninger**

Formålet med begge direktivforslag er at modvirke aggressiv skatteplanlægning og samtidig lette erhvervslivets administrative byrder. FSR – danske revisorer kan fuldt ud støtte begge disse formål.

Mere harmonisering vil således gøre det betydeligt nemmere og mindre ressourcetungt for virksomheder, der opererer i flere lande, at være compliant. Dermed vil virksomhederne i højere grad kunne koncentrere sig om deres egentlige drift.

FSR kan derfor støtte grundideerne bag direktivforslagene.

Forslagene viser også, at det er politikerne, der sætter rammerne for de forhold, som virksomhederne opererer under, også på skatteområdet. Det er derfor også politikerne, der har teten i ft. at sikre skatteregler, der er brugbare/holdbare, men også regler som ikke giver incitament til konstruktioner uden reel økonomisk begrundelse.

I forhold til formålet om at forhindre aggressiv skatteplanlægning er det vores opfattelse, at de danske selskabsskatte regler allerede i dag fuldt ud er på højde med de forslag, der nu fremlægges. Der ses således ikke at være nævneværdige

FSR – danske revisorer  
Kronprinsessegade 8  
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191  
fsr@fsr.dk  
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16  
Danske Bank  
Reg. 9541  
Konto nr. 2500102295

grunde til at støtte forslagene ud fra dette synspunkt. Især har de danske CFC skatteregler en effekt, der modvirker, at dansk baserede koncerner kan flytte mobil indkomst til lavskattelande og FSR – danske revisorers erfaring er, at disse regler er effektive.

Side 2

I sagens natur vil en ensartet skattelovgivning, CCTB, indenfor EU lette de administrative byrder for virksomhederne, idet selskaber der direkte eller indirekte driver virksomhed i flere EU lande, får færre regler, at skal håndtere. Det samme gør sig i udgangspunktet gældende for konsolideringen, CCCTB, hvor fastlæggelse og dokumentation af interne afregningspriser ikke længere vil være nødvendig ift. en fordeling af skattepligtig indkomst mellem EU-landene.

Heroverfor står imidlertid de udfordringer, som indførelsen af en helt ny selskabsskattelovgivning på kort og mellemlang sigt giver anledning til. Mere end 100 års nationalt skabt skattepraksis vil gå tabt og en ny praksis skal dannes fælles for 28 EU medlemslande. Det bør nøje overvejes om omkostninger og den retsusikkerhed, der herved skabe, står mål med gevinsten.

Særligt i forhold til spørgsmålet om besparelsen i forhold til, at der ikke længere er behov for fastsættelse af interne afregningspriser indenfor EU, kan der rejses tvivl om, hvorvidt virksomhederne reelt opnår nogen administrativ lettelse. De koncerner, som obligatorisk vil blive omfattet, er så store, at de som alt overvejende hovedregel har samhandel med hele verden og ikke kun indenfor EU. Derfor vil disse virksomheder fortsat skulle udarbejde en fuldstændig dokumentation for fastsættelse af afregningspriser. Derved reduceres besparelsen væsentligt.

Som det nærmere vil fremgå nedenfor indeholder CCTB forslaget en række elementer, som klart vil være en fordel for danske selskaber. Omvendt er der også en lang række elementer, som væsentligt skærper beskatningen af danske virksomheder, samt elementer der vil "genindføre" bestemmelser, som vi i Danmark for længst har forladt på grund af deres kompleksitet. Dette bør give anledning til overvejelser om, hvorvidt det er ønskværdigt at støtte CCTB forslaget i dets nuværende form.

Det bør også føre til betænkelighed, at der er en risiko for, at kun CCTB bliver indført uden garanti for en efterfølgende indførelse af CCCTB. Hvis ikke konsolideringsmuligheden opnås, er det et tilbageskridt i forhold til mulighederne

for udligning af underskud på tværs af landegrænser. I realiteten vil det være ønskværdigt, at selve konsolideringsmuligheden blev indarbejdet i CCTB, således at alene spørgsmålet om fordelingen af indkomsten i forhold til formelen til afskaffelse af interne afregningspriser bliver indeholdt i CCCTB.

Side 3

Det forekommer stærkt betænkeligt, at tvinge selskaber ind i CCTB uden mulighed for konsolidering, hvis CCCTB efterfølgende ikke vedtages på grund af de vanskelige nationale interesser, der knytter sig til den formel, der er foreslået til fordeling af indkomst mellem landene.

