Aalborg Universitet

One Stop–Shop

studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til Dansk skatteret

Larsen, Anders

DOI (link to publication from Publisher):
10.54337/aau452146851

Publication date:
2021

Document Version
Også kaldet Forlagets PDF

Link to publication from Aalborg University

Citation for published version (APA):
Larsen, A. (2021). One Stop–Shop: studier i et fælleseuropæisk beskatningsgrundlag for virksomheder, herunder med sammenligning til Dansk skatteret. Aalborg Universitetsforlag. https://doi.org/10.54337/aau452146851

General rights
Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal -

Take down policy
If you believe that this document breaches copyright please contact us at vbn@aub.aau.dk providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from vbn.aau.dk on: July 02, 2025

ONE STOP – SHOP

STUDIER I ET FÆLLESEUROPÆISK
BESKATNINGSGRUNDLAG FOR VIRKSOMHEDER,
HERUNDER MED SAMMENLIGNING TIL DANSK SKATTERET

AF
ANDERS LARSEN

PH.D. AFHANDLING 2021

AALBORG UNIVERSITET

ONE STOP – SHOP

STUDIER I ET FÆLLESEUROPÆISK BESKATNINGSGRUNDLAG FOR VIRKSOMHEDER, HERUNDER MED SAMMENLIGNING TIL DANSK SKATTERET

(Udvalgte skattemæssige ændringer i dansk skatteret, såfremt Kommissionens forslag til CCTB-beskatning vedtages.)

af

Anders Larsen

AALBORG UNIVERSITY
DENMARK

PH.D. AFHANDLING 2021

.

Ph.d. indleveret: Marts 2021

Ph.d. vejleder: Professor, dr.jur. Erik Werlauff,
Aalborg Universitet

Ph.d. bedømmelsesudvalg: Professor, ph.d. Liselotte Madsen,
Aalborg Universitet (formand)

Senior manager, Ph.d. Lars Terkilsen,
KPMG Acor Tax

Universitetslektor, docent David Kleist,
Göteborgs Universitet

Ph.d. serie: Det Samfundsvidenskabelige Fakultet,
Aalborg Universitet

ISSN (online): 2246-1256
ISBN (online): 978-87-7210-648-9

Udgivet af:
Aalborg Universitetsforlag
Kroghstræde 3
9220 Aalborg Ø
Tlf. 9940 7140
aauf@forlag.aau.dk
forlag.aau.dk

© Copyright: Anders Larsen

Trykt i Danmark af Rosendahls, 2021

CV

Cand.merc.aud. Anders Larsen har en bred uddannelses- og arbejdsmæssig baggrund. Han er udlært tømrer og har arbejdet nogle år inden for denne branche. Anders har ligeledes gennemført en 2-årig generel kontoruddannelse, hvoraf det ene praktiksår var ved Caceis Investor Service, München (specialiseret depotbank m.v.). Herefter begyndte han som revisortrainee hos BDO i Hjørring, hvor dette revisionsfirmas interne traineeuddannelse blev gennemført og bestået. Sideløbende med ansættelsen hos BDO blev HD, første del gennemført.

Efter ansættelsen hos BDO var Anders en kort periode ansat i økonomiafdelingen hos Hans Jensen Lubricators A/S i Hadsund. Hans Jensen Lubricators A/S producerer smøreapparater til to-takts skibsdieselmotorer. Sideløbende med denne ansættelse blev HD i finansiel rådgivning påbegyndt.

Anders blev herefter ansat hos RGD revision i Hobro, der senere blev fusioneret med Beierholm. I denne periode blev HD i Finansiel rådgivning afsluttet og cand.merc.aud-studiet blev påbegyndt.

Efter endt cand.merc.aud-studie (speciale: Moms ved udlejning af fast ejendom, vejleder Camila Wimmelmann, Beierholm) blev han ansat på Aalborg Universitet med henblik på at skrive denne afhandling. Parallelt med ansættelsen som Ph.d.-stipendiat læser han en bachelor i jura på Syd dansk universitet, SDU. Næste skridt vil være den juridiske kandidatgrad, cand.jur. inden for en årrække.

Anders allerede givet sit fagkyndige bidrag til flere landsretssager og en sag ved erhvervsankenævnet, idet han har opnået stor erfaring i at illustrere komplekse økonomiske tvister med synlige, let forståelige metoder fra rets økonomiens verden (law and economic). Således har han med grafer, søjler m.v. gjort spørgsmål om sammenligning af bankers økonomiske forhold, erhvervsdrivende fonde risikopåtagning, aktiekursers udvikling m.v. brugbare og anvendelige i juridisk sammenhæng.

FORORD

Jeg kontaktede i maj 2014 professor, dr.jur. Erik Werlauff med henblik på at blive Ph.d.-stipendiat ved cand.merc.aud.-studiet ved Aalborg Universitet, idet jeg gerne ville skrive en skatteretlig Ph.d.-afhandling. Vi blev hurtig enige om, at et muligt emne til afhandlingen kunne være det daværende CCCTB-direktiv. Dette blev senere ændret til CCTB-direktivet.

Det har været en hektisk periode i tiden som Ph.d.-stipendiat med Erik Werlauff som vejleder. Han formår at få enhver samtale til at være faglig og oplysende, men ikke mindst også hyggelig. Jeg takker for alle de gode vejledningstimer, vi har haft.

Der skal ligeledes lyde en tak til 18. kontor i Skatteankestyrelsen. Det var en fornøjelse at sidde sammen med jer i fem måneder og arbejde med min Ph.d. I gav jer tid til at svare på alle mine spørgsmål – det er jeg meget taknemmelig for.

Denne afhandling var ikke blevet til noget uden hjælp fra min vejleder Erik Werlauff. En anden vigtig kollega, der har været en stor hjælp, er Tine Lindegaard Hansen, der frokostpause efter frokostpause har gidet høre om mine udfordringer med fortolkningen af CCTB-direktivet – tak fordi du lyttede.

Der er mange gode kollegaer, der har opmuntret og ydet moralsk støtte i forbindelse med dette arbejde: Louise K, Louise F, Ida S, Gitte S, Tanja B, Michael B, Mogens M og Rob S – tak for mange gode samtaler om alt andet end CCTB-direktivet

Det er nogle gange tilfældigheder, der bliver udslagsgivende for retningen på ens valg. Hvis ikke Jann Søndergaard Mikkelsen i efteråret 2007 havde solgt mig drømmen om at blive revisor, var jeg aldrig endt på cand.merc.aud.-studiet, og denne afhandling ville aldrig være blevet skrevet. Tak til BDO Hjørring, I lagde grundstenen til, at jeg har kunnet skrive denne afhandling.

Sidst, men ikke mindst, skal der lyde en stor tak til min familie – jeg er meget taknemmelig for, at I har udvist forståelse og tålmodighed de seneste år, hvor arbejdet med afhandlingen har stået på.

Aalborg Universitet, marts 2021

Anders Larsen

ENGLISH SUMMARY

This thesis analyses the terms ‘consolidated group for financial accounting purposes’, ‘taxable revenues,’ ‘tax-exempt revenues’ and the concept of deductible expenses as used in the CCTB directive. The CCTB directive is the European Commission’s proposed wording of a computation method for taxable revenues of private limited liability companies and public limited liability companies. This thesis compares the provisions of the CCTB directive with the corresponding Danish rules.

The cornerstone of Danish tax law is many years old but sections 4, 5 and 6 of the Danish Central Government Tax Act (*statsskatteloven, SL*) remain central for defining when something is taxable revenue, tax-neutral revenue or a tax-deductible expense.

Developments in society also influence tax law. Businesses exist today in forms which the legislature could hardly have taken into account when adopting sections 4, 5 and 6 of SL. It is therefore natural to examine how provisions regarding the core elements of computation of taxable income would be worded today.

The reader of parts or all of this thesis should bear in mind that the CCTB directive is solely a proposal. In addition, the European Commission proposed the directive almost five years ago. The developments in the area of tax law mean that the CCTB directive will almost certainly not be adopted with the current wording. A possible adoption of the CCTB directive must be expected to require updating in line with developments since 2016.

Before starting the work on this thesis, my expectation was that the CCTB directive would be ground-breaking, revolutionary and completely change the way in which a company must compute its taxable income. Somewhat disappointed, I realised that the rules regarding taxable revenues, tax-exempt revenues and deductible expenses do not differ much from the corresponding Danish rules. Coming to terms with my disappointment, I realised that this is precisely the strength of the CCTB directive. The rules are in fact well-known and, although there are differences compared to current Danish tax law, the differences, in my view, are minimal.

The European Commission has successfully prepared a directive which is obviously a form of median (not the lowest common denominator) of current corporate tax laws in the EU. In addition, the Member States have influenced each other over the years, which means that the three main concepts we know in Denmark from sections 4, 5 and 6 of SL are not unique after all.

The thesis is structured as follows:

Chapter 1 reviews the subject, sources of law and considerations on method.

Chapter 2 outlines the developments in recent years in the area of tax law. In 2016 the EU adopted its first tax avoidance directive, which shows that the EU is moving into the arena of tax law with a view to ensure that taxpayers pay the tax where the income is generated. The multilateral instrument has been implemented in Danish legislation and thereby changes all of Denmark's double taxation agreements at once. The chapter concludes with a brief review of developments in areas of VAT that have been regulated by the EU for many years.

Chapter 3 reviews who is covered by the CCTB directive. The CCTB directive targets the computation of taxable income for private and public limited liability companies. The starting point of the applicable Danish rules is which entities are included in the joint taxation if international joint taxation is elected. The double taxation agreements that Denmark has entered into with the other EU Member States are reviewed and analysed in terms of the definitions of 'permanent establishment' and 'immovable property,' since these entities must be included if a Danish taxpayer subject to corporate tax elects voluntary international joint taxation. Chapter 4 discusses what taxable income is. The principle of the CCTB directive and section 4 of SL is that all revenues will be taxable unless expressly exempted. Both systems are also based on a computation period of 12 months. There is no real difference in what are considered taxable revenues.

Chapter 5 deals with tax-exempt/tax-neutral revenues. The chapter shows that two different approaches to tax-neutral transactions have been adopted, since the CCTB directive provides a positive list of the income types that the taxpayer should not include in the computation of taxable income. This differs from the wording of section 5 of SL, which describes the criteria for income being tax-exempt. The chapter also shows that the scope of section 5 of SL has been narrowed by later legislation adopted over the years.

Chapter 6 considers the concept of deductible expenses for tax purposes. It shows that the concept of deductible expenses in the CCTB directive is broader than in section 6 of SL. There are a number of similarities between the concept of deductible expenses in the CCTB directive and section 6 of SL. The criterion in both is that the expense must be linked to the taxpayer's income. There is, however, the noticeable difference that, while section 6 of SL only allows deduction when the expense is linked to the income in the relevant income year, the CCTB directive allows deduction even if the expense is linked to income earned in subsequent income years.

Chapter 7 summarises chapters 2 to 6 of the thesis. Perspectives and considerations of what will happen if the CCTB directive is adopted are also offered.

DANSK RESUME

Afhandlingen analyserer CCTB-direktivets bestemmelser vedrørende det skattemæssige koncernbegreb, samt skattepligtige indtægter, skattefrie indtægter og driftsomkostningsbegrebet. CCTB-direktivet er EU-kommissionens forslag til, hvordan en opgørelsesmetode af den skattepligtige indkomst for anparts- og aktieselskaber kan formuleres. Ligeledes fortages der en sammenligning til de tilsvarende danske regler.

Grundstenen i dansk skatteret har mange år på bagen, men statsskattelovens §§ 4,5 og 6 er stadig helt centrale i forhold til at definere, hvornår noget er en skattepligtig indtægt, skatteneutral indtægt eller en skattemæssig driftsomkostning.

Udviklingen i samfundet påvirker ligeledes skatteretten. Der findes forretningstyper i dag, som det er svært at forestille sig, at lovgivningsmagten forholdte sig til i forbindelse med vedtagelsen af SL § 4, 5 og 6. Det har derfor været oplagt at undersøge, hvordan man vil formulere bestemmelser i dag vedrørende de centrale dele af opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Læseren bør have i erindring ved læsning af dele eller hele afhandlingen, at CCTB-direktivet blot er et forslag. Ligeledes er det henved fem år siden, at CCTB-direktivet blev fremsat af EU-kommissionen. Den udvikling, der har været på det skatteretlige område gør, at det næsten med sikkerhed kan fastlægges, at CCTB-direktivet ikke vil blive vedtaget med den foreliggende ordlyd. Ved en eventuel vedtagelse må det forventes, at CCTB-direktivet skal opdateres i forhold til den udvikling, der har været siden 2016.

Inden arbejdet med denne afhandling blev påbegyndt var min forventning, at CCTB-direktivet ville være banebrydende, revolutionerende og helt ændre den måde, hvor på et selskab skal opgøre sin skattepligtige indkomst. Det var med en vis skuffelse, at jeg indså, at reglerne vedrørende skattepligtige indtægter, skattefrie indtægter og driftsomkostninger ikke afviger synderligt fra de tilsvarende danske. Efter skuffelsen havde lagt sig en smule indså jeg, at det netop er styrken ved CCTB-direktivet. Det er i realiteten kendt stof og selvom der er afvigelser i forhold til gældende dansk skatteret er afvigelserne i mine øjne minimale.

Det er lykkedes EU-kommissionen at udarbejde et direktiv, der givetvis er en form for median (ikke laveste fællesnævner) af gældende selskabsskattelove i EU. Landene har givetvis ligeledes gennem årene gensidigt påvirket hinanden. Hvorved de tre hovedbegreber vi danskere kender fra SL §§ 4, 5 og 6 ikke er så unikke endda.

Afhandlingen er opbygget på følgende måde:

Afhandlingens Kapitel 1 gennemgår emne, retskilder og metodemæssige overvejelser.

Kapitel 2 opridser udviklingen de seneste år inden for det skatteretlige område. EU har i 2016 vedtaget det første skatteundgåelsesdirektivet, hvilket viser, at EU bevæger sig ind på det skatteretlige område i forhold til, at skattesubjekter skal betale skatten, hvor indtjeningen er genereret. Det multilaterale instrument er implementeret i dansk lovgivning og ændrer dermed alle Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster på én gang. Kapitlet afsluttes med en kort gennemgang af udviklingen på momsområder, der har været reguleret af EU i mange år.

Kapitel 3 gennemgår, hvem der er omfattet af CCTB-direktivet. CCTB-direktivet er målrettet opgørelsen af den skattepligtige indkomst for anparts- og aktieselskaber. I forhold til gældende danske regler, er udgangspunktet, hvem der er omfattet af sambeskatningskredsen, hvis der vælges international sambeskatning. Dobbeltbeskatningsaftalerne Danmark har indgået med de øvrige EU-lande gennemgås og analyseres vedrørende definitionen af fast driftssted og fast ejendom, idet disse enheder skal medtages, hvis et dansk skattesubjekt underlagt selskabsbeskatning vælger frivillig international sambeskatning. Kapitel 4 behandler, hvad en skattepligtig indkomst er. Udgangspunktet for CCTB-direktivet og SL § 4 er, at alle indtægter beskattes medmindre indtægtstypen er omfattet af en undtagelse. Begge systemer tager ligeledes udgangspunkt i, at opgørelsesperioden er en 12 måneders periode. Der er reelt ikke forskel på, hvad der skal betragtes som en skattepligtig indtægt.

Kapitel 5 omhandler de skattefrie/skatteneutrale indtægter. Det vil fremgå af kapitlet, at der er valgt to forskellige tilgange vedrørende skatteneutrale transaktioner, idet der i CCTB-direktivet er oplistet en positiv liste over hvilke indkomsttyper, skattesubjektet ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette adskiller sig fra formuleringen i SL § 5, der indeholder en beskrivelse af kriterierne for, hvornår en indkomst er skattefri. Det vil ligeledes af kapitlet fremgå, at SL § 5 anvendelsesområde er indskrænket gennem årene via senere vedtaget lovgivning.

Kapitel 6 behandler de skattemæssige driftsomkostningsbegreb. Det vil fremgå, det skattemæssige driftsomkostningsbegreb i CCTB-direktivet er bredere end SL § 6. Der er en del ligheder mellem det skattemæssige driftsomkostningsbegreb i CCTB-direktivet og SL § 6. Begge har som kriterie, at udgiften skal knytte sig til skattesubjektets indkomst. Der er alligevel den mærkbare forskel at, hvor SL § 6 kun giver fradrag når, at udgiften knytter sig til det pågældende indkomstårs indkomst, er der skattemæssig fradrag, jf. CCTB-direktivet selvom omkostningen har forbindelse med indkomst, der først optjenes i senere indkomstår.

Kapitel 7 sammenfatter afhandlingens kapitler 2 til 6. Ligeledes fremdrages perspektiveringer og overvejelser omkring, hvad der vil ske, såfremt CCTB-direktivet bliver vedtaget.

INDHOLDSFORTEGNELSE

CV **3**

Forord **4**

Indholdsfortegnelse **11**

Forkortelser **17**

1 Emne og metode **19**

1.1 Emne 19

1.1.1 Arbejdshypotese 22

1.2 Dansk skattelovgivning 23

1.3 Problemformulering 27

1.4 Kilder 28

1.4.1 Anvendte retskilder 28

1.4.2 Øvrige anvendte kilder 30

1.5 Metode 32

1.5.1 Øvrige metodemæssige valg 36

1.6 Disponering 37

1.7 Afgrænsning 39

1.8 Anvendelsesområde for CC(C)TB-direktivet 41

2 Udviklingen de seneste år i skatteretlig henseende **44**

2.1 EU-retten 46

2.1.1 CCCTB-direktivet fra 2011 46

2.1.2 CCTB- og CCCTB-direktiverne fra 2016 48

2.1.2.1 CCTB-direktivet 48

2.1.2.2 CCCTB-direktivet fra 2016 52

2.1.2.3 Armslængde ctr. formel allokering 54

2.2 National ret 58

2.2.1 Ligningslovens § 3 58

2.2.2 Det Multilaterale instrument 61

2.3 DBO'er og ModelDBO'EN 63

2.3.1 Juridisk dobbeltbeskatning 63

2.3.2 Økonomisk dobbeltbeskatning 66
2.4 BEPS-projektet og andre europæiske tiltag til bekæmpelse af skatteomgåelse 68
2.4.1 BEPS 69
2.4.2 Skatteundgåelsesdirektiv I og II 71
2.4.3 Momsafgift i forhold til slutbrugeren 73
2.5 Erfaringer med et halvt århundredes direktivstyrede indirekte skatter 75
3 Hvem er omfattet af CCTB-direktivet? 83
3.1 Koncernbegrebet i CCTB 90
3.1.1 moderselskab 91
3.1.2 regnskabsmæssig koncern 93
3.1.3 Fast driftssted 96
3.1.3.1 Økonomi- og Valutaudvalgets forslag til et digitalt fast driftssted 98
3.1.3.2 Bygge- og anlægsarbejder 100
3.1.3.3 Hvad er *ikke* omfattet af begrebet fast driftssted? 102
3.1.3.4 Agent-reglen 103
3.1.3.4.1 Uafhængig agent 105
3.1.4 Modeloverenskomsten som retskilde til CCTB-direktivet 107
3.2 Dansk sambeskatning – koncernbegrebet 110
3.3 Moderselskab 113
3.3.1 Moderselskab ejer mere end 50 pct. af stemmerettighederne i et datterselskab 114
3.3.2 Intet overliggende selskab ejer mere end 50 pct. af stemmerettighederne 115
3.3.2.1 Ejeraftale med andre investorer m.v. 116
3.3.2.2 Kompetence til at styre driftsmæssige og økonomiske forhold 118
3.3.2.3 Kompetence til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i øverste ledelsesorgan 120
3.3.2.4 Besiddelse af stemmeflertal på generalforsamling 121
3.3.3 Øvrige forhold, der skal inddrages ved vurdering af om der foreligger en sambeskatningskreds. 121
3.3.3.1 Potentielle stemmer 122
3.3.3.2 Datterselskabets egne kapitalandele 122