### **Bemærkninger til CCBT**

Det er FSR – danske revisorers opfattelse, at selve udformningen af forslaget på mange områder har karakter af "rammelovgivning", som kun vanskeligt lader sig gennemføre som ensartet lovgivning i 28 lande. Det forekommer nærmest som en umulig opgave at erstatte de gældende regler i eksempelvis kursgevinstloven og ligningsloven med de helt overordnede artikler i det foreslåede direktiv. Se eksempelvis den helt overordnede definition af afdækning i artikel 26, sammenholdt med de danske regler i kursgevinstlovens § 30.

Yderligere ligger det i sagens natur, at et helt nyt selskabsskattesystem på mange områder vil afvige fra de regler vi i dag har i den danske lovgivning om beskatning af selskaber. Det eksisterende selskabsskattesystem hviler ikke alene på selve lovgivningen, men også i høj grad på den fortolkning af lovgivningen, der sker via Landsskatteretten og domstolene, samt på den administrative praksis, som SKAT har anlagt. Ved indførelse af et nyt selskabsskattesystem baseret på direktivforslaget vil denne praksis, der er udviklet over mange år, på mange områder miste sin betydning, og der vil skulle udvikles en ny praksis, baseret på direktivet og den konkrete implementering heraf i dansk lovgivning. Dette vil være tilfældet på alle de mange områder, hvor der indføres nye regler eller begreber baseret på direktivet. Eftersom det nye beskatningssystem er direktivbaseret, må denne praksisudvikling i sidste ende ske via EU domstolen. Tilsvarende må antages at være tilfældet i forhold til lovfortolkningen og praksisudviklingen i de øvrige EU lande. Efter FSR – danske revisorers opfattelse giver dette anledning til en række bekymringer vedrørende de retssikkerhedsmæssige aspekter heri, herunder hvorledes EU domstolen i praksis skal kunne løfte denne – formentlig betydelige – opgave. Det er problematisk, hvis en af konsekvenserne af indførelse af et nyt beskatningssystem bliver, at virksomhederne oplever at retssikkerheden

forøges på grund af (i) manglende klarhed i de nye regler, (ii) deraf følgende belastning af klagesystemet på grund af mange sager, og (iii) deraf følgende lang sagsbehandlingstid i såvel de nationale klagesystemer som ved EU domstolen.

Side 4

Da direktivet har karakter af "rammelovgivning" vil FSR – danske revisorer ikke kommentere alle artiklerne, men alene fremhæve eksempler.

I artiklerne 9 og 33 er blandt andet indeholdt fradrags- og afskrivningsregler for anlægsaktiver. Der foreslås således øgede fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger. Imidlertid indeholder forslagene også væsentlige skærper i forhold til de danske afskrivningsregler, især for så vidt angår afskrivning på immaterielle aktiver. Udgangspunktet er således en afskrivning over 15 år, hvor vi i dag efter danske regler afskriver over 7 år, og for udgifter til køb af patenter og know how har mulighed for straksfradrag i anskaffelsesåret. Tilsvarende har vi i Danmark mulighed for straksfradrag for udgifter til køb af software, hvilket ikke ser ud til at være indeholdt i CCTB. I forhold til den digitale samfundsudvikling og behovet for at konkurrere på viden og know how ser forslaget ud til at være mere møntet på et gammeldags industrisamfund.

Yderligere sker der næsten en halvering af grænsebeløbet for straksafskrivning på småaktiver, hvilket alt andet lige øger de administrative byrder for virksomhederne. Derudover gøres afskrivninger til "tvungne", modsat de i dag gældende valgfrie danske regler.

I relation til driftsomkostninger er det kun udgifter, "der pådrages i skattesubjektets direkte erhvervsinteresse", og som den skattepligtige har pådraget sig for at erhverve eller sikre indkomst, der kan fradrages i det fælles selskabsskattegrundlag, jf. artikel 9. I hvilket omfang denne definition adskiller sig fra det danske driftsomkostningsbegreb i statsskattelovens § 6 henstår i det uvisse. I betragtning af, hvor mange sager og afgørelser, der gennem årene har været og fortsat er om netop driftsomkostningsbegrebet øges klarheden imidlertid næppe, når flere landes fortolkninger skal inddrages. I sidste instans må det således være EU domstolen, der skal tage stilling, og det kan næppe siges at være en administrativ lettelse for selskaberne.