3.3.3.3 Datterselskaber, der skal holdes ude af sambeskatningskredsen 122
3.3.3.4 Konkurs 123
3.4 Fast driftssted 123
3.4.1 Det primære kriterium 124
3.4.1.1 Forretningssted 128
3.4.1.2 Fast tilknytning 129
3.4.1.3 Virksomhed 130
3.4.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster 130
3.4.3 Borerig m.v. 133
3.4.4 Bygge- og anlægsarbejder 134
3.4.5 Hjælpe- og støtteaktiviteter 137
3.4.5.1 Komplementerende hjælpe- og støtteaktiviteter 142
3.4.5.2 Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster 143
3.4.6 Agentreglen – det sekundære kriterium 145
3.4.6.1 Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster 146
3.4.7 Virksomhed gennem tredjemand 147
3.4.7.1 Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster 149
3.4.8 Datterselskaber 150
3.4.9 Nært forbundet foretagende 151
3.5 Fast ejendom 152
3.5.1 DK Dobbeltbeskatningsoverenskomster art. 6 155
3.6 Når der ikke foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst 157
3.6.1 Ligningslovens § 33/Lempelse 158
3.6.2 Skattesatser I EU 158
3.7 CCTB og dobbeltbeskatningsovenskomster 160
3.8 Sammenfatning og perspektivering – koncernbegrebet og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne 162
4 Skattepligtige indtægter 169
4.1 Danmark 169
4.2 Globalindkomstprincippet 170
4.3 Indkomstår m.v. 171
4.4 Realiseret indtægt 173

4.4.1 Periodiseringer 174
4.5 CCTB-principper ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst 176
4.6 CCTB-direktivets art. 7 m.v. 177
4.7 Periodisering af indtægter 179
4.7.1 Periodisering af indtægt ved salg af varer 180
4.7.2 Periodisering af indtægt ved salg af tjenesteydelser 181
4.8 Indkomstår 182
4.9 Sammenfatning og perspektivering – skattepligtige indtægter 182
5 Skatteneutrale transaktioner / Indtægter 185
5.1 Salg af ejendele 185
5.2 Tab af indtægtskilde 186
5.3 Overkurs ved emission 187
5.3.1 Uofficiel overkurs 187
5.4 Afkast fra kapitalandele m.v. 188
5.4.1 Udbytte 193
5.4.1.1 Skattefrit udbytte 193
5.4.1.2 Delvist skattefrit udbytte 196
5.4.1.3 Ej skattefrit udbytte 196
5.4.2 Salg af kapitalandele 196
5.4.2.1 Skattefrit salg af kapitalandele 197
5.4.2.2 Skattepligtigt salg af kapitalandele 198
5.5 Ejendomsavancer 198
5.5.1 Genanbringelse af salgssummen 199
5.6 Begrænset skattepligtige 200
5.7 Koncerntilskud (primitiv form for sambeskatning) 201
5.8 Omkostningsgodtgørelse i skattesager 202
5.9 Skattefrie CCTB-indtægter 206
5.9.1 Tilskud 206
5.9.1.1 Tilskud til individuelt afskrivningsberettigede aktiver 206
5.9.2 Provenu 208
5.9.3 Salg af kapitalandele 209

5.9.4 Udbytte fra kapitalandele 211
5.9.5 Indkomst fra fast driftssted 211
5.10 Sammenfatning og perspektivering skatteneutrale transaktioner 212
6 Driftsomkostninger 215
6.1 Generelt 215
6.2 Omkostningsbegreber 216
6.2.1 (Teoretiske) omkostningsbegreber 217
6.3 Periodisering af udvalgte omkostninger 224
6.3.1 Varelager 224
6.3.2 Lønudgifter 227
6.4 Fradragsberretige udgifter CCTB 228
6.4.1 Fradrag for forskning og udvikling 230
6.4.2 Gaver m.v. 240
6.4.3 Periodiseringer af lager og igangværende arbejde 241
6.4.4 Fradrag for vækst og investeringer 242
6.4.5 Ikke fradragsberettigede poster 249
6.4.6 CCTB-direktivets regler om begrænsning af renteudgifter 253
6.5 Danske rentefradragsbegrænsningsregler 256
6.5.1 Tynd kapitalisering 257
6.5.2 Renteloftreglen 261
6.5.3 EBITDA-reglen 270
6.6 Forsøgs- og forskningsomkostninger – Skattekredit 274
6.6.1 Forsøgs- og forskningsomkostninger i Dansk skatteret 274
6.6.2 Efterforskning af råstoffer 277
6.6.3 Forhøjet afskrivningsgrundlag 278
6.6.4 Skattekredit 281
6.7 Sammenfatning og perspektivering - driftsomkostninger 284
7 Sammenfatning og perspektivering 290
8 Litteraturfortegnelse 298
8.1 Bøger 298
8.2 Artikler 301

8.3 Afgørelser 305
8.3.1 EU-domstolen 305
8.3.2 Højesteret 306
8.3.3 Østre og Vestre Landsret 306
8.3.4 Byret 306
8.3.5 Administrative afgørelser m.v. 306
8.4 Lovgivning 310
8.4.1 Traktater 310
8.4.2 Direktiver 310
8.4.3 Love og lovbekendtgørelser 311
8.4.4 Lovforlag 314
8.4.5 Bekendtgørelser 316
8.5 Øvrige kilder 319
Stikordsregister 322

FORKORTELSER

AL	Afskrivningsloven
CC(C)TB	CCTB- og CCCTB-direktivet
FIL	Lov om finansiel virksomhed
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
KGL	Kursgevinstloven
KSL	Kildeskatteloven
KMSL	Kommuneskatteloven
LL	Ligningsloven
LSR	Landsskatteretten
R&R	Revision og regnskabsvæsen
RB	Revisorbladet
RPL	Retsplejeloven
SEL	Selskabsskatteloven
Skd	skattedepartementet
SKF	Skatteforvaltningsloven
SKL	Skattekontrolloven
SKM	Skatteministeriet
SKTST	Skattestyrelsen
SR	Skatteinformation fra statsautoriserede revisorer
SL	Statsskatteloven

TEU	Traktaten om Den Europæiske Union
TEUF	Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde.
Tfs	Tidsskrift for skatter og afgifter
TP	Transfer Pricing
UFR	Ugeskrift for retsvæsen
VL	Varelagerloven
VLR	Vestre Landsret
ÅRL	Årsregnskabsloven

1 EMNE OG METODE

1.1 EMNE

Emnet der behandles i denne Ph.d.-afhandling er EU-Kommissionens forslag om en *fælles opgørelsesmetode for af den skattepligtige indkomst* for selskaber, filialer og faste driftssteder, der er beliggende i en medlemsstat af den Europæiske Union. EU-Kommissionen fremsatte forslaget første gang i direktivet: ”*Forslag til RÅDETS DIREKTIV om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag”*. Dette direktivforslag blev fremsat i 2011.[1] I 2016 blev forslaget relanceret af EU-kommissionen med nogle ændringer, hvoraf den mest markante ændring var, at EU-Kommissionen havde opdelt direktivet i to: 1) CCTB-direktivet[2], der indeholder en metode til opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskaber og 2) CCCTB-direktivet, hvor konsolideringen på tværs af medlemsstaternes grænser og fordelingen af beskatningsretten medlemsstaterne imellem fordeles. Denne opdeling er en konsekvens af det manglende fremskridt i forhandlingerne, fra CCCTB-direktivet blev fremlagt i 2011, frem til 2015.[3]

Det er selvfølgelig vigtigt at erindre, at det kun er et direktivforslag, der er fremlagt fra EU-Kommissionen. Det vil derfor i sin endelige vedtagelse muligvis indeholde andre formuleringer, idet en vedtagelse af et eller begge direktiver kræver enstemmighed EU-landene imellem. Skat er det sidste politikområde, der stadigvæk kræver enstemmighed i beslutningsprocessen.[4] Der blev ved fremlæggelsen af det oprindelige CCCTB-direktiv i 2011 tilkendegivet direkte modstand mod det fremlagte

---

[1] Den danske forkortelse af direktivet er FKSSG, men direktivet omtales oftes CCCTB-direktivet, hvilket er den engelske forkortelse af: ”Common Consolidated Coporate Tax Base”

[2] CCTB er en forkortelse af ”Common Corporate Tax Base”. I 2016 udgaven af de to direktiver er der ikke anvendt en dansk forkortelse. Dette skyldes givetvis, at den engelske forkortelse i perioden 2011-2016 i litteraturen var blevet den gængse danske betegnelse for direktivet. CCTB er på dansk, betegnelsen for ”et fælles selskabsskattegrundlag”.

[3] Europaudvalget 2015-16, EU-note 28, side 4.

[4] Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Det Europæiske Råd og Rådet - På vej mod en mere effektiv og demokratisk beslutningstagning inden for EU's skattepolitik, afsnit 1

direktiv fra følgende lande: Irland, Estland, Malta, Slovakiet, Storbritannien og Tjekket.[5]

Tyskland og Frankrig udsendte den 19. juni 2018 *Meseberg Declarationen*.[6] hvor begge lande udtrykte støtte til både CCTB- og CCCTB-direktivet. Det er ikke en uforbeholden støtte til det fremlagte forslag f.eks. ønsker ingen af landene, at der skal være ekstra fradrag for forskning og udvikling.[7] [8] Det må derfor næsten forventes, at en vedtagelse af CC(C)TB-direktivet ikke bliver i den nuværende form, der er fremlagt i 2016. Tyskland var oprindelig kritisk overfor det første udkast til CCCTB-direktivet i 2011.[9]

Økonomi- og Valutaudvalget i Europa-Parlamentet har sagsområdet vedrørende Fiskale bestemmelser.[10] Økonomi- og Valutaudvalget udarbejdede i 2018 en betænkning vedrørende CCTB-direktivet. Det pågældende udvalg har 77 ændringsforslag til CCTB-direktivet. Ligeledes har Retsudvalget udarbejdet en udtagelse til Økonomi- og Valutaudvalget, hvor Retsudvalget har 26 ændringsforslag til CCTB-direktivet.

---

[5] Hans van den Hurk i The common consolidated corporate taxbase: A Desirable Alternative to a Flat EU Corporate Income Tax, Bulletin for International Taxation, 2011, no. 4/5, afsnit 1.2.

[6] Presse- und infamationsamt der Bundesregierung - Meseberg Declaration - Renewing Europe's promises of security and prosperity og Axel Cordewener i Cross-Border Loss Compensation and EU Fundamental Freedoms: The 'Final Losses' Doctrine IS Still Alive!, EC Tax review 2018/5, afsnit 5.

[7] Forskning og udvikling behandles i afsnit 6.4.1

[8] Klaus von Brocke i France and Germany Publish Common Position Paper on Common Corporate Tax Base, EC Tax review 2019/1.

[9] Eric C.C.M. Kemmeren i CCCTB: Enhanced Speed Ahead for Improcement, EC Tax Review 2001/5.

[10] Forretningsorden for Europa-Parlamentet 2019 – 2024, juni 2020, side 151.

Retsudvalget foreslår blandt andet, at der indsættes en ny artikel med følgende ordlyd:[11]

Forbud mod fradrag

Ingen fradrag er tilladte i det omfang, det vil resultere i en effektiv selskabsskattesats på mindre end 20 pct. af indtægterne, minus skattefrie indtægter

Dette forslag til et forbud mod fradrag er ikke en del af betænkningen fra Økonomi- og Valutaudvalget. Forslaget fra Retsudvalget illustrerer i grunden meget godt, hvad formålet med CCTB- og CCCTB-direktivet er, at grænseoverskridende koncerner skal bidrage med skattebetalinger i et eller andet omfang.

Det kan derfor ikke udelukkes, at forslaget aldrig vil blive vedtaget eller en vedtagelse vil kræve ændringer af de fremlagte direktiver. Det vil omvendt ligeledes være besynderligt, hvis EU-Kommissionen har fremlagt et forslag, der ikke på en eller anden måde har en sandsynlighed for at blive vedtaget. Hvor stor eller lille denne sandsynlighed er; kan muligvis ændre sig over tid, idet samfundet ligeledes ændrer sig og dermed behovet.

I det oprindelige forslag fra 2011 var det frivilligt, om et selskab ville benytte reglerne i CCCTB-direktiv.[12] I CCTB-direktivet fra 2016 er det ikke længere frivilligt for en koncern med en konsolideret omsætning større end 750 millioner euro.[13] Denne konsolidering skal foretages for de selskaber, der opfylder kriterierne til at være koncernforbundne efter direktivets bestemmelser. Dette bliver behandlet i afhandlingens kapitel 3. Det vurderedes i foråret 2017, at 50-60 danske virksomheder vil blive tvunget til at opgøre deres skattepligtige indkomst efter CCTB-direktivet, såfremt direktivet bliver vedtaget. Antallet af virksomheder kan naturligvis svinge fra år til år.[14]

Denne ændring fra frivillighed til, at det for nogle koncerner kan blive et krav at anvende reglerne, såfremt direktivet bliver vedtaget, er måske et udtryk for, at samfundet som nævnt har ændret sig i perioden fra det oprindelige forslag i 2011 til de relancerede forslag i 2016. Det kan ligeledes være et udslag af, at den politiske

---

[11] Retsudvalgets udtagelse til Økonomi- og Valutaudvalget om forslaget til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 21.

[12] Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2019, 21. udg., side 84.

[13] Forslag til Rådets direktiv for et fælles selskabsskattegrundlag art. 2, stk. 1, litra c.

[14] Referat af Folketingets Europaudvalgs møde den 19. maj 2017, side 1131.

sammensætning i medlemsstaterne eller EU har ændret sig.[15] Skattelovgivning vil altid være påvirket af, hvordan det politiske spektrum i den lovgivende forsamling er sammensat. Den danske selskabsskattelovgivning har eksempelvis i de seneste mange år bevæget sig fra en smal skattebase (beskatningsgrundlag) med en høj skattesats til en bred skattebase med en lavere beskatning. Den danske selskabsskatteprocent er successivt ændret fra 50 pct. i 1990[16] til den nuværende sats på 22 pct. Denne nedsættelse af procentsatsen har ikke betydet et lavere provenu, da skattebasen samtidig er blevet udvidet.[17]

I perioden fra 2007 til 2017 har 12 EU-lande sænket der selskabsskatteprocent, mens 7 har en uændret procent. De resterende lande har i denne periode hævet selskabsskatteprocenten, hvis der tages udgangspunkt i perioden fra 1998 til 2017 har alle medlemslandene sænket deres selskabsskatteprocent.[18]

1.1.1 ARBEJDSHYPOTESE

Der anlægges følgende arbejdshypotese i afhandlingen:

EU-Kommissionens forslag til CCTB-direktivet er udarbejdes således, at de centrale bestemmelser vedrørende: 1) skattepligtige indtægter, 2) skatteneutrale transaktioner og 3) skattemæssige driftsomkostninger ikke adskiller sig mærkbart fra nogle af medlemslandenes, idet de enkelte lande allerede har været gensidigt påvirket af hinanden igennem flere årtier med hensyn til disse centrale begreber. Der har således, i al væsentlighed ubemærket af offentligheden, fundet en uformel harmonisering sted, alt med den følge, at de helt fundamentale skattebestemmelser har meget større lighedstræk indbyrdes, end det er almindeligt kendt.

Dette understøttes ligeledes af, at hverken Økonomi- og Valutaudvalget eller Retsudvalget har ændringsforslag til de bestemmelser i CCTB-direktivet, der modsvarer SL §§ 4, 5 og 6. Begge udvalg har ændringsforslag vedrørende nogle

---

[15] Det forhold, at den politiske sammensætning kan have betydning for vedtagelsen, ordlyden m.v. vil ikke blive analyseret i afhandlingen. Det er den iboende risiko ved, at det forslag, der analyseres og ikke et vedtaget direktiv.

[16] Den danske selskabsskat – satsreduktion og baseudvidelse. Skatteministeriet den 18. december 2003.

[17] Referat af Folketingets Europaudvalgs møde den 19. maj 2017, side 1131.

[18] Rainer Bräutigam, Christoph Spengel m.fl. i The Development of Coporate Tax System in the European Union from 1998 to 2017: Qualitative and Quantitative Analusis, Intertax, vol. 37, issue 6 & 7

begrænsninger i fradragsretten. Begrænsninger i fradragsretten findes allerede i dag f.eks. reglerne om tynd kapitalisering eller rentefradragsbegrænsningsreglerne.

Hvis ovenstående arbejdshypotese er rigtig, kan det muligvis ligeledes være en del af forklaringen af, hvorfor det oprindelige forslag til CCCTB-direktivet blev opdelt i to. CCTB-direktivet fra 2016 indeholder forslaget til opgørelsesmetoden af den skattepligtige indkomst, hvilket derfor ikke vil adskille sig mærkbart fra gældende ret i medlemsstaterne, hvorimod CCCTB-direktivet indeholder konsolideringen på tværs af medlemsstaterne, og provenuet fordeles efter en i CCCTB-direktivet indeholdt fordelingsnøgle. CCTB-direktivet kan fungere uafhængigt af CCCTB-direktivet, hvorfor CCTB-direktivet er trin 1, og CCCTB-direktivet er trin 2.

1.2 DANSK SKATTELOVGIVNING

Der har i Danmark været opkrævet skatter i forskellige afskygninger i mange år. Den første statsskattelov så dagens lys i 1903,[19] og med denne lov blev selskabsbeskatningen indført i Danmark.[20] De daværende selskaber blev efter statsskatteloven beskattet med en formel sats på 2 pct. af den skattepligtige indkomst[21] I 1960 blev selskabsskatteloven vedtaget, og selskabsbeskatningen blev fra skatteåret 1962-63 foretaget efter denne lov.[22] Senere er der vedtaget "speciallovgivning" omhandlende afskrivninger, kursgevinster m.v.

Hovedhjemlen til opkrævning af skatter er grundlovens § 43, første led, med følgende ordlyd:

"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov;"[23]

Dette led har ikke undergået nogen ændring siden juni grundloven fra 1849.[24] Det er ikke muligt at opkræve nogen skat, medmindre også grundlovens § 46 er opfyldt. Det

---

[19] Lov nr. 104 af 15. maj 1903 om indkomstskat- og formueskat til staten.

[20] Jan Pedersen i Statsskattelovens 100 års jubilæum (særnummer SR-skat 2003), side 219.

[21] Den danske selskabsskat – satsreduktion og baseudvidelse. Skatteministeriet den 18. december 2003.

[22] Lov nr. 255 af 11. juni 1960 Selskabsskattelov.

[23] Grundlovens § 43 skal læses i sammenhæng med grundlovens § 46, stk. 1, da ingen skatter må opkræves, hvis ikke Folketinget har vedtaget en finanslov eller en midlertidig bevillingslov.

[24] Det nuværende første led i § 43 i grundloven af 1953 var første led i § 51 i grundloven af 1849.

er efter denne bestemmelse kun lovligt at opkræve skatter, såfremt der er vedtaget en finanslov eller midlertidig bevillingslov.[25]"

Skattereformkommissionen, der blev nedsat i forbindelse med, det lovforberedende arbejde med den første statsskattelov fra 19030 bemærkede:

"at intet Skattegrundlag i og for sig er fuldkomment, hvorfor enhver Skat vil have sine Uretfærdigheder og Mangler. Disse føles imidlertid mindre trykkende, naar man har flere Skatter, thi rammer en af disse en Del af Folket noget for hårdt, så er det muligt, at netop den samme hele bliver nogen Ligelighed i Byrderne. Denne Betragtnings Gyldighed synes saa almindeligt anerkendt gennem den praktiske Skattepolitik, at den ikke lettelig vil kunne skydes til Side, men den fører ogsaa naturlig til, at man ikke forlader bestaaende Skatter, forinden Grundlaget for dem er aldeles forældet, og dels at man bøder på Skattesystemet ved nye Skatter på saadanne Punkter, hvor Udviklingen har vist, at det tiltrænges."[26]

Ovenstående bemærkning fra Skattereformkommissionen fra 1900 er værd at erindre for de beslutningstagere, der arbejder med EU-Kommissionens forslag til CCTB- og CCCTB-direktiverne. Når 27 lande skal blive enige om et fælles regelsæt, så vil skattebasen ikke fra begyndelse være fuldkommen og imødekomme alle medlemsstaters interesser, men manglerne kan blive rettet hen ad vejen, tilsvarende nye former for indtægter ligeledes kan kræve en ændring eller tilføjelse af skattereglerne.

Ligeledes kan ovenstående citat give anledning til følgende overvejelse:

Vil det være optimalt med en bred skattebase, men lavere skattesats eller en smal skattebase, men højere sats?

Det vil naturligt indgå i en lovgivende forsamlings overvejelser vedrørende en ny opgørelsesmetode til beregning af skatter, både for fysiske og juridiske personer, hvordan forholdet mellem beskatningsgrundlag og skattesats bedst indrettes.

Det er et politisk spørgsmål, hvad der måtte være at foretrække, idet det er lovgivningsmagten, der har kompetencen til at vedtage de retsakter, der kan ændre reglerne for beskatning, hvad enten det er for fysiske eller juridiske personer. Henset til det forhold, at udviklingen i dansk skatteret de seneste 30 år har bevæget sig fra en smal skattebase med en selskabsskattesats på 50 pct. til en bredere skattebase, hvor selskabsskattestasen nu er 22 pct., kan det måske antages, at den danske

---

[25] Grundlovens § 46, stk. 1.

[26] Ole Bjørn & Aage Michelsen m.fl., Statsskattelovens 100 års jubilæum (særnummer SR-skat) , side 3.

lovgivningsmagt ikke i dag vil være tilhænger af et forslag fra EU-Kommissionen, hvor skattebasen bliver alt for smal.

Der skal givetvis også være et element af retfærdighed i, hvordan skattesystemet er sammensat. Skattekommissionen i forbindelse med statsskatteloven af 1903 udtalte som det fremgår af det tidligere nævnte citat:

"at intet Skattegrundlag i og for sig er fuldkomment, hvorfor enhver Skat vil have sine Uretfærdigheder og Mangler"

Thøger Nielsen anfører i Festskrift til professor, dr. jur. & phil. Alf Ross, at der er tre grundforudsætninger, der må nævnes for, at et skattesystem fungerer[27]:

For det første skal de skatteformer, der anvendes, have en høj effektivitet som provenuskabere

For det andet må der stilles krav til systemets retfærdighed.

For det tredje skal borgerne have en beskyttet dispositionsfrihed, hvilket forudsætter, at der er en rimelig forudsigelighed i beskatningen.

I forhold til det tredje punkt kan det være problematisk når, lovgivningsmagten ændrer reglerne, som det f.eks. skete i juni 2014, hvor der blev fremsat et lovforslag,[28] hvor reglerne vedrørende negativ indskudskonto skulle ændres. I lovforslaget var ikrafttrædelsesdatoen d. 15. september 2014. I den vedtagne lov[29] var ikrafttrædelsesdatoen stadig d. 15. september,[30] virkningsdatoen var for de fleste af ændringerne først fra indkomståret 2015, men nogle af ændringerne havde virkning fra den 11. juni 2014.[31] dermed blev reglerne gældende i et igangværende indkomstår. En sådan regelændring må antages ikke at opfylde *Thøger Nielsens* krav til forudsigelighed i beskatningen.

Det første krav om, at de emner, der beskattes, skal være effektive til at skabe et skatteprovenu til staten, kan fortolkes på den måde, at regler, hvor provenuet er, under

---

[27] Thøger Nielsen i Festskrift til professor, dr.Jur. & phil Alf Ross, side 379 ff.

[28] Forslag til lov om ændring af virksomhedsskatteloven fremsat den 11. juni 2014.

[29] Lov nr. 992 af 16. september 2014 om ændring af virksomhedsskatteloven og kildeskatteloven.

[30] Lov nr. 992 af 16. september 2014 om ændring af virksomhedsskatteloven og kildeskatteloven, jf. § 3, stk. 1

[31] Lov nr. 992 af 16. september 2014 om ændring af virksomhedsskatteloven og kildeskatteloven, jf. § 3, stk. 4.

et givet beløb ikke burde være gældende. Hvis administrationen af et givet regelsæt ikke står mål med det provenu, der skabes, er det ikke effektivt. Et eksempel på dette var afskaffelsen af det affaldsgebyr, virksomheder skulle betale. Provenuet var cirka 100 mio. kr. Det kostede 50 mio. kr. at administrerer ordningen[32] Dette gebyr havde dermed kun en positiv effekt for staten på 50 mio. kr.[33]

I forhold til det andet punkt, hvor *Thøger Nielsen* fremfører, at retfærdighed bør indgå, hvis et skattesystem skal fungere, anfører han ligeledes, at denne retfærdighed kan defineres som:[34]

… en mere eller mindre berettiget, begrundet og udbredt følelse af lighed i fordelingen af skattebyrden ud fra kriterier som (deres rimelighed og begrundelse ganske ufortalt) faktisk bliver akcepteret.

Det vil sige, at et skattesystem skal være accepteret i befolkningen og der skal være en lighed i fordeling af skattebyrderne. Dette kan måske forklare, hvorfor der gennem årene er sket en minimering af SL § 5, idet det opleves som uretfærdig, hvis en del af befolkningen har skattefrie indtægter, når andre skattesubjekter bliver beskattet med en forholdsvis høj sats.[35]

Værnsregler har givetvis til formål at sikre et provenu til staten, men en værnsregel kan ligeledes tale til den af *Thøger Nielsen* nævnte retfærdighedsfølelse, idet flytning af overskud til et land med en lavere beskatning kan virke uretfærdig på andre skattesubjekter.

En vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktivet kan måske være med til at sikre en lighed i fordeling af skattebyrderne, idet der ud fra EU-kommissionens forslag skal ske en intern eliminering på koncernniveau[36] og derefter fordeles beskatningsretten

---

[32] Lovforslag 2018 nr. 119 Forslag til lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse, jf. bemærkninger til lovforslaget punkt 3

[33] I forhold til det pågældende gebyr, har det været indbragt for domstolene af firmaet TGnet ApS, at gebyret var en skat. Ved byretten tabte appellanten, men ved Østre Landsret blev der givet medhold i, at det pågældende gebyr var ulovligt opkrævet. Der opnået tredje instans bevilling, hvor Højesteret stadfæstede landsrettens dom.

[34] Thøger Nielsen i Festskrift til professor, dr.Jur. & phil Alf Ross, side 379.

[35] I kapitlet vedrørende skatteneutrale transaktioner opremses nogle af de indtægtstyper, der tidligere var omfattet af SL § 5, men nu bliver beskattet f.eks. aktieavancer og ejendomsavancer.

[36] Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2016), jf. artikel 9.

efter en formel.[37] Dermed vil de selskaber, der har aktiviteter i ét eller flere EU-lande, ikke længere have mulighed for at flytte overskuddet til et lavere beskattet EU-land ved hjælp af interne transaktioner.

Dermed sikres måske en mere ligelig fordeling af skattebyrden og måske en øget retfærdighed.

1.3 PROBLEMFORMULERING

Arbejdshypotesen vil udgøre et fundament for arbejdet med afhandlingens og dermed direkte påvirke både til- og fravalg i afhandlingen. Ligeledes forudsættes det, at både CCTB-direktivet og CCCTB-direktivet fra 2016 er vedtaget, idet det er det endelige mål for EU-Kommissionen, samt at det måske vil ændre skattereglerne relativt meget for en dansk koncern, der vil blive tvunget til at benytte reglerne, idet koncernen samlet set er over tærskelværdien på 750 mio. euro. Som nævnt i indledningen forventes 50-60 danske koncerner at komme over denne tærskel.

Problemformuleringen for afhandlingen er:

Hvilke konsekvenser vil en overgang til CCTB-direktivet have for en dansk koncern med aktiviteter i andre EU-lande?

Ovenstående problemformulering besvares ved, at der foretages en komparativ analyse mellem gældende dansk skatteret og relevante bestemmelser i CCTB-direktivet.

De hovedbestemmelser, der reelt vil udgøre grundstammen i den komparative analyse, der er formålet med afhandlingen, er SEL § 31 C vedrørende koncerndefinitionen for sambeskatning og i denne afhandling international sambeskatning. Ligeledes er det statsskattelovens §§ 4, 5 og 6, der som bekendt vedrører hhv. den type af transaktioner, der skal anses for at være skattepligtige, skatteneutrale eller fradragsberettiget.

Under fremlæggelsen af arbejdshypotesen med afhandlingen i afsnit 1.1.1 nævntes det blandt andet, at de enkelte europæiske lande har været skattemæssigt påvirket af hinanden på nogle centrale begreber, herunder driftsomkostningsbegrebet. Det nævntes endvidere, at der herved gennem en længere årrække er sket en ”uformel harmonisering” mellem de europæiske landes skattelovgivninger, I det omfang arbejdshypotesen i det væsentlige findes holdbar, vil analyserne i afhandlingen ende med at påvise, at der er meget store lighedspunkter mellem på den ene side

[37] Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2016), direktivets bemærkninger, punkt 5, punkt 9.

statsskatteloven og tilsvarende bestemmelser i de øvrige EU-lande, og på den anden side EU-kommissionens udkastet til CCTB-direktivet fra 2016.

1.4 KILDER

Afhandlingen er, som nævnt i afsnit 1.3, en komparativ analyse mellem gældende danske skatteregler og EU-Kommissionens forslag om CCTB-beskatning fra 2016. Den valgte problemformulering og metode, der redegøres for afhandlingens metode i afsnit 1.5, afspejles i valget af kilder, der er benyttet i afhandlingen. Valget af anvendte kilder vil alt andet lige påvirke både retning og dermed indhold i afhandlingen. Enhver akademisk kilde kan betragtes som en trædesten, der gør det muligt at finde den næste kilde. En kilde kan ofte føre frem til to retninger:

Den første retning er den bagudskuende – hvilke kilder er der anvendt i den pågældende artikel, bog etc. Der dannes relativt hurtigt et overblik over nogle kilder, der kan betegnes som grundlæggende nødvendige. Der er næppe siden 1985 skrevet en bog eller artikel om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb, der ikke anvender slusedommen fra 1985.[38]

Denne type af kilder som slusedommen er dermed ikke længere en trædesten, men en grundpille i forståelsen af et givent emne eller problemstilling.

Den anden retning er den fremadskuende – hvilke nyere domme, artikler, bøger m.v. har henvisninger til kilden, der er udgangspunktet for det bagud- og fremadskuende blik. Dette gøres ved hjælp af databaser som f.eks. Karnov.

1.4.1 ANVENDTE RETSKILDER

Grundloven anvendes få steder i afhandlingen. Det er i forhold til hjemmelskravet i grundlovens § 43 vedrørende skatter samt grundlovens § 19 i forhold til suverænitetsafgivelse. Det specielle ved grundloven er som bekendt, at eventuelle ændringer af denne er underlagt en speciel procedure. Ændring af grundloven kræver f.eks. en folkeafstemning, hvor mindst 40 pct. af de stemmeberettigede stemmer for den nye fremlagte grundlov.

Der er i afhandlingen anvendt danske love, der kun er underlagt den danske lovgivningsmagts beslutningskompetence og vilje. Dette er f.eks. Statsskatteloven af den 10. april 1922.

Ligeledes er der i afhandlingen retskilder, hvor lovgivningsmagten i Danmark implementerer lovgivning, der er underlagt en anden retskilde. Dette er hovedsageligt direktiver fra EU, der bliver implementeret enten som en separat lov eller i en allerede

[38] U 1985.134 H – Værfts udgift til anlæg af gennemsejlingssluse ikke driftsudgift.

eksisterende dansk lov. Momsloven er en implementering af momssystemdirektivet, og EBITDA-reglen i SEL § 11 C er en del af implementeringen af EU's anti misbrugsdirektiv fra 2016.

De anvendte direktiver i afhandlingen har tilknytning til skatteområdet på en eller anden vis, hvad enten det er inden for de direkte skatter eller indirekte skatter. Det er i den sammenhæng vigtig at erindre, at kompetencen vedrørende direkte skatter ikke er overdraget til EU, hvorfor der kræves enstemmighed, hvis der skal vedtages et direktiv eller en forordning.

CCTB-direktivet,[39] der udgør den ene halvdel af den komparative analyse, idet de tilsvarende danske regler vurderes i forhold til enkelte udvalgte bestemmelser, er kun et forslag fra EU-Kommissionen. Det er i afhandlingen anvendt, som om det var et vedtaget forslag. Det faktum, at det kun er et forslag til en opgørelsesmetode af selskabsskatten, gør ligeledes, at det ikke har været muligt at inddrage afgørelser fra EU-Domstolen i forhold til fortolkning af de artikler, der er udvalgt til at indgå i afhandlingen.

Der er i afhandlingen anvendt afgørelser fra EU-domstolen. Ligeledes er der anvendt både administrative afgørelser og retspraksis fra Danmark. Disse kilder er anvendt i overensstemmelse med almindelig retsdogmatisk metode, som det forventes, at læseren er fortrolig med.

OECD's[40] modeloverenskomst er i afhandlingen anvendt som retskilde på lovniveau i forhold til fast driftssted-definitionen, idet hovedreglen er, at et fast driftssted defineres på baggrund af modeloverenskomsten. Ligeledes indgår Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med de øvrige EU-lande i afhandlingen. Disse aftaler er udmøntet i bekendtgørelser, der er udstedt med hjemmel i lov. Bekendtgørelserne har dermed samme retskildeværdi som en lov.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med de øvrige EU-lande har alle til formål at fordele beskatningsretten mellem Danmark og den eller de øvrige involverede stater. Det bør nævnes, at ikke alle begreber er defineret i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, f.eks. begrebet fast ejendom defineres på baggrund af, hvad der skattemæssigt er en fast ejendom i det land, hvor ejendommen er beliggende. Der er ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne inddraget praksis fra domstolene og Landsskatteretten.

---

[39] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016).

[40] OECD er en forkortelse for "Organisation for Economic Co-operation and Development" eller på dansk "Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling"

Et bevidst fravalg i afhandlingen er, at der ikke er inddraget afgørelser fra domstole eller administrativ praksis vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne fra de modkontraherende lande. Dette fravalg af disse udenlandske retskilder vurderes ikke at have betydning for behandlingen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i afhandlingen. Der er derfor en iboende risiko i afhandlingen for, at f.eks. husbåde i nogle lande defineres som fast ejendom modsat Danmark.

Et fravalg er nødvendigt, idet der behandles mere end 24 dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvorved omkostninger til oversættelse og tolkebistand ikke vil være proportionalt i forhold til det forventede udbytte.

Der er ligeledes anvendt retskilder, der må betegnes som soft law. Dette er eksempelvis IAS 17 (Leasing kontrakter), IAS 27 og IFRS 10 (Koncernregnskaber) og IFRS 16 (Leasing kontrakter). De pågældende standarder her været relevante at inddrage, når lovgivningsmagten har valgt, at begreber i love defineres på baggrund af en af de nævnte standarder. IAS 17 er eksempelvis nævnt i forarbejderne til renteloftreglen i SEL § 11 B som udgangspunktet for definitionen af finansiel leasing. Selv IAS 27 der indeholder koncernbegrebet til selskabsretten, regnskabsretten og sambeskatning er i sig selv blot soft law, og bliver først hard law ved lovgivningsmagtens recipering af dem. Tilsvarendende er IFRS 10 blevet hard law for børsnoterede koncerns vedkommende efter EU's udstedelse af forordning herom.

Der er ligeledes anvendt Juridisk Vejledning fra skattemyndighederne. Juridisk Vejledning er at betragte som et cirkulære fra myndighederne.[41] Juridisk Vejledning er anvendt i forhold til begreber og lignende, der ikke er klart udtrykt i loven, men forklaret ved hjælp af eksempler i Juridisk Vejledning. Juridisk Vejledning har ligeledes en vis værdi, idet skattesubjekter kan støtte ret på Juridisk Vejledning som udtryk for skattemyndighedernes udlægning af gældende ret.

1.4.2 ØVRIGE ANVENDTE KILDER

Der er i afhandlingen ligeledes anvendt litterære værker af forskellige typer.

Tre bøger, der er anvendt gennemgående gennem hele afhandlingen, er: 1) Skatteretten 1 og 2,[42] 2) Lærebog om indkomstskat[43] og 3) Selskabsskatteret.[44] Bøgerne er dels anvendt til at opnå en grundlæggende viden om de skatteretlige

[41] SKM 2012.280 SKAT – Styresignaler og SKAT-meddelelser – styresignal, jf. punkt 2.

[42] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl. Skatteretten 1, 8 udg. og Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 2, 8 udg.

[43] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg.

[44] Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2019, 21 udg.

problemstillinger i forhold til sambeskatning, indkomstbegrebet, driftsomkostninger og skatteneutrale transaktioner. Dels har de været en hjælp til at finde yderligere relevant litteratur til brug i afhandlingen. Alle tre værker beskriver og analyserer gældende ret på det skatteretlige område i Danmark.

Festskrifter er anvendt i få enkelte tilfælde. Et kendetegn ved de festskriftsartikler, der er anvendt i afhandlingen, er, at de udfordrer den eksisterende opfattelse på en eller anden vis eller tager til genmæle over for en tidligere publiceret holdning.

Der er ligeledes anvendt artikler, der er publiceret i forskellige skatteretlige eller regnskabsretlige tidsskrifter, f.eks. Revision & Regnskabsvæsen, Tidsskrift for Skatter og Afgifter m.v. Artiklerne behandler i nogle tilfælde en given problemstilling mere dybtgående, end der er plads til i de tre før nævnte bøger. Det har derfor været nødvendigt at supplere med artikler, idet de pågældende forfattere ligeledes har måttet foretage nogle redaktionelle valg i forhold til indhold og omfang af deres værker.

Der er ligeledes anvendt udenlandsk litteratur hovedsageligt fra EC Tax review og Intertax. De pågældende artikler er hovedsageligt anvendt i Kapitel 2 og 3, idet behandlingen af direktivets bestemmelser vedrørende skattepligtige indtægter, skatteneutrale transaktioner og fradragsberettigede omkostninger ikke nyder den største opmærksomhed i den internationale litteratur.

Bogen International skatteret[45] er anvendt i kapitlet vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster, fast driftssted og lignende, ligeledes er bogen Iternational skatteret i et dansk perspektiv[46] anvendt i et mindre omfang. Ingen af bøgerne har grundet deres publiceringstidspunkt haft mulighed for at inddrage OECD's modeloverenskomst fra 2017. Bøgerne er derfor kun anvendt i forhold til bestemmelser, hvor der ikke er sket ændringer OECD's modeloverenskomst fra 2014- til 2017-udgaven.

Der er yderligere i afhandlingen anvendt referater fra møder i folketingsudvalg samt øvrig faglitteratur i form af bøger etc. Afhandlingen adskiller sig på dette punkt ikke fra andre bøger eller artikler, hvor der ligeledes indsamles informationer fra mange forskellige kilder. Disse forskellige kilder har bidraget til flere ting i afhandlingen. Kilderne har præciseret forhold i forhold til de tidligere nævnte anvendte kilder, dette gælder både retskilder og anden litteratur.

En Ph.d.-afhandling er et koncentrat af viden fra mange forskellige kilder. Jeg har læst bøger, domme, artikler m.v. i løbet af den tid, jeg har arbejdet med denne afhandling, der ikke er nævnt i litteraturlisten, men som har hjulpet med at give overblik og

---

[45] Aage Michelsen & Anders Nørgaard Laursen m.fl, International skatteret , 4. udg..