I artikel 11 foreslås en ensartet behandling af omkostninger ved egenkapital henholdsvis gældsfinansiering, hvorefter der kan beregnes et fradrag på tilført egenkapital. Det er svært at se rationalet i, at der efter direktivet skal ske

beskatning, når egenkapitalen mindskes, når dette skyldes driftsunderskud. Selskabet vil i den situation i forvejen være "spændt hårdt for", og selskabets situation forbedres ikke af, at der udløses ekstra beskatning. I relation til fradrag for netto finansieringsomkostninger foreslås der i artikel 13 indført en begrænsning i fradragsretten, således at kun udgifter op til 30 % af selskabets EBITDA kan fradrages. Denne bestemmelse skal således afløse alle de gældende danske værneregler i selskabsskatteovens §§ 11, 11B og 11C. Om dette er ønskværdigt er i høj grad et politisk spørgsmål, omend en forenkling af disse urimeligt komplicerede regler efter vores opfattelse i høj grad er ønskværdigt.

Side 5

Forslaget vil endvidere betyde, at der skal genindføres krav om 1 års ejerskab som betingelse for, at datterselskabsaktier kan afhændes skattefrit og udbytte på sådanne aktier kan modtages skattefrit, jf. artikel 8 litra c. Samtidig vil der blive indført regler om beskatning af avance og udbytter fra aktier i lande, hvor selskabsskatteprocenten er under 50 % af skatteprocenten i moderselskabslandet. I stedet gives nedslag for skat betalt af datterselskabet, jf. artikel 53. Sådanne regler har Danmark stort set forladt på grund af deres kompleksitet og i stedet indført skattefrihed på koncernselskabsaktier kombineret med CFC-regler.

Skattefriheden af avancer på porteføljeaktier – der blev indført af EU-retlige årsager – skal bortfalde under et fælles EU-retligt selskabsskattegrundlag, jf. artikel 7 og 8.

Efter forslaget gives adgang til, at moderselskaber kan modregne underskud, der er opstået i direkte ejede koncernselskaber og faste driftssteder i andre EU-lande, jf. artikel 42. Selv om underskuddet er udtryk for et permanent tab i datterselskabet skal der ske genbeskatning seneste 5 år efter. Dette er en skærpeelse af de gældende regler, hvorefter permanente tab kan fradrages.

Efter CCTB-reglerne, jf. artikel 56 skal intern samhandel foregå til samme priser, som mellem uafhængige parter. Det ser ud til, at definitionen af afhængige parter udbredes til at omfatte ejerskab eller kontrol med blot 20 %, jf. artikel 56, 2. punkt. Dette forekommer helt uforståeligt set i forhold til generelt anvendte definitioner af kontrol.

Helt generelt ser det ikke ud til, at forslaget forholder sig til om danske selskabsskattepligtige kan opretholde den danske nationale sambeskatning eller vælge international sambeskatning under CCTB. Måske det indirekte accepteres,

jf. artikel 13, 2. punkt. Dette bør klarlægges. Det ser endvidere ud til, at de danske regler om at kunne bortse fra underskud ved lempelsesberegning for udenlandsk skat bortfalder, jf. artikel 55 om renter og royalties. Endvidere ser CCTB-reglerne ud til at udelukke kulbrintebeskatning.

Side 6

Efter artikel 70 skal direktivet være implementeret i dansk lovgivning senest den 31. december 2018. Dette forekommer at være en alt for kort tidshorisont, når det tages i betragtning, at direktivet alene indeholder rammebestemmelser på en række områder. Den nævnte tidshorisont vil ikke være tilstrækkelig til, at reglerne kan implementeres ensartet i 28 lande.

### **Bemærkninger til CCCTB**

Forslaget til CCCBT direktivet har, ligesom forslaget til CCBT, jf. ovenfor, karakter af rammelovgivning, som vil vanskeliggøre indførelse af ensartet lovgivning i de 28 EU-lande.

Formålet med direktivet er at indføre en konsolideret selvangivelse på EU plan, hvor over- og underskud udlignes, jf. artikel 7. Dette kræver i sagens natur en række bestemmelser om ind- og udtræden og omstruktureringer, som alle i "rammeform" er indeholdt i direktivforslaget. Det fremgår ikke om de danske muligheder for international sambeskatning kan fortsætte. Selvangivelsen skal jf. artikel 51 indgives til "hovedskattemyndigheden", som er skattemyndigheden i det land, hvor "hovedskattesubjektet" er hjemmehørende. Efter artikel 56, 4. punkt kan skatteansættelsen ændres op til 6 år efter sidste frist for indgivelse af selvangivelsen, hvilket altså giver en frist på 6 år og 9 måneder. Dette er en væsentlig svækkelse af retssikkerheden for danske selskaber, hvor vi i dag har en frist på godt 3 år. Den i Danmark gældende forlængede frist på 5 år i transferpricing sager burde netop ikke være gældende, når formålet med direktivet er en enhedsselvangivelse.