[46] Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., International skatteret – i et dansk perspektiv, 1 udg.

baggrundsviden. Der vil blandt de ikke nævnte kilder givetvis være nogle, der burde eller kunne have været nævnt.

1.5 METODE

Et indledende, væsentligt spørgsmål lyder således: Er dette en retspolitisk afhandling, skrevet *de lege ferenda* med det sigte at analysere de forskellige udkast fra kommisionen til et direktiv om en fælles europæisk beskatnings måde? Eller er det en retsdogmatisk afhandling, skrevet *de lege lata* for at analysere tre centrale søttepunkter i den danske (selskabs) skattelovgivning, med henblik på, at skærpe analysen af direktivudkastet? Svaret er: Ja. Svaret bunder i, at afhandlingen lægger vægt på begge de nævnte elementer, uden at det kan afgøres, hvad der er det primære i analysen, og hvad der er det sekundære. Afhandlingen er i sjælen grad retspolitisk, idet der skrives om et omfattende regelsæt, der endnu ikke er vedtaget – som måske aldrig bliver det. Til gengæld er den retsdogmatiske del af afhandligen uunværdlig, idet direktiv udkastet kun kan forstås til bunds, ved at man spejler det punkt for punkt, i de nationale regler, der har eksisteret og udviklet sig i over ét århundrede.

Skulle man endelig forsøge at sætte afhandlingen i bås, som den ene eller anden type, vil jeg anføre følgende bemærkninger til støtte for sådanne overvejelser:

Peter Blume anfører i Retssystemet og juridisk metode, at der er tre måder en jurist kan udtale sig om et retligt problem:[47]

1. arbejdet kan tage udgangspunkt i, at et givet faktum vil medføre en bestemt retsfølge (de lege lata). En sådan udtagelse kan af forskellige grunde være mere eller mindre sikker. Hvis reglen er ny, kan der være tvivl om, hvordan domstolene vil dømme. Dermed bliver det kun en (forhåbentlig) kvalificeret antagelse om, hvordan retstilstanden er. *Peter Blume* anfører endvidere, at der er en naturlig forventning om, at forskere og jurister beskriver, hvad er gældende ret.

   Retsdogmatiske afhandlinger eller artikler følger en faglig tradition, der forsøger at være objektive, men værkerne kan måske også virke distancerende og kølige i deres fremstilling.[48]

2. Ligeledes kan der vælges at skrive af handling ud fra *de lege ferenda*, hvormed formålet bliver af få lovgivningsmagten til at ændre en bestemt paragraf eller lov.

---

[47] Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, side 345 ff.

[48] Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, side 32 ff.

3. Hvis forskeren mener, at loven eller en pågældende bestemmelse er korrekt formuleret, men den fortolkning der anvendes af myndigheder eller domstole er forkert. Dette arbejdes betegnes som *de sententia ferenda*.

Blume anfører også – efter min mening både rigtig og tankevækkende -, at forskeren principielt ikke har en interesse i at opnå et bestemt resultat. [49] [50]Det betyder for en afhandling, der har udgangspunkt i *de lege lata*, at forskeren forsøger at forudsige, hvordan en given regel skal fortolkes og dermed ender med at blive udmøntet i praksis. Det gør sig ligeledes gældende, selvom det kun er et direktivforslag, der måske / måske ikke bliver vedtaget og implementeret i lovgivningen.

Formålet med afhandlingen er ikke at udarbejde alternative formuleringsforslag til bestemmelserne i CCTB- og CCCTB-direktivet. Der er derfor ikke anvendt en traditionel *de lege ferenda* anskuelse i afhandlingen, om end forslaget er retspolitik. Forslaget om ændringen af reglerne kommer i dette tilfælde fra EU-kommissionen og ikke en forsker eller gruppe af forskere, der gør opmærksom på, at en regel må ændres, idet reglen er uhensigtsmæssig.

I sådanne overvejelser om, hvorvidt en regel bør omformuleres, vil der ofte indgå andre forhold såsom: skatteprovenu, hvis det er skatteregler eller f.eks. filosofiske overvejelser, hvis det omhandler bestemmelser i straffeloven, skal der være livstidsstraffe eller skal der anlægges en mere abolitionistisk retning i straffeloven.[51]

Blume anser afhandlinger, der skrives *de sententia* ferenda, som en tredje kategori. Hvis man accepterer en sådan inddeling, må man hertil anføre følgende:

Henset til, at CCTB- og CCCTB-direktiverne er forslag og dermed ikke vedtaget endnu, hvorfor der naturligvis ikke er afsagt domme med baggrund i direktivet. Derfor er det i sagens natur ikke muligt at argumentere for, at domstolene ikke dømmer i overensstemmelse med ordlyden og formålet med direktiverne. Derfor kan *de sententia ferenda* ikke anvendes ved direktivforslagene og i forhold til de anvendte danske bestemmelser i den komparative analyse, er der ikke forhold, der giver anledning til at anvende de sententia ferenda i denne afhandling i forhold til besvarelse af afhandlingens problemformulering.

---

[49] Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 3. udgave, side 338.

[50] I 4. udgaven af Retssystemet og juridisk metode har *Peter Blume* udeladt det pågældende udsagn. Udsagnet vurderes at være grundlæggende for arbejdet som forsker, at forskningen ikke skal tilrettelægges med det formål at opnå et bestemt resultat.

[51] Ole Hammerslev & Henrik P. Olsen (red.), Retsfilosofi – centrale tekster og temaer, 2. udgave, side 913.

Der kan på sin vis argumenteres for, at henset til det forhold, at der ikke er afsagt én eneste dom med baggrund i direktivet, kan afhandlingen give et bud på, hvordan artiklerne i direktivet skal fortolkes og dermed er der måske en *de sententia ferenda* situation. Det vil nok reelt ende med at være en *de lege lata* situation, idet afhandlingens udgangspunkt er, at CCTB- og CCCTB-direktiverne bliver gældende ret.

Det fremgår af problemformuleringen, at der udarbejdes en komparativ analyse mellem centrale bestemmelser i CCTB-direktivet og gældende dansk skatteret. EU-kommissionens genfremsatte forslag fra 2016 har ændret den oprindelige frivillighed i CCCTB-direktivet fra 2011 til, at det for nogle koncerner er et krav, at de skal følge reglerne i CCTB-direktivet, hvis det bliver vedtaget. Det vil stadig for mange selskaber og koncerner være et aktivt tilvalg at følge CCTB-direktivet.

Det antages som nævnt ovenfor i afhandlingen, at CCTB- og CCCTB-direktiverne *bliver* gældende ret. Derfor er afhandlingens metode i bund og grund retsdogmatisk – men den tager sit udgangspunkt i en retspolitisk situation, nemlig en analyse af et *forslag* af et EU-direktiv og *denne* analyse foretages med retsdogmatiske metoder.

Afhandlingen er skrevet med et retspositivistisk udgangspunkt. Der kan argumenteres for, at det er det nødvendige udgangspunkt for en skatteretlig afhandling, henset til hjemmelskravet i grundlovens § 43.

Det retspositivistiske udgangspunkt er måske blevet en smule udfordret af naturretten i, hvad der betegnes som de danske beneficial owner-sager,[52] hvor EU-Domstolen fastslog, at der gælder et generelt antimisbrugsprincip i EU-retten. Der findes kodificerede regler vedrørende antimisbrug i EU-retten, men Danmark havde ikke implementeret disse. Generaladvokaten havde i sit forslag til afgørelsen af beneficial owner-sagerne fokuseret på retssikkerhed og forudsigelighed, hvorfor antimisbrugsreglerne skulle være implementeret i dansk ret for at finde anvendelse.[53] EU-Domstolen er dynamisk i sin fortolkning af direktiver og forordninger,[54] hvorved praksis kan ændre sig, uden at regelgrundlaget har ændret sig. Afgørelsen i beneficial owner-sagerne er måske et udtryk for den udvikling, der har været på det skatteretlige område i de senere år.

---

[52] C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 sambehandlet præjudicielle spørgsmål vedrørende kildeskat på renter og C-116/16 og C-117/16 sambehandlet præjudicielle sprøgsmål vedrørende kildeskat på udbytter.

[53] Susi. H. Bærentzen, Din jura 2019, nr. 4 – EU-Domstolens afgørelser i de danske beneficial ownership sager (krav om reelt ejerskab) – et nyt princip til at bekæmpe skattemisbrug.

[54] Lone L. Hansen & Erik Werlauff, Den juridiske metode – en introduktion, 2. udg., side 59. Peter Blume, retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, side 129.

Udgangspunktet for afhandlingen er som nævnt ovenfor retspositivistisk, men det bliver måske enkelte steder nødvendigt at overveje, hvad intentionen med loven er – er der en moral eller etik, der overskygger, hvad fortolkningen af en bestemmelse ville have været for blot få år siden?

Ved fortolkning af dansk lov er der anvendt en traditionel ordlydsfortolkning og motivfortolkning. Forarbejderne har udgjort en væsentlig rolle, når loven ikke har er en implementering af et direktiv eller forordning fra EU. Dette gælder dog ikke statsskatteloven fra 1922, idet fortolkning af §§ 4, 5 og 6 hovedsageligt er gjort med den praksis, der er udarbejdet gennem de næsten 100 år.

I de danske love, der implementer direktiver fra EU, har lovmotiverne udgjort en mindre del af fortolkningsbidraget, hvorimod det bagvedliggende direktiv har måttet inddrages i fortolkningen af den pågældende lov. Ligeledes er der pligt til EU-konform fortolkning, uanset om medlemsstaternes individuelle forarbejder til implementeringsloven er i modstrid med EU-retlige regler.[55]

Det gælder generelt for afhandlingen, at der er anvendt en traditionel ordlydsfortolkning af direktiverne fra EU. Udgangspunktet for afhandlingen har været den danske version af et givet direktiv. Det har i flere tilfælde været nødvendigt at inddrage andre sproglige versioner af et direktiv, hvilket hovedsageligt har været de engelske og svenske sproglige versioner af direktivet. Udgangspunktet er, at alle sproglige versioner af et direktiv er autentiske. Det har i flere tilfælde været afklarende eller præciserende at benytte de andre sproglige versioner af direktivet til at fortolke teksten.

I forhold til de tre centrale begreber: 1) skattepligtige indtægter, 2) skatteneutrale transaktioner og 3) skattemæssige driftsomkostninger gør der sig følgende gældende. Der er ikke afsagt én eneste dom i forhold disse bestemmelser i CCTB-direktivet. Dette kan anses for et problem, at ordlydsfortolkningen bliver den helt overvejende faktor i forhold til CCTB-direktivet. Hvis arbejdshypotesen er rigtig burde det stadig være muligt, på forsvarligvis at udarbejde afhandlingen, idet bestemmelserne har stor lighed med statsskattelovens §§ 4, 5 og 6, hvorved CCTB-direktivets bestemmelser.

I afsnit 3.1.4 gennemgås, hvorvidt det kan antages, at OECD's modeloverenskomst kan anvendes, som et fortolkningsbidrag i forhold til CCTB-direktivet definition af et fast driftssted. Ligeledes anvendes OECDø's Frascati manuel i forhold til CCTB-direktivets bestemmelser vedrørende forhøjet fradrag for forskning og udviking.

Et EU-direktiv har i modsætning til en EU-forordning ikke direkte virkning, men skal implementeres i den nationale lovgivning. Udgangspunktet er, at der kun kræves,

---

[55] Bugge T. Daniel & Thomas Elholm m.fl, Grundlæggende EU-ret — EU efter Lissabontraktaten.

kvalificeres flertal i Rådet, samt vedtagelse i EU-parlamentet.[56] Der kræves på nogle områder enstemmighed, hvorved en enkelt medlemsstat af EU kan blokere for vedtagelsen af et direktiv. Dette gør sig gældende for direktiver vedrørende skatteret.[57]

Når et direktiv er vedtaget, hvad enten det er med kvalificeret flertal i rådet eller enstemmighed, er Danmark forpligtiget til at gennemføre den retstilstand, direktivet foreskriver. Dette gøres ofte ved lov, men kan ligeledes implementeres ved hjælp af en bekendtgørelse, der har hjemmel i lov.[58] Justitsministeriet anslog, at 11,25 pct. af al den lovgivning, der blev vedtaget i 2011 i Danmark (således ikke blot skattelove, men alle) havde sit udspring i implementeringen af et EU-direktiv.

CCTB- og CCCTB-direktiverne kan, jf. TEUF, art. 114, stk. 2 kun blive gældende ret, såfremt der kan opnås enighed blandt alle medlemsstaterne i EU. Dette vil være resultatet af et utal politiske beslutninger, der er afhængig af forhold, der ikke nødvendigvis har noget at gøre med de artikler fra CCTB-direktivet, der indgår i denne afhandling.

Ved fortolkning af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der indgår i afhandlingen, er kommentarerne til OECD's modeloverenskomst anvendt. Ligeledes er den danske praksis inddraget ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. OECD's modeloverenskomst foreligger i to originale sproglige versioner, hvor det for denne afhandlings vedkommende er den engelske version, der er anvendt. Der er foretaget en ordlydsfortolkning af både kommentarer og teksten i modeloverenskomsten.

Der er ikke decideret retshistoriske afsnit i afhandlingen. Flere steder i afhandlingen er den historiske udvikling beskrevet, men dette har blot været med det formål at give en bedre forståelse af, hvorfor lovgivningen har flyttet sig til sit nuværende ståsted.

1.5.1 ØVRIGE METODEMÆSSIGE VALG

Jeg har valgt at anvende referencesystemet Mendeley til håndtering af de anvendte kilder i afhandlingen. Anvendelsen af referencesystemet har betydet, at det har været relativt let at bevare et overblik over de anvendte kilder. Ligeledes sikrer systemet, at alle de anvendte kilder fremgår af litteraturlisten. Ulempen ved anvendelsen af referencesystemet er, at fodnoterne givetvis er lidt mere omfangsrige, end de ville have været, såfremt jeg manuelt skulle skrive hver fodnote selv. Jeg vurderer dog, at den yderligere præcision i fodnoterne, som anvendelsen af Mendeley har tilført

[56] Lone L. Hansen og Erik Werlauff, Den juridiske metode – en introduktion, 2. udgave, side 54.

[57] Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, jf. art. 114, stk. 2

[58] Lone L. Hansen og Erik Werlauff, Den juridiske metode – en introduktion, 2. udgave, side 55.

afhandlingen, klart opvejer, at fodnoterne fremstår lidt mere fyldige og tunge, end de ellers ville have gjort.

I kapitel 3 behandles de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med de øvrige EU-lande. Formålet med denne gennemgang er at redegøre for de steder, hvor retstilstanden vil ændre sig, hvis CCTB-direktivet bliver vedtaget. Gennemgangen er i forhold til fast driftssted og fast ejendom. Der er valgt en ”land til land”-gennemgang eller ”Länderbericht”, dvs. at udgangspunktet er, hvor adskiller et givet lands dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark sig fra OECD’s modeloverenskomst.

De forbehold, der fremhæves ved de enkelte lande, er de forbehold, landene har taget i forbindelse med OECD’s modeloverenskomst fra 2017.

Alternativet til ”Länderbericht”-metoden er den analytiske metode, hvor udgangspunktet ikke er det enkelte land, men problemstillinger. Begge metoder vil givetvis kunne anvendes, men i forhold til den overordnede problemformulering for denne afhandling har jeg vurderet, at ”Länderbericht”-metoden bedre illustrerer, hvordan retsstillingen for en dansk koncern med aktiviteter i et eller flere af EU’s medlemsstater ændrer sig. En ulempe ved denne metode er, at det let bliver en staccato-opstilling, samt at læsevenligheden bliver en smule nedsat.

Materiale fremkommet efter den. 1. december 2020 har det kun i begrænset omfang været muligt at inddrage i afhandlingen.

1.6 DISPONERING

Afhandlingen indeholder ud over dette kapitel med indledning og metode et afsluttende kapitel med en sammenfatning og perspektivering af afhandlingens øvrige kapitler. Afhandlingen består af 5 hovedkapitler. Kapitlerne 3 til 6 afsluttes alle med en sammenfatning. Der vil i afhandling være en del allerede kendt stof i form af de danske skatteregler, der skal anvendes til den komparative analyse. Hvor stort et omfang kendt stof skal udgøre i en afhandling, vil altid være en afvejning. Det vil oftest blot være redegørende, idet de pågældende bestemmelser vedrørende SEL § 31 C og SL §§ 4, 5 og 6 er analyseret i skatteretlig litteratur gennem mange år. Der vil være nogle afsnit, hvor redegørelsen nærmere er en analyse af de pågældende paragraffer, idet der er uenighed i litteraturen eller retspraksis har ændret sig. Denne vægtning af stoffet i afhandlingen kan diskuteres og andre forfattere vil med al sandsynlighed have valgt en anden vægtning.

Det første hovedkapitel (kapitel 2) er en kort opridsning af, hvad der er sket inden for det skatteretlige område de seneste år. Kapitlet bruges blandt andet til en kort redegørelse af forskellen mellem det oprindeligt fremsatte forslag til CCCTB-direktiv fra 2011 og det reviderede todelte forslag fra 2016. Ligeledes behandles udvalgte ting

fra OECD's BEPS-arbejde, samt en kort gennemgang af erfaringen med EU's direktivstyring af momsområdet. Formålet med kapitlet er at gennemgå en del af den udvikling, der har været inden for det skatteretlige område, og som CCTB-direktivet fra 2016 nødvendigvis må holdes op imod, dels for at forstå ændringer fra 2011 til 2016, men ligeledes i forhold til fortolkningen af enkelte bestemmelser.

Det andet hovedkapitel (kapitel 3) omhandler, hvilke skattesubjekter der vil blive omfattet af CCTB-direktivet, hvis det bliver vedtaget og implementeret i medlemsstaterne i EU. Dette sammenholdes med de danske regler om frivillig international sambeskatning. En dansk koncern med aktiviteter i det øvrige EU har som bekendt mulighed for at tilvælge frivillig international sambeskatning. Denne skattemæssige koncern er interessant at sammenholde med den koncerndefinition, der er i EU-Kommissionens forslag til en fælles opgørelsesmetode af selskabsskattegrundlaget, idet det reelt for koncernen vil være et valg mellem de to metoder, såfremt koncernen ønsker en samlet opgørelse af sin skattepligtige indkomst.

Ligeledes beskrives og analyseres Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med de øvrige EU-lande i dette kapitel. Dette gøres som nævnt i afsnit 1.5.1 efter "Länderbericht"-metoden. Denne gennemgang har til formål at belyse, hvilke forskelligheder der er imellem landene, som en dansk koncern skal forholde sig til. Det vil fremgå, at der er en del nuanceforskelle dobbeltbeskatningsoverenskomsterne imellem, selvom OECD's modeloverenskomst tydeligvis har været udgangspunktet for forhandlingerne aftaleparterne imellem. Alle disse små forskelle vil en dansk koncern, der har aktiviteter i en eller flere af EU's øvrige medlemsstater, skulle forholde sig til, det er derfor relevant at få disse belyst.

Det tredje hovedkapitel (kapitel 4) omhandler skattepligtige indtægter. Statsskattelovens § 4 gemmegås og analyseres. Ligeledes beskrives og analyseres den tilsvarende bestemmelse i CCTB-direktivet. Afhandlingen behandler selskabsskatteretlig opgørelse af den skattepligtige indkomst, hvilket afspejler sig i dette kapitel. En del af de grænseflader, der kan være for personligt drevne virksomheder eller privatpersoner, er ikke relevante i selskabsskattemæssig sammenhæng, hvorfor sådanne problemstillinger er udeladt.

Det har været en grundlæggende præmis for dette kapitel, at den juridiske person, hvad enten det er et anpartsselskab eller et aktieselskab, er stiftet med det formål at drive erhvervsvirksomhed. Dermed er indtægterne som udgangspunkt skattepligtige, medmindre en given indtægt er omfattet af SL § 5 eller på anden vis positivt er undtaget fra at medgå i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det fjerde af hovedkapitlerne (kapitel 5) beskriver og analyserer, hvornår en transaktion i dansk skatteret eller CCTB-direktivet er skatteneutral. De to bestemmelser er forskelligt udformet. I CCTB-direktivet oplistet en liste på fem typer af transaktioner, der ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige

indkomst. Derved er det tydeligt, at fremgår en given indtægtstype ikke på denne positiv liste, skal den medregnes i skattesubjektets skattepligtige indkomst. Den danske bestemmelse i SL § 5 er gennem årene blevet suppleret med en del speciallovgivning. Denne speciallovgivning inddrages ligeledes i kapitlet til belysning af, hvornår en transaktion er helt eller delvis skatteneutral.

Det femte og sidste af hovedkapitlerne (kapitel 6) beskriver og analyserer både driftsomkostningsbegrebet og rentefradragsbegrænsninger i henholdsvis CCTB-direktivet og dansk skatteret. Kapitlet indledes med en kort gennemgang af teoretiske omkostningsbegreber. Denne teoretiske gennemgang er medtaget for at illustrere, hvilke muligheder EU-Kommissionen også kunne have valgt i CCTB-direktivet.

Som det vil fremgå af afsnit 1.5, behandles afskrivninger ikke i afhandlingen. Det er vurderet, at CCTB-direktivets fradrag for vækst og investeringer, der er en beregnet omkostning, er relevant at inddrage i forhold til driftsomkostningsbegrebet. Denne beregnede omkostning adskiller sig fra dansk skatteret, og selvom fradraget mere har tilknytning til valget af finansiering end driften, har jeg vurderet, at det vil være mangelfuldt at udelade en beskrivelse og analyse af dette begreb. Kapitlet gennemgår ligeledes rentefradragsreglerne i CCTB-direktivet samt de tre danske bestemmelser for rentefradragsbegrænsning.

1.7 AFGRÆNSNING

En væsentlig forudsætning for denne afhandling er, at udgangspunktet er CCTB-direktivet sammenholdt med SL §§ 4-6. SL § 6 giver som bekendt hjemmel til ordinære afskrivninger, dette er ikke en del af denne afhandling. Baggrunden for dette fravalg er, at afskrivninger i dag reelt reguleres af afskrivningsloven og ikke statsskatteloven.

Jeg har ligeledes som beskrevet i afsnit 1.4.1 fravalgt at inddrage udenlandske afgørelser og lignende ved fortolkningen af de inddragede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Jeg har overvejet, om det ville være formålstjenligt med inddragelse af udenlandsk praksis fra et enkelt land af de behandlede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det eneste udvælgelseskriterie blandt de mulige lande vil være, hvilke sprog jeg selv kan læse og oversætte. Dette udvælgelseskriterium kan ikke anses for at være et sagligt udvælgelseskriterium for en ph.d.-afhandling. Den sproglige barriere gør sig alligevel gældende, idet ordlydsfortolkningen af CCTB- og CCCTB-direktiverne reelt kun foretages på dansk, svensk og engelsk.

CCTB-direktivet antages at være et sammensurium fra alle EU's medlemsstaters skatteretlige tradition. Det har ikke været et formål med afhandlingen at undersøge, hvilke EU-medlemsstater der har været inspirationskilde til de enkelte bestemmelser i CCTB-direktivet, hvis arbejdshypotesen er rigtig, vil det ikke være muligt at påpege,

hvilket land der har været inspirationskilde, idet der har fundet en uformel harmonisering sted på de centrale begreber.

CCTB-direktivet består af 72 artikler, hvor af denne afhandling beskæftiger sig med en mindre del heraf. CCCTB-direktivet fra 2016 består af 82 artikler. Det har ikke været formålet at udarbejdet en kommenteret CCTB- og CCCTB-direktiv bog. Udgangspunktet for udvælgelsen af behandlede artikler har været følgende kriterier:

1) hvem er omfattet af direktivet og tilsvarende danske bestemmelser, hvor det er vurderet, at reglerne om international sambeskatning, samt dobbeltbeskatningsoverenskomsternes bestemmelser om fast driftssted er relevante i forhold til den komparative analyse.
2) *Statsskattelovens § 4*, der omhandler skattepligtige indtægter. I forhold til den komparative analyse er det følgende artikler i CCTB-direktivet, der er inddraget: 1) art. 6, der vedrører generelle principper til beregning af skattegrundlaget, 2) art. 4, der indeholder definitioner på begreber anvendt i CCTB-direktivet, 3) art. 20, hvor principperne om værdiansættelse fremgår, 4) art. 15, der indeholder generelle principper om, hvor indtægter skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og 5) direktivets art. 16, hvoraf reglerne for periodisering af indtægter fremgår.
3) *Statsskattelovens § 5*, der som bekendt indeholder betingelser for skatteneutrale transaktioner. Direktivets art. 8 opremser positivt, hvilke typer af indtægter, der anses for skattefrie og dermed ikke skal indgå ved beregning af CCTB-skattegrundlaget. Art. 8 i direktivet indeholder henvisninger til andre artikler, hvorfor de er inddraget i forhold til fastlæggelsen af rækkevidden af CCTB-direktivets art. 8. Det er følgende artikler: 1) art. 33, der vedrører reglerne vedrørende individuelt afskrivningsberettigede aktiver, 2) direktivets art. 4, der som nævnt indeholder definitioner på begreber i direktivet, 3) art. 36 i CCTB-direktivet, hvor reglerne vedrørende afskrivning af omkostninger til forbedringer fremgår, 4) CCTB-direktivet art. 38, der omhandler ikke afskrivningsberettigede aktiver, 5) art. 37, hvor CCTB-direktivets regler omkring aktiv pulje, i forhold til saldoafskrivning fremgår, 6) art. 40, hvor CCTB-direktivets regler omkring præcisering af kategorier af anlægsaktiver er nævnt. 7) art. 7 i CCTB-direktivet, der behandler elementer i skattegrundlaget, 8) art. 21, hvor CCTB-direktivets regler vedrørende finansielle aktiver og passiver, der besiddes med henblik på handel fremgår og endelig 9) art. 28, hvor reglerne omkring forsikringsselskaber i CCTB-direktivet behandles.
4) *Statsskattelovens § 6*, der indeholder reglerne for skattemæssige driftsomkostninger. I CCTB-direktivet er det reglerne i følgende artikler der er inddraget i afhandlingen: 1) art. 9, hvor betingelserne for fradragsberettigede udgifter fremgår, 2) art. 17, hvoraf reglerne vedrørende pådragelse af fradragsberettigede udgifter fremgår, 3) art. 18, hvor bestemmelser til ikke- afskrivningsberettigede aktiver er, 4) art. 4, der som

nævnt indeholder definitioner på begreber i CCTB-direktivet, 5) CCTB-direktivets art. 12, hvor ikke fradragsberettigede udgifter fremgår, 6) art. 27 er ligeledes inddraget, idet denne artikel omhandler værdiansættelse af varelagere, 7) art.. 19, hvor reglerne vedrørende beregning af lagre og igangværende arbejde er behandlet, 8) CCTB-direktivets art. 11, der indeholder en bestemmelse om fradrag for vækst og investeringer (FVI-fradrag). Denne bestemmelse er medtaget, idet den indgår, som i CCTB-direktivet kapitel vedrørende beregning af skattegrundlaget, om end bestemmelse ikke direkte kan paralleliseres til SL § 6 og endelig 9) CCTB-direktivets art. 13, hvor reglerne om rentefradragsbegrænsning fremgår.

Udgangspunktet har været SL § 6, hvor de tilsvarende bestemmelser i CCTB-direktivet er medtaget. Ligeledes er reglerne vedrørende rentefradrag og FVI-fradraget medtaget, idet de indgår i CCTB-direktivets kapitel vedrørende beregning af skattegrundlaget. I CCTB-direktivets art. 9, vedrørende fradragsberettigede udgifter, er der bestemmelser vedrørende fradrag for forskning og udvikling. Derfor er reglerne i LL §§ 8 B og 8 X inddraget i den komparative analyse, selvom de givetvis ikke normalt inddrages i en analyse af SL § 6. De danske rentefradragsregler er ligeledes inddraget i den komparative analyse.

Udvælgelsen af, hvad der skal indgå i denne afhandling, har været: hvem er omfattet af direktivet, statsskattelovens § 4, 5 og 6, de tilsvarende bestemmelser i CCTB-direktivet, samt enkelte yderligere artikler, der indgår i CCTB-direktivets kapitel om beregning af skattegrundlaget. Derefter er relevante danske regler til analyse af de CCTB-direktiv ekstra udvalgte bestemmelser inddraget.

Dette valg medfører selvfølgelig et fravalg af de øvrige artikler i CCTB-direktivet, men henset til afhandlingens problemformulering, er det af forfatteren vurderet at ovenstående valg af artikler i CCTB-direktivet er det rigtige.

Afhandlingen forholder sig ikke til de politiske muligheder for, at CCTB-direktivet bliver vedtaget og implementeret i dansk lovgivning. Ligeledes afgrænser afhandlingen sig fra beslutningsprocessen og proceduren i EU-systemet. Det er heller ikke en del af denne afhandlings formål at vurdere, om der vil være politisk flertal for de retspolitiske overvejelser, der er en del af afhandlingen. Politik er et samspil blandt de folkevalgte, hvor alt kan lade sig gøre, når et flertal af lovgivningsmagten synes, at et givet forslag er en god idé. At foretage en vurdering af det mulige udfaldsrum for de retspolitiske forslag er ikke en skatteretlig disciplin.

1.8 ANVENDELSESOMRÅDE FOR CC(C)TB-DIREKTIVET

Dette sidste afsnit i Kapitel 1 redegør kort for Anvendelsesområdet for CCTB- og CCCTB-direktivet. Direktiverne vedrører selskabsbeskatning, hvilket ikke

nødvendigvis omfatter samme retssubjekter i alle EU-medlemslande f.eks. er kommanditselskaber underlagt selskabsbeskatning i Spanien (se yderligere om dette i afsnit 2.3.2). Det fremgår af CCTB-direktivet, at direktivet har til formål at indføre et system til beskatning af visse typer selskaber, hvilket i alle medlemslandene er kapitalselskaber som A/S og ApS.[59] Det vil senere i afhandling blive uddybet, hvilke selskaber der skal anvende direktivet (afsnit 3.1.1), det er i det reviderede forslag fra 2016 obligatorisk at anvende CCTB-direktivet for koncerner med en konsolideret omsætning på mere end 750 mio, EUR.[60] I denne konsolidering indgår selskaber og faste driftssteder inden for medlemslandene og dermed ikke faste driftssteder, der er beliggende i tredjelande.

Direktivet finder ligeledes anvendelse for et selskab, der er oprettet i et tredje land, hvis det har faste driftssteder i et eller flere af medlemslandene i EU, samt opfylder de øvrige betingelser herfor.[61] Direktivet gælder kun de faste driftssteder et selskab for et tredjeland har beliggende i medlemslandene i EU, jf. CCTB-direktivet art. 2, idet EU naturligvis kun har kompetence til at lovgive indenfor unionens grænser.

Kapitellet for anvendelsesområdet af CCCTB-direktivet fra 2016 består af 3 artikler. Der er i artikel 3 oplistet en række definitioner, hvoraf der for den dels vedkommende henvises til CCTB-direktivets art. 4. CCCTB-direktivets art. 2 (anvendelsesområde) er reelt enslydende med CCTB-direktivets art. 2, der henvises dog til fast driftssted definitionen i CCTB-direktivets art. 5, idet et fast driftssted ikke er defineret i CCCTB-direktivet.

CCCTB-direktivets definition af et moderselskab og kvalificerede datterselskab er medtaget i direktivets kapitel 3 (konsolidering) og er dermed ikke som i CCTB-direktivet en del af anvendelsesområdet, men det er det så indirekte alligevel, idet anvendelse af CCCTB-direktivet forudsætter at CCTB-direktivet er vedtaget.

Dermed er den eneste reelle forskel i anvendelsesområdet for CCCTB-direktivet følgende:[62]

Med dette direktiv indføres der et system til konsolidering af skattegrundlagene, som omhandlet i Rådets direktiv 2016/XX/EU14, for selskaber, der indgår i en koncern,

---

[59] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets bilag I.

[60] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 2, stk. 1 litra c.

[61] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 2, stk. 2.

[62] Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 1, stk. 1.

og der indføres regler for, hvordan et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag allokeres mellem medlemsstaterne og forvaltes af de nationale skattemyndigheder.

CCCTB-direktivet regulerer dermed fordelingen af beskatningsgrundlaget mellem medlemsstaterne m.v.

2 UDVIKLINGEN DE SENESTE ÅR I SKATTERETLIG HENSEENDE

Dette kapitel vil for nogle læsere være kendt viden, idet kapitellet gennemgår udvalgte emner indenfor f.eks.: 1) CCCTB-direktivet fra 2011, 2) CCTB- og CCCTB-direktiverne fra 2016, 3) Ligningslovens § 3, 4) BEPS og udviklingen på momsområdet, der som bekendt er reguleret af momssystemdirektivet og tidligere sjette momsdirektiv.

Det vil fremgå af kapitellet, at momsindtægterne er markant større end indtægterne fra selskabsskatten. Dette betyder, at en stor del af statens indtægter følger af EU-regulering, hvor den danske lovgivningsmagt reelt kun kan regulere på momssatsen og ikke gøre flere eller færre transaktioner momspligtige. Det er reelt samme kompetencefordeling CCTB- og CCCTB-direktivet vil indføre, idet kompetencen til at defineres beskatningsgrundlaget skal overdrages til EU, hvorimod skattesatsen bestemmes af de enkelte lande. Det må være optil den enkelte læser at vurdere, hvorvidt udviklingen på dette område, ligeledes vil følge udviklingen indenfor momsområdet, hvor der efter en del år først blev midlertidigt og senere permanent indført en minimumssats.

Udgangspunktet er, at vedtagelse af CCTB-direktivet og CCCTB-direktivet kræver enstemmighed i rådet.[63] EU-kommissionen fremlagde i januar 2019 en plan med titlen ”*På vej mod en mere effektiv og demokratisk beslutningstagning inden for EU’s skattepolitik”* Der nævnes følgende muligheder:[64]

Udvidet samarbejde er defineret i TEU art. 20, stk. 2, hvor en gruppe på mindst ni lande kan vedtage et direktiv, hvis ikke der har kunne opnås enstemmighed i rådet omkring et forslag. Dette kunne f.eks. være CC(C)TB-direktivet. Kommissionen angiver, at det ikke er en optimalløsning, idet det ikke i sig selv skaber fremskridt og sammenhæng i det indre marked.

TEUF art. 116 giver mulighed for at anvende reglerne om kvalificeret flertal, hvis formålet er at fjerne konkurrenceforvridning, såfremt medlemsstaterne ikke selv fjerne de regler, der udgår den pågældende konkurrenceforvridning. Art. 116 i TEUF var på tidspunktet for fremlæggelsen af den pågældende plan endnu ikke anvendt.

[63] Joachim Englisch i article 116 TFEU – The Nuclear Option for Qualified Majority Tax Harmonization, EC Tax review 2020/2.

[64] Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Det Europæiske Råd og Rådet - På vej mod en mere effektiv og demokratisk beslutningstagning inden for EU's skattepolitik, afsnit 3.

Joachuim Englisch kalder TEUF art. 116 for" The *nuclear option for qualified majority tax harmonization"*[65]Ligeledes anfører han i artiklen, at det må forventes, at det mindretal, der ikke udgør det kvalificerede flertal, vil udfordre gyldigheden af beslutningen ved domstolen, idet der er juridisk usikkerhed om rækkevidden af TEUF art. 116. *Martijn Nouwen* anfører, at TEUF art. 116 ikke kan anvendes på det skatteretlige område, idet konkurrenceforvridningen er for uspecifik til, at TEUF art. 116 kan bringes i anvendelse.[66] Et forsøg på at anvende TEUF art. 116 er givetvis ikke en nem genvej til at vedtage CC(C)TB-direktivet.

Passerelle bestemmelser angiver Kommissionen selv, som den mest praktiske måde at foretage et skrift fra enstemmighed til kvalificeret flertal. er anvendelsen af TEUF passerelle bestemmelser i art 48, stk. 7 eller art. 192, stk. 2.[67] Ved aktivering af TEUF art. 48, stk. 7 skal det europæiske råd tage initiativet ved at angive omfanget af de påtænkte ændringer af beslutningsprocessen i dette tilfælde inden for det fiskale område og meddele dette til de nationale parlamenter. Er der ingen af de nationale parlamenter, der gør modstand, inden for en frist på seks måneder – træffes den endelige vedtagelse af overgangen til kvalificeret flertal med enstemmighed i det europæiske råd, når Europa-Parlamentet har godkendt forslaget.

EU har anvenddt Passerelle bestemmelserne én gang ved vedtagelsen af Rådets afgørelse 2004/927/EF vedrørende grænsekontrol, visa, asyl og migrationspolitik.[68] Den danske regering kan ikke uden folketingets samtykke medvirke til en overgang fra enstemmighed til kvalificeret flertal eller en overgang fra særlig lovgivningsprocedure til almindelig lovgivningsprocedure.[69]

---

[65] Joachim Englisch i article 116 TFEU – The Nuclear Option for Qualified Majority Tax Harmonization, EC Tax review 2020/2.

[66] Martijn Nouwen i The Market Distortion Provissions of Articles 116-117 TFEU: An alternative Route to Qualified Majority Voting in Tax Matters? Intertax vol. 49, issue 1.

[67] Artikel 192, stk. 2, i TEUF indeholder en særlig passerellebestemmelse for foranstaltninger på miljøområdet, der p.t. er underlagt beslutningstagning med enstemmighed, herunder bestemmelser "af hovedsagelig fiskal karakter". Denne mulighed er relevant, navnlig for bekæmpelsen af klimaforandringerne og for opnåelsen af de miljøpolitiske mål.

[68] Europaudvalget 2018/19 (1. samling) europaudvalget Alm.del EU-note E 14

[69] Lov nr. 321 af 30. april 2008 om ændring af lov om Danmarks tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber og Den Europæiske Union (Danmarks ratifikation af Lissabontraktaten), jf. § 1, stk. 2.

Kommissionen angiver, at overgangen til anvendelse af kvalificeret flertal givetvis bør indeholde en gradvis og målrettet tilgang. Der angives fire trin:[70]

Det første trin er vedrørende bekæmpelsen af skattesvig.

Det andet trin er når skattepolitikken skal anvendes til støtte for andre formål f.eks. klimaforandringer.

Det tredje trin er anvendelse af kvalificeret flertal, hvor der allerede er en høj grad af harmonisering f.eks. momsområdet

Det fjerde trin er anvendelse af kvalificeret flertal på de øvrige beskatningsområder.

Der er, som det fremgår ovenfor, forskellige muligheder, således der ikke kræves enstemmighed ved beslutning om retsakter vedrørende beskatning. En overgang til anvendelse af kvalificeret flertal vedrørende fiskale retsakter kræver stadig enstemmighed, hvorved ovennævnte muligheder ikke er nogen nem genvej til en vedtagelse af CC(C)TB-direktivet. Skulle medlemslandene blive enige om, at der fremadrettet skal anvendes kvalificeret flertal inden for det skatteretlige område og det er EU-kommissionens model, der følges, er det først ved trin fire, at det er muligt at vedtage CC(C)TB-direktivet. Det må derfor antages, at en vedtagelse af CC(C)TB indenfor en kortere tidshorisont vil kræve enstemmighed blandt alle medlemslandene i EU.