Efter forslagens artikel 9 skal alle interne afregninger indenfor EU elimineres, således at der ikke er behov for dokumentation af, at kontrollerede transaktioner er foregået til samme priser, som vil gælde for uafhængige parter. Dette vil i udgangspunktet være en væsentlig administrativ lempelse for de berørte selskaber. Men for de store koncerner, der obligatorisk bliver omfattet af direktivet, er den administrative lempelse næppe så stor, da de utvivlsomt har samhandel med resten af verden og dermed alligevel skal udarbejde og dokumentere deres prisfastsættelse i forhold til de enkelte EU enheders samhandel med tredjelande.

Som modstykke til, at alle EU interne transaktioner elimineres, skal den samlede EU indkomst allokere til de enkelte lande efter en formel fastsat i forslagets kapitel VIII. Det er den herefter fordelte indkomst de enkelte lande herefter kan beskatte med den nationale selskabsskattesats.

Formlen er en fordeling baseret på materielle anlægsaktiver, løn/antal ansatte og omsætning. Værdien af immaterielle aktiver inddrages ikke. Som ligeledes anført i forhold til CCTB afspejler formelen mere et gammeldags industrielt samfund ved at udeholde de ofte væsentligste værdier i form af immaterielle aktiver. Beregningsmetoden kan give anledning til at spekulere i flytning af opgaver til lande med billig arbejdskraft og lav selskabsbeskatning.

Direktivforslaget giver endvidere anledning til en række spørgsmål og overvejelser i forhold til den praktiske håndtering af ligning og kontrol, og i forhold til grundlæggende principper om fx retssikkerhed og ligebehandling.

I relation til ligning og kontrol vil direktivet i praksis stille meget betydelige krav til koordinering og samarbejde mellem skattemyndighederne i medlemslandene, idet ligningen af en koncern vil skulle varetages af skattemyndighederne i den medlemsstat, hvori moderselskabet er hjemmehørende. Da mange store koncerner har aktiviteter i de fleste af medlemsstaterne, og da aktiviteterne udenfor moderselskabets medlemsstat ofte er betydelige, vil en effektiv kontrol og ligning af koncernen forudsætte koordinering mellem skattemyndighederne i moderselskabets medlemsstat og skattemyndighederne i de øvrige medlemsstater. Dette forekommer at være en betydelig logistisk og praktisk opgave. Hertil kommer, at der i den enkelte ligningssag selvsagt skal sikres en ensartet tilgang og regelfortolkning fra alle de deltagende myndigheders side, således at den situation ikke opstår, at myndighederne i én medlemsstat fx er af den opfattelse, at der ikke er fradrag for en given omkostning, mens myndighederne i en anden medlemsstat er af den modsatte opfattelse for så vidt angår den samme type omkostning i koncernens datterselskab i dette andet land.

Med hensyn til retssikkerhed kan det overvejes, hvilken retskildemæssig betydning domstolsafgørelser i andre lande vil have ved lovforklaringen i Danmark, idet selskabsskattesystemet under CCCTB ikke blot vil være baseret på national lovgivning, der udspringer af samme EU direktiv, men vil være helt integreret for så vidt angår ligning og allokering af skatteprovenu. Ud fra

lighedsbetragtninger vil det være uheldigt, hvis to EU-baserede koncerner (incl. deres eventuelle danske datterselskaber), Koncern A og Koncern B, bliver behandlet forskelligt, fx i et spørgsmål om fradrag for en given type omkostninger, blot fordi Koncern A er hjemmehørende i en medlemsstat, hvor skattemyndighederne er af den opfattelse, at der er fradrag for den pågældende type omkostninger, mens Koncern B er hjemmehørende i en medlemsstat, hvor skattemyndigheder er af den opfattelse, at der ikke er fradrag for den pågældende type omkostninger.

Side 8

FSR – danske revisorer står gerne til rådighed for en uddybning af høringssvaret.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing  
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen  
Skattechef