2.1 EU-RETTEN

Dette afsnit vil gennemgå, hvad det er, EU-Kommissionen ønskede skulle reguleres af henholdsvis CCCTB-direktivforslaget fra 2011 samt de to nye direktivforslag fra 2016, der afløste det oprindelige CCCTB-direktivforslag fra 2011.

2.1.1 CCCTB-DIREKTIVET FRA 2011

Udgangspunktet for CCCTB-direktivforslaget fra 2011 var et ønske om, at der fremadrettet skulle være kohærens mellem medlemsstaternes skattesystemer. Det var kun opgørelsesmetoden, der var et ønske om at harmonisere, og ikke skattesatsen. Fastlæggelsen af skattesatsen var i CCCTB-direktivforslaget fra 2011 et nationalt anlæggende for de enkelte medlemsstater. Denne fordeling medfører en mulighed for en vis grad af skattemæssig konkurrence medlemsstaterne imellem, men

[70] Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Det Europæiske Råd og Rådet - På vej mod en mere effektiv og demokratisk beslutningstagning inden for EU's skattepolitik, afsnit 4.

konkurrencen bliver gennemskuelig ved, at det er skattesatserne, der konkurreres på, og ikke en kombination af skattebasen og skattesatserne.[71]

Et andet formål med CCCTB-forslaget fra 2011 var en nytænkning af skattesystemet. Der var i direktivforslaget lagt op til, at beskatningen skulle være katalysator mod en mere vækstfremmende og miljøvenlig beskatning.[72]

CCCTB-direktivforslaget fra 2011 skulle desuden minimere de omkostninger, grænseoverskridende koncerner inden for EU havde til at dokumentere, at transaktionerne koncernselskaberne imellem var foregået på armslængdevilkår. Ligeledes er den mosaik af dobbeltbeskatningsoverenskomster, en koncern med aktiviteter i alle EU-landene skal anvende, ikke den optimale løsning til at undgå dobbeltbeskatning på det indre marked i EU. Yderligere kan der være forhold, der gør, at en koncern ikke kan udnytte et underskud i et EU-land til at minimere skatten i et eller flere andre EU-lande. Disse forhold skulle direktivet ligeledes løse.[73]

En anden administrativ lettelse, der var lagt op til i direktivforslaget fra 2011, vedrørte princippet om one shop-stop. Ved one shop-stop skulle en koncern, der havde tilvalgt regelsættet, kun kommunikere med én skatteadministration for hele koncernen; nemlig det EU-medlemsland, hvor koncernens ultimative moderselskab har hovedsæde.[74] Som det kort vil blive beskrevet i afsnit 2.5, er one shop-stop indført i nogle tilfælde i momssystemdirektivet.

I 2011-direktivforslaget vedrørende CCCTB-beskatning var udgangspunktet, at det var frivilligt, om en koncern eller et ”stand alone”-selskab ville benytte reglerne.[75]

Det oprindelige CCCTB-direktivforslag bestod af 136 artikler og indeholdt et fuldstændigt sæt regler for selskabsbeskatning. Hvem kan anvende reglerne, hvordan

---

[71] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), direktivets begrundelse, punkt 1, 2. afsnit.

[72] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), direktivets begrundelse, punkt 1, 3. afsnit.

[73] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), direktivets begrundelse, punkt 1, 4. afsnit.

[74] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), direktivets begrundelse, punkt 3, litra b, 5. afsnit.

[75] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), præambel punkt 8.

skal beskatningsgrundlaget beregnes, samt hvordan skal beskatningsgrundlaget fordeles mellem de relevante medlemsstater.[76]

Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg bemærkede til CCCTB-direktivforslaget fra 2011, at der var betydeligt behov for præciseringer af artiklerne i forslaget. Dette er nødvendigt for at sikre en ensartet national gennemførelse af reglerne i medlemsstaterne. Udvalget mente, at der manglede definitioner, og at begreberne ikke var formuleret tilpas juridisk konkret.[77]

2.1.2 CCTB- OG CCCTB-DIREKTIVERNE FRA 2016

Der er vist ikke nogen, der føler sig trådt over tæerne, hvis man konstaterer, at arbejdet med at få vedtaget CCCTB-direktivet gik trægt. Derfor foreslog EU-Kommissionen i en handleplan fra 2015 at opsplitte det oprindelige direktivforslag i to separate direktiver. Ét direktiv vedrørende opgørelse af skattebasen samt ét direktiv, der kan vedtages senere, omhandlende konsolideringen på tværs af de EU-lande, hvor en koncern måtte have aktiviteter.[78] Der er en del lighedspunkter imellem direktivforslaget fra 2011 og direktivforslagene fra 2016, men der er også bestemmelser, der er ændret.

Opsplitningen i to direktiver fremfor et har den konsekvens, at en vedtagelse af CCTB-direktivet ikke vil medføre ligeså store administrative lettelser, som en vedtagelse af både CCTB- og CCCTB-direktivet, idet der ikke sker en samlet allokering af skattegrundlaget for en koncern, men det er kun opgørelsesmetoden, der vedtages med CCTB-direktivet.[79]

2.1.2.1 CCTB-direktivet

CCTB-direktivet er første trin i det reviderede forslag og indeholder kun beregningsmetoden til opgørelse af den skattepligtige indkomst for anparts- og

---

[76] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), direktivets begrundelse, punkt 1, 16. afsnit.

[77] Det Europæiske økonomiske og sociale udvalg – Plenarmøde den 26. og 27 oktober 2011, punkt 1.7.

[78] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016) , direktivets begrundelse, punkt 1, 4. afsnit.

[79] Shafi U. Khan Niazi i Re-launch of the Proposal for a Common Consolidated Coporate Tax Base (CCCTB) in the EU: A Shift in Paradigm, Legal Issues of Economic Integration, vol. 44, nr. 3, afsnit 3.

aktieselskaber inden for EU samt andre selskaber, der er omfattet af selskabsskatteloven.

Som nævnt i indledningen er CCTB-direktivet ikke frivilligt for koncerner med en omsætning på over 750 mio. euro.[80] Det er valgt ud fra synspunktet om, at det vil gøre det sværere for de pågældende koncerner at udføre aggressiv skatteplanlægning.[81] Grænsen på 750 mio. euro medfører, at 64 pct. af den omsætning, der skabes i koncerner inden for EU, vil blive omfattet af regelsættet. Ligeledes er beløbet i overensstemmelse med grænserne, der er anvendt i andre EU-direktiver, som har til formål at bekæmpe skatteunddragelse.[82]

Der er udarbejdet en betænkning af Økonomi- og valutaudvalget, hvor et ændringsforslag er, at tærsklen på 750 mio. euro udfases i løbet af en periode, der maksimalt må have en længde på syv år.[83]

Hvis et endeligt vedtaget CCTB-direktiv bliver vedtaget med en sådan ordlyd er det et helt andet udgangspunkt end det oprindelige CCCTB-direktivforslag fra 2011, hvor udgangspunktet var, at ingen koncerner var tvunget til at benytte reglerne, men koncernen skulle foretage et aktivt tilvalg. Hvis Økonomi- og Valutaudvalgets formulering bliver vedtaget, vil en koncern skulle anvende reglerne i løbet af en periode på syv år fra ikrafttrædelsen af CCTB-direktivet.

En sådan formulering overdrager reelt selskabsbeskatningen til EU i løbet af en periode på maksimalt syv år. Det vil senere fremgå i afsnit 2.5, at Danmarks skatteindtægter fra selskabsskatten cirka udgør 6,5 pct. af det samlede skatte- og afgiftsprovenu i Danmark. Det er procentuelt ikke en særlig stor del af skatte- og afgiftsprovenuet, der med den pågældende formulering vil blive overdraget.

Der er yderligere tre mærkbare ændringer i CCTB-direktivets opgørelsesmetode i forhold til 2011-direktivforslaget:

---

[80] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 2, stk. 1, litra c.

[81] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets begrundelse, punkt 1, 5. afsnit.

[82] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets begrundelse, punkt 3, afsnit Målrettet regulering og forenkling, 3. afsnit.

[83] Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 23

For det første er der tilføjet et forhøjet beregnet fradrag for omkostninger til forskning og udvikling.[84] Hovedreglen vedrørende dette fradrag er, at der kan fradrages 50 pct. yderligere af omkostningerne til forskning og udvikling, således at 100 DKK i omkostning giver et skattefradrag på 150 DKK. Dette er gældende, op til forsknings- og udviklingsomkostningerne når 20 mio. EUR, herefter gives der kun et forhøjet fradrag på 25 pct. Der kan under visse betingelser opnås et yderligere fradrag på 100 pct. for de omkostninger, der vedrører forskning og udvikling,[85] dette uddybes i afsnit 6.4.4.

Denne belønning for omkostninger vedrørende forskning og udvikling må siges at være et incitament til selskaberne til at bevæge sig i denne retning. Det kan sammenlignes med indførelsen af det forhøjede afskrivningsgrundlag, Danmark indførte den 30. maj 2012, og som var gældende indtil 31. december 2013. Her fik erhvervsdrivende i Danmark mulighed for at forhøje afskrivningsgrundlaget med 15 pct. på fabriksnye driftsmidler.[86] Formålet med loven var give erhvervslivet et investeringsvindue, hvor virksomhederne fik mulighed for at forny produktionsapparatet i kølvandet på krisen i 2008. Der var en forventning fra regeringen om, at det vindue, hvor de forhøjede afskrivninger var gældende, ville øge de private investeringer med 15-20 mia. DKK.[87]

For det andet er det tilføjet et fradrag for vækst og investeringer. Formålet med dette fradrag er at minimere den asymmetri, der er mellem renteudgifter og udbytte. Udgangspunktet er, at et selskab har fradrag for renteudgifterne, hvorimod udlodning af udbytte til selskabets aktionærer ikke giver fradrag for kapitalselskabet. Dette kan give et incitament til at finansiere selskabets drift og investeringer med gæld frem for egenkapital.[88]

---

[84] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets begrundelse, punkt 5, 3. afsnit, 4. punkt.

[85] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 9, stk. 3.

[86] Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven (forhøjelse af afskrivningsgrundlaget for investeringer i nye driftsmidler) 2011-12, jf. § 1.

[87] Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven (forhøjelse af afskrivningsgrundlaget for investeringer i nye driftsmidler), fremsat den 30. maj 2020, bemærkninger til lovforslaget, punkt 4.

[88] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets begrundelse, punkt 5, 3. afsnit, punkt 5.

Det pågældende fradrag beregnes på baggrund af FVI-egenkapitalgrundlaget.[89] [90] Der fastsættes årligt et "normalafkast", der er det gennemsnitlige afkast af 10-årige statsobligationer i euroområdet i december måned forud for det pågældende indkomstår. Der pålægges yderligere 2 procentpoint i risikopræmie.[91] Der kan årligt fradrages i den skattepligtige indkomst et beløb svarende til et normalafkastet af FVI-egenkapitalgrundlaget.

Tredje tilføjelse er en begrænsning af muligheden for fradrag vedrørende rentebetalinger. Denne tilføjelse har sin baggrund i BEPS-initiativet.[92] BEPS behandles yderligere i afsnit 2.4. Denne begrænsning af fradragsretten for renteudgifter er et tiltag, der har til formål at begrænse anvendelse af diverse modeller, hvor overskuddet i koncernen overføres til lavt beskattede lande.[93]

Der vil være fuldt fradrag for finansielle omkostninger, der kan indeholdes i skattesubjektets skattepligtige indtægter fra andre finansielle aktiver.[94] Yderligere finansielle omkostninger kan fradrages op til det største af følgende to beløb: 1) 3 mio. EUR[95] eller 2) 30 pct. af skattesubjektets EBITDA.[96] [97] De nævnte beløbsgrænser gælder ikke for et "stand alone"-selskab.[98] Et sådant selskab har i sagens natur heller

---

[89] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 11, stk. 1.

[90] FVI-egenkapitalgrundlaget er forskellen mellem selskabets egenkapital og den skattemæssige værdi af selskabets interesser i tilknyttede selskaber. FVI-egenkapitalgrundlaget er den del af egenkapitalen, der kan anvendes til vækst og investeringer i det pågældende selskab.

[91] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 11, stk. 3 og 5.

[92] BEPS er en forkortelse for Base Erosion and Profit Shifting. Dette kan oversættes til, at skattegrundlaget udhules og overskuddet flyttes (til lande med en lavere selskabsskat)

[93] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets bemærkninger, punkt 5, 3. afsnit, 4 punkt.

[94] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 13, stk. 1.

[95] Den pågældende grænse på 3 mio. EUR øges til 5 mio. EUR for hele koncernen, såfremt CCCTB-direktivet (2016) bliver vedtaget. Jf. Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrund (2016) art. 69, stk. 2.

[96] EBITDA er en forkortelse for "Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization", dvs. skattesubjektets indtjening på driften.

[97] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 13, stk. 2.

[98] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 11, stk. 3.

ikke mulighed for via renteudgifter at flytte overskuddet til et land med en lavere skattesats.

Der er et samspil mellem det andet og tredje tiltag, der skal øge egenkapitalfinansieringen i selskaberne i EU. De pågældende to tiltag må ligeledes ses i lyset af Luxleaks-skandalen[99] fra 2014[100] og Panama Papers fra foråret 2016.[101] Myndighederne har været nødt til at reagere, og det er naturligt i et forslag som CCTB at gøre det mere besværligt for multinationale selskaber at flytte overskuddet til lande med en lav selskabsskattesats.

Det forhøjede beregnede fradrag i den skattepligtige indkomst for udgifter til forskning og udvikling bør vel ses som EU's indirekte støtte til de virksomhedstyper, der skal sikre væksten i EU fremadrettet.

2.1.2.2 CCCTB-direktivet fra 2016

CCCTB-direktivet fra 2016 er trin to i forhold til det mål, EU-Kommissionen gerne vil nå inden for den direkte fremtidige EU-regulerede selskabsbeskatning, hvor CCTB-direktivet regulerer, hvordan skattegrundlaget skal opgøres for et ApS eller A/S, hvad enten det er en del af en koncern eller et "stand alone"-selskab. CCCTB-direktivet er den del af det samlede forslag, der sikrer, at der kan ske en grænseoverskridende skattemæssig konsolidering af den samlede koncern. Hvad der er en skattemæssig koncern, jf. CCTB- og CCCTB-direktiverne, behandles i afsnit 3.1.

I forhold til konsolideringsdelen af det oprindelige direktivforslag fra 2011 er der som sådan ikke noget, der er ændret i 2016-udgaven. Derved vil en vedtagelse af CCCTB-direktivforslaget fra 2016 medføre, at der indføres et one stop-shop for de koncerner, der enten frivilligt eller skal benytte CCTB- og CCCTB-direktiverne til opgørelse af den skattepligtige indkomst. One stop-shop betyder, at en koncern med aktiviteter i flere lande kun skal kommunikere med én skatteforvaltning, denne skatteforvaltning betegnes som "hovedskattemyndighed". Hovedskattemyndigheden er beliggende i det land, hvor koncernens moderselskab i EU har hjemme. Den pågældende

---

[99] Populær betegnelse for afsløringen fra journalistnetværket ICIJ, der kunne rapportere, at Luxembourg havde indgået specialaftaler med hen ved 300 datterselskaber fra multinationale koncerner, jf. fodnote 100

[100] Jan Pedersen i RR.2017.06.22 – International skatteflugt Del I Skatteflugtsproblemet – Juridisk, Økonomisk og Politisk.

[101] Populær betegnelse for afsløringen fra journalistnetværket ICIJ, der kunne rapportere, at advokatfirmaet Mossack Fonseca havde ydet omfattende bistand til stiftelse af 214.488 "off shore-selskaber", der hovedsageligt var anvendt til at skjule store værdier for skattemyndighederne i lande med en "høj" skattesats. Jf. fodnote 100.

skattemyndighed vil forestå koordineringen af de kontroller, der eventuelt skal udføres i forhold til den pågældende koncern.[102]

Hver medlemsstat skal udpege en myndighed, der er kompetent til at varetage og administrere alle forhold vedrørende CCCTB-direktivet.[103] Ligeledes skal medlemslandene have et administrativt organ, der som første instans kan behandle tvister mellem koncernens skattesubjekter og skattemyndighederne.[104]

Dette må siges at være ret vidtgående. Et dansk aktieselskab, der er datterselskab i en koncern, hvor moderselskabet er hjemmehørende i Grækenland, skal klage til det administrative klageorgan vedrørende CCCTB-beskatning i Grækenland. Det fremgår ikke af direktivet, hvordan eventuelle sproglige udfordringer skal løses i forhold til en sådan klagesag samt den løbende kommunikation med hovedskattemyndigheden.

Heller ikke fordelingsnøglen for, hvordan den konsoliderede skattepligtige indkomst for en koncern skal fordeles mellem EU-landene, er ændret i 2016-udgaven af CCCTB-direktivet. Fordelingsnøglen består af tre led, der vægter lige meget: 1. led er omsætning, 2. led er lønudgifter og antal ansatte, og 3. led er aktiverne.

Danmarks andel af det konsoliderede skattegrundlag beregnes på følgende måde:

$$Danmarks\ andel = \left(\frac{1}{3}\frac{koncernomsætning\ i\ Danmark}{Den\ samlede\ koncernomsætning} + \frac{1}{3}\left(\frac{1}{2}\frac{koncernens\ lønudgifter\ i\ Danmark}{De\ samlede\ lønudgifter\ i\ koncernen} + \frac{1}{2}\frac{koncernsens\ ansatte\ i\ Danmark}{samlet\ antal\ ansatte\ i\ koncernen}\right) + \frac{1}{3}\frac{Materielle\ anlægsaktiver\ i\ Danmark}{Koncernens\ materielle\ anlægsaktiver}\right) \times koncernens\ konsoliderede\ skattegrundlag$$

Formelen afspejler i nogen henseende mere et produktionssamfund end et videnssamfund. Immaterielle og finansielle aktiver er ikke en del af fordelingsnøglen. Baggrunden for at udelade immaterielle og finansielle aktiver er, at denne type aktiver er mere mobile end anlægsaktiver; ved kun at inddrage anlægsaktiver er det sværere for koncernen løbende at flytte rundt på aktiverne og derved påvirke fordelingen af skattegrundlaget.

---

[102] Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2016), direktivets bemærkninger, punkt 5, 3. afsnit, punkterne 5 og 6.

[103] Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2016), art. 3, stk. 1, nr. 26.

[104] Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2016), direktivets bemærkninger, punkt 5, 3. afsnit, punkt 7.

En sådan fordelingsformel vil altid være et kompromis mellem forskellige forhold. Der vil derfor altid kunne findes forhold, der burde være inddraget eller udeladt, men det har været et mål, at formlen er simpel at anvende både for skatteyderne og myndighederne.[105]

2.1.2.3 Armslængde ctr. formel allokering

Udgangspunktet i dansk skatteret er, at der skal handles på armslængdevilkår ved interesseforbundene parter.[106] Dette er for at sikre, at den koncerninterne samhandel ikke anvendes til at flytte koncernens overskud derhen, hvor beskatningen er mest fordelagtig. OECD har med BEPS-projektet, der behandles kort i afsnit 2.4.1, arbejdet med udhuling af skattegrundlaget. I afhandlingens afsnit 6.5 redegøres der for de danske rentefradragsbegrænsningsregler. Rentefradragsbegrænsnings reglerne i dansk skatteret har, som det vil fremgå, til formål at sikre, at internationale koncerner ikke anvender koncerninterne lån til at flytte overskuddet fra Danmark til en jurisdiktion med lempeligere selskabsbeskatning.

Der kan ifølge *Jakob Bundgaard* og *Jens Wittendorff* vælges mellem to metoder enten den direkte metode eller den indirekte metode.[107]

Den direkte metode er når, at indkomsten og dermed skattegrundlaget separat opgøres for det enkelte koncernselskab og eventuelle faste driftssteder. Denne metode giver ikke anledning til problemer i forhold til de transaktioner skattesubjektet har haft med ikke interesseforbudne parter. De transaktioner skattesubjektet har haft med interesseforbundne parter påvirker beskatningsgrundlaget og myndighederne har derfor en interesse i, at de pågældende transaktioner er foregået til priser som om, at transaktionen var foregået mellem ikke interesseforbundne parter. Den direkte har siden 1933 været den overordnede folkeretlige norm for allokering af internationale koncerner.

Den indirekte metode opgør koncernen under ét og dermed elimineres de transaktioner mellem koncernens skattesubjekter. Den indirekte metode var accepteret af OECD frem til ændringen af modeloverenskomsten i 2010.[108] Allerede i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst i 2008 fremgår det, at den indirekte metode ikke er passende at anvende, idet denne metode ikke forholder sig til f.eks. et

---

[105] Jacob Bundgaard og Peter K. Schmidt i CCCTB – Europa Kommissionens direktivforslag om en konsolideret selskabsskattebase (2011).

[106] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 2.

[107] Jacob Bundgaard og Jens Wittendorff i SKT 2016-01-06 – Skattekartotektet, afsnit 1.2.3.

[108] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg. side 383.

fast driftssted faktiske virksomhed.[109] Den indirekte metode anvendes internretligt for koncernindkomst mellem delstaterne i USA og Canada.[110]

Der blev i 2005 udarbejdet af professor *Joaan Martens Weiner* et working paper,[111] der havde til formål at belyse erfaringerne med anvendelse af den indirekte metode i USA og Canada. USA begyndte at anvende dem indirekte metode i slutningen af 1800-tallet. f.eks. i forhold til jernbaneselskaber. Jernbaneselskaberne havde ejendomme, skinner m.v. i flere stater. Selskaberne opgjorde samlet værdien af indtjening, ejendomme, toge, vogne etc. Samlet, hvorefter beskatningens retten blev fordelt mellem de stater, hvor det pågældende selskab havde aktiviteter.[112]

I 1938 gennemførte National Tax Association (NTA) en undersøgelse, hvor resultatet viste, at de fleste stater og koncerner fortrak den indirekte metode i forhold til den direkte metode. I perioden fra starten af 1980érne og frem til 2004 skete der en ændring i vægtningen af de tre led, der indgår i formlen. [113]

De tre led i formlen er: 1) Property (ejendomme), 2) Payroll (lønomkostninger) og 3) Gross receipts (brutto indtægter). I 2004 var der tre stater, der kun anvendte bruttoindtægter, som et parameter ved fordelingen af beskatningsretten. I 2021 var det 27 stater, hvor bruttoindtægterne udgjorde det eneste parameter. Der var i 2004 11 stater, der benyttede sig af en indirekte metode, hvor de tre led, hver udgjorde 1/3-del. I 2021 er der 3 stater, der benytter denne fordeling. De resterende stater har enten en fordelingsformel, hvor Groos receipts vægter 50 pct. og de to øvrige parametre vægter hver 25 pct. eller en yderigere vægtning af brutto indtægter f.eks. Maryland, hvor bruttoindtægterne vægter med 75 pct. og 12,5 pct. til property og 12,5 pct. til payroll.[114]

---

[109] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 7 Fortjeneste ved forretningsvirksomhed (2008), nr. 52.

[110] Jens Wittendorff: Transfer pricing, 3. udgave, side 30. & Lorraine Eden: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America, 1. Udgave, side 567.

[111] Joann M. Weiner i Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: insights from the United States and Canada.

[112] Joann M. Weiner i Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: insights from the United States and Canada, afsnit 2.1.2.

[113] Joann M. Weiner i Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: insights from the United States and Canada, afsnit 2.1.2.

[114] Joann M. Weiner i Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: insights from the United States and Canada, table 1. & Federation of Tax Admistrators January 2021 State apportionment of corporate income.

Nogle stater har gjort sig den erfaring, at en øget vægtning af salgsleddet i formlen (brutto indtægter) medfører, at staten har opnået øgede investeringer fra selskaber og øget beskæftigelse, idet dette ikke medfører en øget beskatning.[115]

Selvom, at der anvendes den indirekte metode i USA, anvendes der forskellige vægtning af de tre ovenstående led i staterne, hvorved der både der kan være forskel beskatningsmæssigt, om en koncern ansætter i den ene stat eller den anden stat. Dette vil på sin vis også være tilfældet i EU, idet en vedtagelse af CC(C)TB-direktivet betyder, at opgørelsesmetode og fordelingsnøgle er ens i hele EU, men fastlæggelse af beskatningsprocenten er stadig et nationalt anlæggende, hvorved en koncern kan påvirke koncerns samlede skattebetaling i forhold til, hvor ansættelse af medarbejdere og investering foretages.

EU-kommissionen har med CCCTB-forslaget fra 2016 fastholdt allokeringsformlen fra det første udkast i 2011. OECD havde ændret modeloverenskomsten i 2010 på dette punkt, hvorfor det ikke kan være en remisens af en eksisterende retstilstand på fremlæggelsestidspunktet for det første CCCTB-direktiv i 2011. Valget af den indirekte metode i CCCTB-direktivet kan anskues på flere måder f.eks., at

1. EU er en samlet jurisdiktion, hvor CCTB- og CCCTB-direktivet er gældende, det er derfor reelt mindre vigtigt for EU-kommissionen om beskatningen foretages i det ene eller det andet medlemsland.
2. Metoden følger udviklingen på momsområdet, der behandles i afsnit 2.5, hvor der nu afregnes moms på f.eks. digitale tjenester efter, hvor slutbrugeren er bosiddende og ikke efter sælgers hjemsted. Dette svarer på sin vis til, at omsætningen indgår som ét led af fordelingsnøglen. Beskatningen både med direkte og indirekte skatter sker der, hvor koncernen tjener sine penge.
3. de interne afregningspriser mellem koncernforbundne selskaber eller faste driftssteder ikke kræver kontrol, idet koncernens samlede skattepligtige indkomst opgøres under et.

CCCTB-formlen anvender som bekendt tre faktorer til fordeling af skattegrundlaget: 1) omsætning 2) antal medarbejdere og lønkroner, samt 3) skatteværdien af materielle anlægsaktiver.

En koncern kan selvfølgelig selv bestemme, hvilke EU-medlemslande koncernen ønsker at sælge sine varer og tjenesteydelser til. Det kan vel med rimelighed antages, at en koncern, hvis det er muligt at sælge noget i et medlemsland med en rimelig fortjeneste vil gøre dette. Det har den konsekvens, at koncernen kan påvirke første led

[115] Estefanía López Llopis i Formulary Apportionment in the European Union, Intertax, vol 45, issue 10.

af formlen, men vil, hvis denne påvirkning ønskes, betyde at koncernen går glip af noget omsætning.

Det andet led kan en koncern ligeledes påvirke, idet koncernen selv bestemmer, hvor medarbejderne er tilknyttet. Det forhold, at det både er antal hoveder og summen af lønkroner, der har betydning for delingen, ændrer ikke ved, at koncernen kan påvirke dette led. Nogle typer af virksomheder kan selvfølgelig påvirke dette mere end andre typer af virksomheder.

Det tredje led, hvor det er forholdet mellem skatteværdien af anlægsaktiver, der vægter med 1/3-del, har en koncern også mulighed for at påvirke. En koncern kan placere produktionsapparatet, hvor der giver mening, dermed placerer koncernen også, hvor beskatningen skal foregå.

Et fast driftssted, hvor der er tilknyttet nogle materielle anlægsaktiver, vil skatteværdien af de materielle anlægsaktiver have betydning for, hvor meget det pågældende land, hvor det fast driftssted er beliggende kan beskatte af koncernen samlede beskatningsgrundlag.

Hvis der opstilles et alt andet lige scenarie, hvor det eneste der ændrer sig mellem år 1 og år 2 er skatteværdien af de materielle anlægsaktiver grundet de foretagende afskrivninger. Det har den konsekvens for et medlemsland, hvor en koncern har et fast driftssted liggende, kan det have tre konsekvenser for det pågældende medlemsland:

1. forholdet mellem skatteværdien af de anlægsaktiver, der er tilknyttet det faste driftssted og koncernens samlede skatteværdi af anlægsaktiver, er den samme.
2. forholdet mellem skatteværdien af anlægsaktiverne, tilknyttet det pågældende faste driftssted og koncernens samlede skatteværdi af anlægsaktiver, er blevet ændret, således anlægsaktiverne i det pågældende faste driftssted udgør en mindre del af de samlede anlægsaktiver skattemæssigt.
3. forholdet har ændret sig således, at skatteværdien af det faste driftssteds anlægsaktiver udgør en større del af koncerns anlægsaktiver skattemæssigt.

Det har den konsekvens, når der anvendes den indirekte metode, at det pågældende land, med den samme aktivitet i det faste driftssted enten får ret til at beskatte den samme procentdel af koncernens opgjorte beskatningsgrundlag, det vil være udgangspunktet, hvis det er situation et af de førnævnte muligheder. Beskatningsretten bliver for det pågældende mindre, hvis det er situation to. Endelig vil beskatningsretten blive større, hvis det er situation tre, der er gældende.

OECD har siden 2010, som tidligere nævnt, været afvisende overfor den indirekte metode.[116] Det forhold, at fordelingens formlen stadig er en del af det reviderede genfremsatte forslag i 2016 kan måske skyldes, at kommissionens sigte er et andet end OECD. Kommissionens arbejdsopgaver fremgår af TEUF art. 17. Én af arbejdsopgaverne er, at:

Fremme Unionens almene interesser og tage passende initiativer med henblik herpå.

I forhold til valget af den indirekte metode til beskatning, kan en forklaring på valget være, at på unionsniveau er det reelt ligegyldigt, hvor selskabsskatten bliver betalt - når blot, at der sker en beskatning. Den almene interesse i forhold til selskabsbeskatningen kan antages at være, at der ikke kan ske en udhuling af skattegrundlaget, dette modvirker vedtagelsen af CCTB-direktivet en del af, idet opgørelsesmetoden bliver ens i alle lande for de berørte selskaber. En vedtagelse af CCCTB-direktivet gør, at koncerninterne transaktioner bliver elimineret, idet der foretages en samlet opgørelse af koncernens beskatningsgrundlag, der her efter fordeles efter fordelingsnøglen. Kommissionen har derfor givetvis vurderet, at Unionens almene interesser varetages bedst med den indirekte metode fremfor den direkte metode, selvom der også er uhensigtsmæssigheder ved denne metode.

Det er efterhånden 10 år siden, at det første CCCTB-direktiv blev fremlagt og det er interessant at se, hvorvidt den forslåede fordelingsnøgle fastholdes eller om der sker en øget vægtning af omsætningen som parameter for fordelingen af beskatningsretten.

2.2 NATIONAL RET

I Danmarks nationale lovgivning er der ligeledes i de senere år sket en række ændringer, der har til formål at bekæmpe skatteunddragelse. Nogle af ændringerne er inspireret af arbejde i OECD, andre er rent nationale regler.

2.2.1 LIGNINGSLOVENS § 3

LL § 3 blev tilføjet i 2015[117] og var oprindelig møntet på skattesubjekter, der opnåede fordele ved misbrug i forbindelse med anvendelse af følgende direktiver:

- Moder-/datterselskabsdirektivet[118]

[116] OECD modeloverenskomst, punkt 1.32.

[117] Lov nr. 540 af 29. april 2015 om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.

[118] Direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 Moder-/datterselskabsdirektivet.

- Rente-/royaltydirektivet[119]
- Fusionsskattedirektivet[120]

LL § 3 blev ændret i 2018[121] og er nu universel, hvorved bestemmelsen kan anvendes både i forhold til de ovenfor nævnte direktiver og i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster eller dansk skatteret.

Formålet med LL § 3 er, at skattesubjekterne skal undlade at indgå arrangementer, hvor hovedformålet er opnåelse af en skattefordel,[122] og denne skattefordel virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Dette er kun gældende, såfremt det pågældende arrangement er *"ikke-reelt"*, når der tages hensyn til alle relevante faktiske omstændigheder og forhold.[123]

Et nøglebegreb i forståelse af LL § 3 er begrebet "ikke-reelt". Et arrangement er ikke-reelt, såfremt det er tilrettelagt af skattemæssige årsager frem for velbegrundede kommercielle årsager, der har afsæt i skattesubjektets økonomiske virkelighed.[124] Denne afvejning kan nemt blive et tveægget sværd; enhver kommerciel beslutning har skatteretlige konsekvenser, og omvendt har en skatteretlig beslutning også kommercielle (civilretlige) konsekvenser. Ligeledes må ledelsen have et forretningsmæssigt skøn, og er dette skøn foretaget på et velunderbygget og reelt beslutningsgrundlag, bør det ikke tilsidesættes, selvom det ender med, at den kommercielle del udgør meget lidt af det samlede arrangement, når dette skyldes faktorer, som ledelsen ikke kendte eller burde kende på beslutningstidspunktet.

---

[119] Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater.

[120] Rådets direktiv af 2009-10-19 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (2009/133).

[121] Lov nr. 1726 af 27 december 2018 om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundene foretagenders overskud, momsloven og forskellige andre love.

[122] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 3, stk. 3.

[123] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), , jf. § 3, stk. 1, 1. pkt.

[124] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), , jf. § 3, stk. 2.

Har et selskab et arrangement, der bliver omfattet af reglerne i LL § 3, er konsekvensen, at beskatningen skal ske efter de regler, der ville have været gældende, hvis ikke arrangementet var gennemført, og dermed i strid med reglerne i LL § 3.[125]

Hvis et skattesubjekt er en del af et arrangement, hvor skatteunddragelsen består af udnyttelsen af forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster, skal der ses bort fra dette, hvis fordelen er en af de væsentligste formål med arrangementet.[126] Dette er især møntet på gennemstrømningsselskaber, hvor et udbytte strømmer gennem ét eller flere holdingselskaber, inden det når sin reelle ejer.

Retspraksis må i de kommende år opstille de hegnspæle, som skattesubjekterne skal holde sig inden for i forhold til LL § 3. Det bør give anledning til bekymring, hvis skatteligningen bliver afhængig af følgende formel:

Kommerciel økonomisk gevinst → skattebesparelse = ok

En sådan prognose om, hvad der vil ske i fremtiden, vil altid være underbygget af en mængde forudsætninger. Det er nok sjældent, at alle forudsætningerne holder i den kommercielle del af beregningen, hvorimod der er en større sandsynlighed for, at den beregnende skattebesparelse "alt andet lige" vil holde sig i nærheden af beregningen. Det fremgår yderligere ikke af LL § 3, hvilken tidshorisont der skal anlægges i vurderingen af, om et arrangement er tilrettelagt med det hovedformål at begå skatteunddragelse.

Da retstilstanden i forhold til LL § 3 beror på et skøn i forhold til, om arrangementet er tilrettelagt med det formål at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten med skatteretten, bør et selskab, der påtænker en given transaktion, indhente et bindende svar hos skattemyndighederne. Derved kan selskabet sikre sig, at transaktionen ikke er i strid med LL § 3. Det er reelt skatteyderen, der har bevisbyrden i forhold til at sandsynliggøre, at arrangementet beror på kommercielle interesser.[127]

Det var ikke en omgåelse, at en række mellemholdingselskaber gennemførte en række skattefri fusioner, der bevirkede, at reglerne om mellemholdingselskaber ikke længere fandt anvende, men i stedet ville kunne modtage udbytte skattefrit fra det underliggende selskab. Dette var ikke i strid med reglerne i LL § 3, idet det er et

---

[125] Peter R. Bjare & Søren Sønderholm i SR.2019.110 Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3

[126] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 3, stk. 5.

[127] Katrine Nielsen & René Lønne Ventzel m.fl. i SR.2020.265 Omgåelsesklausulen – hvad ved vi nu?

objektivt kriterie i ABL, der blev opfyldt med de påtænkte fusioner.[128] Der kan dog ikke være tvivl om, at formålet med de påtænkte fusioner var en skattebesvarelse, idet de modtagende selskaber efter fusionen havde en ejerandel, der kvalificerer til at modtage udbyttet skattefrit; fra det underliggende selskab.

Det er bekvemt for lovgivningsmagten at indføre en generalklausul i dansk skatteret, som det er gjort med LL § 3. Det følger af GRL § 43, at det kræver lovhjemmel før der kan opkræves skat. Det betyder normalt, at lovgivningsmagten positivt må koncipere lovgivning, hvoraf det fremgår, hvad der udløser beskatning og hvad der ikke udløser beskatning. En generalklausuls fortolkning kan ændre sig over tid, hvorved det reelt bliver et domsstolsskabt grundlag, der udløser eller ikke udløser beskatning. Der er ikke, denne forfatter bekendt, endnu afsat nogle domme vedrørende LL § 3, hvorved den reelle retsstilling på dette område til stadighed på nogle punkter er ukendt.

Hvis der bliver afsagt en dom, hvor retstilstanden af LL § 3 bliver uhensigtsmæssigt i forhold til, hvad lovgiver måtte ønske, har lovgiver selvfølgelig mulighed for at vedtage lovgivning, der ændrer denne uhensigtsmæssighed. Dette var blandt andet, hvad der skete efter de to højesteretsdomme vedrørende lønudgifter fra 2016.

LL § 3 er relevant i forhold til CCTB- og CCCTB-direktivet, idet LL § 3 har til formål, at arrangementer, der har til hovedformål at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten i skatteretten ikke skal accepteres ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det vil ofte være muligt at opnå en skattefordel ved samspillet mellem flere skattesystemer. CCTB- og CCCTB-direktiverne vil ensarte reglerne for selskabsbeskatning inden for den EU, hvorved LL § 3 anvendelsesområde vil blive indskrænket, hvis de to direktiver bliver vedtaget.

2.2.2 DET MULTILATERALE INSTRUMENT

Folketinget vedtog den 28. marts 2019 lovforslag 160, der vedrører anvendelsen af den multilaterale konvention, som skal forhindre skatteudhuling og flytning af overskud til lavt beskattede lande.[129]

Konventionen ændrer alle omfattede dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået mellem de lande, der har vedtaget konventionen. Alle EU's medlemsstater har tiltrådt konventionen, men det er ikke alle landene, der endnu har ratificeret det

[128] SKM.2020.39.SR Skatterådets bindende svar af 19. november 2019

[129] Forslag til Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning (som vedtaget).

multilaterale instrument.[130] Danmark har som hovedregel valgt, at konventionen finder anvendelse på alle indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Konventionen finder dog ikke anvendelse på dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Holland, Tyskland, Sverige og Finland.[131]

Der er ikke sikkert, at USA vil ratificere konventionen, og derfor vil amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke blive omfattet.[132] Amerikanske koncerner vil derfor også fremadrettet kunne støtte ret på de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette kan medføre en vis udhuling af formålet med regelsættet.[133]

Dette viser også med al tydelighed, at når der findes forskellige skatteregimer, vil der være mulighed for at optimere en koncerns samlede skattebetaling. Denne optimering vil altid være en balancegang mellem lovlig optimering og aggressiv skatteplanlægning.[134] Denne grænse er ikke entydigt fast og ændrer sig givetvis i takt med normerne i det omkringliggende samfund.

Ved den officielle underskrivelsesceremoni den 7. juni 2017 i Paris deltog 68 lande, heriblandt Danmark.[135] Der er siden hen yderligere 21 lande, der har underskrevet konventionen. Det skal dog sammenholdes med, at der pr. 29. august 2019 var 33 lande, der havde deponeret deres ratifikationsinstrumenter hos depositaren.[136]

En del af konventionen omhandler kunstig undgåelse af fast driftssted, jf. konventionens art. 12. Konventionens regler på dette område er ligeledes implementeret i OECD's Modeloverenskomst fra 2017. Det må derfor formodes, at dette vil være udgangspunktet for Danmark i forhandlingerne vedrørende nye DBO'er eller opdatering af eksisterende. Derved er det i udgangspunktet ikke relevant,

---

[130] Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting pr. 29 august 2019.

[131] Jens Wittendorff i RR.8.2019.24 OECD's multilaterale konvention.

[132] Anders N. Laursen i SR.2019.324 – International skatteret 2018-19

[133] Jens Wittendorff i RR.8.2019.24 OECD's multilaterale konvention.

[134] Den samlede skattebetaling udgør givetvis for en del selskaber, den største enkeltstående udgift. Det burde derfor ikke undre myndighederne, at ledelsen har fokus på, om det er muligt lovligt at minimere, det samlede skattetilsvar for selskabet eller koncernen.

[135] Jesper Buus & L.ars K. Terkilsen, SR.2019.259 Danmark har nu ratificeret den multilaterale koncention af 24. november 2016.

[136] Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting pr. 29 august 2019.

hvorvidt modkontrahenten har underskrevet konventionen. Det vil være en del af et forhandlingsregime, og det er ikke sikkert, at det vil indgå i det endelige resultat.

Det multilaterale instrument, der kun er kort beskrevet her, idet denne aftale vedrører dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvilket en vedtagelse af CCCTB-direktivet vil eliminere inden for EU, idet beskatningsretten fordeles efter en formel. Denne formel skal sikre, at beskatningen sker der, hvor omsætningen har været, hvor medarbejderne er og endelig hvor produktionsapparatet er. Dette har nogen ligheder med det multilaterale instrument, idet 1/3-del af allokeringen er, hvor omsætningen har været. Dette kan godt sidestilles med, at der ikke skal ske en udhuling af skattegrundlaget fra højt beskattede EU-lande til lavere beskattede EU-lande. CCTB- og CCCTB-direktivet følger dermed udviklingen i den internationale skatteret, at pengene skal beskattes, hvor de er tjent.

2.3 DBO'ER OG MODELDBO'EN

Dobbeltbeskatning findes som bekendt i to afskygninger: 1) den juridiske dobbeltbeskatning og 2) den økonomiske dobbeltbeskatning. Den juridiske dobbeltbeskatning har været reguleret af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne igennem mange år, hvor beskatningsretten og en eventuel lempelse er reguleret. Den økonomiske dobbeltbeskatning var oprindeligt ikke reguleret af OECD's modeloverenskomst, men ved ændringerne i 2005 blev der indsat en bemærkning vedrørende dette. I afsnit 2.3.1 behandles juridisk dobbeltbeskatning og i afsnit 2.3.2

2.3.1 JURIDISK DOBBELTBESKATNING

En del af den internationale skatteret er reguleret gennem dobbeltbeskatningsoverenskomster. En dobbeltbeskatningsoverenskomst er en aftale mellem to eller flere lande om, hvordan skatteprovenuet skal fordeles, således det undgås, at den samme indtægt bliver beskattet to gange. Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med mere end 85 lande.[137] Dobbeltbeskatningsoverenskomster indgås mellem stater, men skaber rettigheder for de pågældende staters skattesubjekter.[138]

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er et mellemfolkeligt samarbejde og dermed en del af folkeretten.[139] Indgåelse af mellemfolkelige aftaler skal ske i overensstemmelse med grundlovens § 19. Siden 1994 har proceduren i Danmark været, at en ny

---

[137] http://www.skm.dk/love/internationalt/dobbeltbeskatningsoverenskomster.

[138] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1141.

[139] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1141.

dobbeltbeskatningsoverenskomst vedtages af Folketinget som lov.[140] Fra 1953 til 1994 havde Regeringen lovhjemmel i bemyndigelsesloven til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster. Da udbredelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne blev større, kunne det anses som et demokratisk problem, at Folketinget ikke var en del af processen. Siden 1994 har det derfor været fast praksis, at Skatteministeriet i forbindelse med forhandlingen eller revision af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indsætter et ratifikationsforbehold om, at Danmarks tiltrædelse af den pågældende aftale kræver Folketingets samtykke.[141]

Som tidligere nævnt fremgår det af grundlovens § 43, at der ikke kan opkræves skatter uden lovhjemmel. Denne bestemmelse er ligeledes vigtig i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. En dobbeltbeskatningsoverenskomst kan give Danmark ret til at beskatte en given type indtægt, men er den type indtægt ikke omfattet af de nationale skatteregler, skal der ikke ske beskatning, selvom Danmark har beskatningsretten, jf. den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.[142]

Dobbeltbeskatningsoverenskomster kan kun lempe beskatningen og aldrig skærpe denne. En dobbeltbeskatningsoverenskomst opstiller heller aldrig regler for beskatningen, da dette er hver enkelt stats anliggende. Den omhandler dermed kun problemstillingen om tildeling af beskatningsretten eller en fordeling. Dette er også omtalt som ”den gyldne regel”.[143] Den gyldne regel støtter sig til princippet om dualisme, som Danmark anvender i folkeretlig henseende, hvorefter folkeretlige aftaler indgået mellem Danmark og modkontrahentstaten ikke kan påberåbes af borgerne i Danmark.

Danmark har et relativt stort antal dobbeltbeskatningsoverenskomster. Udgangspunktet for Danmark i forhandlingerne er altid OECD’s Modeloverenskomst.[144] I OECD’s *modelbeskatningsoverenskomst vedrørende*

---

[140] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1141.

[141] Niels Winther-Sørensen i SR.2003.285 – Udviklingen i dansk udlandsskatteret.

[142] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1141.

[143] Niels Winther-Sørensen & Jacob Bundgaard m.fl., Skatteretten 3, 6. udg. og Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1141 og Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2019, 21. udg., side 48.

[144] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1142.

indkomst og formue[145] fremgår det i kapitel 5, at der er to metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning. De to metoder er eksemptionmetoden og creditmetoden.

I en dobbeltbeskatningsoverenskomst vil der altid være et domicilland og et kildeland. Domicillandet er det land, hvor skattesubjekt er hjemmehørende. Domicillandet har retten, såfremt OECD´s modeloverenskomst følges til at beskatte globalindkomsten.[146]

De fleste af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, er med creditlempelse. Der er enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster, som har eksemptionlempelse; udgangspunktet for forhandlingerne vil altid være creditlempelse, dette udgangspunkt gælder ligeledes ved en genforhandling af en allerede eksisterende aftale.[147]

Creditlempelse findes i tre udformninger:[148]

Der kan ske *ordinær* creditlempelse, dette betyder, at den skat, som er betalt i kildelandet, kun kan fradrages op til, hvad der skal betales i skat i domicillandet på indkomsten fra det pågældende kildeland. Denne metode er den, som er mest anvendt i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Der kan ligeledes aftales *fuld* creditlempelse. Anvendes der fuld creditlempelse, så kan den betalte skat i kildelandet modregnes i den samlede skattebetaling i domicillandet. Denne regel findes ikke i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.[149]

---

[145] OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue findes i to sproglige originalversioner: engelsk og fransk. Karnovgroup har en uautoriseret dansk oversættelse.

[146] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1145.

[147] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 47.

[148] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1155.

[149] Hvis denne regel anvendes, vil det betyde, at domicillandet vil miste yderligere skatteindtægter, dette kan illustreres på følgende vis: Et udenlandsk datterselskab har en skattepligtig indtægt på 100 DKK, som bliver beskattet med 30 pct., hvilket udløser en skat på 30 DKK. Det danske moderselskab har en skattepligtig indkomst på 100 DKK, som bliver beskattet med 22 pct., hvilket udløser en skat på 22 DKK. Med fuld creditlempelse vil det være muligt at fradage forskellen mellem 30 og 22 i moderselskabets danske skat, således at der kun skal betales 14 DKK i Danmark som domicilland.

Den sidste metode er *matching credit*. Ved matching credit giver domicillandet en indrømmelse af skatten i kildelandet, selvom denne ikke bliver effektiv. Dette anvendes i nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster med udviklingslande.[150]

Som med creditlempelse, så findes eksemptionmetoden også i tre varianter: (1) Fuld eksemption, (2) eksemption med progressionsforbehold efter gammel metode og (3) eksemption med progressionsforbehold efter ny metode. Selskabsskatteloven har en flad skat på 22 pct., og der er således ikke nogen progressionsgrænse for skattesubjekter, der beskattes efter selskabsskatteloven. Metode 2 og 3 vil derfor ikke blive beskrevet, da dette ikke er relevant i forhold til denne afhandling.

Ved fuld eksemption udelades indkomsten fra kildelandet helt ved opgørelsen af skattegrundlaget og den efterfølgende beregning i domicillandet. Danmark har stadig enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor der gives lempelse efter fuld eksemption.

Reglerne der er gennemgået i ovenstående afsnit vil miste sin betydning, hvis CCCTB-direktivet bliver vedtaget, men vil stadig være relevante, såfremt det kun er CCTB-direktivet, der bliver vedtaget. Ligeledes regulerer direktiverne som bekendt kun selskaber og faste driftssteder, der er beliggende i EU. Der vil derfor stadig være behov for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i forhold til lande, der ikke er beliggende i den europæiske union.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vil derfor stadig være relevante i fremtiden, om end de i nogle situationer vil miste deres relevans. Hvis CCTB- og CCCTB-direktiverne bliver vedtaget kunne et yderligere skridt i harmoniseringen være, at EU indgår dobbeltbeskatningsaftaler med tredjelande i forhold til selskabsbeskatning eller en gruppe EU-lande går sammen om en multilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst med et eller flere lande uden for EU. Hvis CCTB-direktivet fra 2016 bliver vedtaget, er der ikke længere behov for reglerne vedrørende lempelse af skatten, idet One-shop-stop princippet og fordelingens nøglen i CCCTB-direktivet gør, at skatten bliver betalt direkte til de lande, der har krav på skatten.

Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med de øvrige EU-lande gennemgås senere i afhandlingen i forhold til fast driftssted definitionen.

2.3.2 ØKONOMISK DOBBELTBESKATNING

Økonomisk dobbeltbeskatning opstår når f.eks. Danmark anser et udenlandsk K/S som skattemæssigt transparent, men K/S'et er hjemmehørende i et land, der anser K/S, som en juridisk skattemæssig enhed, der skal betale selskabsskat.

[150] Niels Winther-Sørensen, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. udg., side. 125.

Betalt skat anses ikke for at være en driftsomkostning og udgangspunktet var tidligere, at deltagerne i et K/S ikke blev godskrevet den betalte selskabsskat ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det fremførtes af *Niels Winther-Sørensen* i artiklen *Overenskomstbeskyttelse af personselskaber ved forskellig subjektkvalifikation*,[151] at der i nyere tysk teori (artiklen er fra 2000) er bred opbakning til at lade dobbeltbeskatningsoverenskomstens beskyttelse passere videre til deltagerne i personselskabet, således de fysiske personer kan foretage lempelse i den betalte K/S-selskabsskat. *Niels Winther-Sørensen* angiver ligeledes i den pågældende artikel, at han selv tidligere havde argumenteret for denne løsning, også skal være gældende i Danmark.

Ved ændringen af OECD's modeloverenskomst i 2000 blev der i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 23 A og 23 B indsat et kapitel E med overskriften *Kvalifikationskonklifter*. De pågældende ændringer vedrørende kvalifikationskonflikter var en del af OECDs arbejde i slut 90'erne.[152] Det fremgår af OECD udgivelsen *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, at der bør tilføjes et kapitel E i OECD's modeloverenskomst med overskriften *Conflicts of qualification*, hvilket også var, hvad der som nævnt skete ved den næste revidering af modeloverenskomsten i 2005.

Danmark anerkendte i 2007 vedrørende et vindmølleprojekt i Frankrig, der blev drevet i fransk K/S, at det var muligt for de danske deltagere at anse den franske betalte selskabsskat som værende betalt af kommanditisterne. Kommanditisterne fik dermed indrømmet en lempelse til brug i deres personlige skatteopgørelse.[153] Det fremgår ligeledes af juridisk vejledning afsnit C.F.8.2.2.1, at deltagerens bopælsland er forpligtet til at give creditlempelse for den skat, som kildelandet har opkrævet hos den transparente enhed.

Danmark har f.eks. ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Spanien. I forhold til CCTB-direktivet er spanske K/S'er omfattet af reglerne i CCTB-direktivet.[154] Dermed vil det spanske K/S blive omfattet af selskabsbeskatning, hvis CCTB-direktivet tilvælges. Danmark anser et spansk K/S for skatteretlig transparent, idet resultatet beskattes hos de enkelte kommanditister. Det vil så være de intern

---

[151] Niels Winther-Sørensen i SU 2000.326 – overenskomstbeskyttelse af personselskaber ved forskellig subjektkvalifikation.

[152] The application of the OECD Model Tax Convenion to Partnerships, afsnit II.1.

[153] SKM.2007.300.SR - Vindmølleprojekt, lempelse, Frankrig

[154] Bilag til Forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, Bilag 1, litra k.

retlige regler i LL § 33, der skal være udslagsgivende for, hvorvidt der indrømmes lempelse af den betalte selskabsskat i forhold til de danske deltagere i et spansk K/S.

Det er bemærkelsesværdigt, at denne problemstilling med forskellig kvalifikation af juridiske enheder i EU-landene ikke er løst i CCTB-direktivet i forhold til personer, der ejer en andel af et K/S, der i det pågældende hjemland er underlagt selskabsbeskatning. Derimod er den omvendte situation inddraget, hvor en enhed er skattemæssigt transparent i hjemlandet, idet skattesubjektets andel af resultatet i den transparente enhed skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[155]

Afhandlingens arbejdshypotese er, at der er sket en formel harmonisering af de grundlæggende begreber EU-landene imellem gennem gensidig påvirkning. I forhold til den skattemæssige klassifikation af juridiske enheder, fremgår det af bilag 1 til CCTB-direktivet, at det er meget forskelligt, hvor mange typer af juridiske enheder de enkelte lande ønsker at inddrage under CCTB-regelsættet.

Det oprindelige CCCTB-direktivet blev opdelt i to nye direktiver i 2016, idet kommissionen vurderer, at en to-trins-model vil være nemmere at få gennemført end hele pakken på en gang. Der ligger måske et trin før dette – en harmonisering af, hvilke former for juridiske enheder, der er skattemæssige transparente og hvilke enheder, der er underlagt selskabsbeskatning.

2.4 BEPS-PROJEKTET OG ANDRE EUROPÆISKE TILTAG TIL BEKÆMPELSE AF SKATTEOMGÅELSE

Udvikling af skattepolitikken er som alt anden lovgivning præget af mange forskellige faktorer. Det kan være folkestemningen eller udviklingen i samfundet, der nødvendiggør et lovindgreb til at tackle den pågældende udfordring. Enhver tid kræver en tilretning af direkte og indirekte skatter, hvilket også underbygges af citatet på s. 24

Et selskab er forpligtet til at afregne korrekt skat. Skattebetalingen vil for mange virksomheder være den største enkeltudgift, og det er derfor ikke overraskende, at selskaber forsøger at minimere skattebetalingen. Et er optimering af skattebetalingen, noget andet er skatteomgåelse. Hvor grænsen går mellem optimering og omgåelse, har måske tidligere tangeret retsfilosofi, men er de senere år blevet mere jordnært med nogle af de tiltag, der fra politisk side er gennemført, og retspraksis fra domstolene.

Det må i dag stå klart for enhver, at hverken stater, EU eller OECD vil finde sig i skatteomgåelse, og de har derfor hver især iværksat forskellige tiltag, der modarbejder

[155] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets begrundelse, art. 62.

dette. Danmark har indført LL § 3, EU har tilføjet en omgåelsesklausul til flere direktiver, og OECD har arbejdet med BEPS.[156]

2.4.1 BEPS

BEPS er et OECD/G20-projekt,[157] der har til formål at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning. BEPS-projektet består af 15 rapporter, der som udgangspunkt er soft law, der er siden hen vedtaget nogle minimumsstandarder, som landene har indvilget i at overholde.[158]

De 15 fokusområder i BEPS er: 1) beskatning af den digitale økonomi, 2) neutralisering af hybride mismatch-arrangementer, 3) styrket beskatning af udenlandske datterselskaber, 4) begrænsning af rentefradrag og finansieringsudgifter, 5) bekæmpelse af skadelig skattekonkurrence, 6) bekæmpelse af traktatmisbrug, 7) kvalifikation af fast driftssted 8-10) transfer pricing for immaterielle rettigheder, kapital og risikostyring, 11) kontrol og dataanalyse af BEPS, 12) oplysningspligt om særlige skattearrangementer, 13) transfer pricing-dokumentation, 14) mere effektiv løsning af dobbeltbeskatningskonflikter og 15) multilateralt instrument til dobbeltbeskatningsoverenskomster.[159]

Når de femten punkter sammenholdes med CCTB- og CCCTB-direktiverne, vil en vedtagelse af disse direktiver medføre, at en række af de problemstillinger, BEPS skal løse, bliver løst inden for EU-zonen for de selskaber, der er tvunget til at benytte reglerne.

Som nævnt i afsnit 2.2.2 vil USA antageligvis ikke tiltræde det multilaterale instrument. De minimumsstandarder, som de øvrige lande har forpligtet sig til at gennemføre, er følgende: 1) bekæmpelse af skadelig skattekonkurrence, 2) bekæmpelse af traktatmisbrug, 3) transfer pricing-dokumentation og 4) mere effektiv løsning af dobbeltbeskatningskonflikter.[160]

De 15 BEPS-rapporter blev offentliggjort den 5. oktober 2015. Rådet behandlede konklusionerne i de 15 rapporter og konkluderede, at der var behov for at finde fleksible løsninger vedrørende problemstillingerne på EU-plan. Rådet mener, at den

---

[156] BEPS er en forkortelse for Base Erosion and Profit Shifting.

[157] G20 er følgende lande: Argentina, Australien, Brasilien, Canada, Kina, Frankrig, Tyskland, Indien, Indonesien, Italien, Japan, Mexico, Sydkorea, Sydafrika, Rusland, Saudiarabien, Tyrkiet, Storbritannien, USA og EU.

[158] "Skatteudvalget 2017-18 SAU Alm. del (svar på spørgsmål 278 af 2. marts 2018)".

[159] Europaudvalget 2015-16 EUU Alm. del EU Note 53 (19. juli 2016).

[160] http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/ (set den 18-09-2019).

optimale løsning til løsning af BEPS-problemstillingerne er vedtagelse af direktiver på EU-plan.[161]

Et af de direktiver, der blev vedtaget i kølvandet på BEPS, vedrører bekæmpelse af skatteundgåelse, der påvirker det indre marked.

BEPS og CCTB- og CCCTB-direktiverne er på mange måder forskellige. En vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktiverne vil medvirke til en løsning af de minimumsstandarder, som OECD-landene, bortset fra USA, har forpligtiget sig til at gennemføre.

Det fremgår af CCTB-direktivet, at et af formålene er bekæmpelse af skatteundgåelse[162] Dermed vil en vedtagelse af CCTB-direktivet hjælpe med at opfylde målet om, at OECD-landene skal bekæmpe skadelig skattekonkurrence. Ligeledes ved en vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktivet afhjælper problemet med transfer pricing og løsning af dobbeltbeskatningskonflikter inden for det europæiske område, idet alle interne handler reelt bliver elimineret, når beskatningsgrundlaget opgøres samlet for hele koncernen. Ligeledes fordeles beskatningsgrundlaget EU-landene imellem efter en fordelingsnøgle, hvor de afgørende parametre er: 1) omsætning, 2) løn og antal ansatte samt 3) materielle anlægsaktiver. Endelig vil en vedtagelse af direktiverne i hvert fald inden for den Europæsiske union afhjælpe løsning af konflikter i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster, idet disse ikke vil være relevante for de koncerner, der har tilvalgt eller er tvunget til at være omfattet af CCTB- og CCCTB-direktivet.

En vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktivet kan, som det fremgår af ovenstående, være en del af løsningen på nogle af de problemstillinger blandt andet Danmark har tilsluttet sig at ville gennemføre. Hvis den politiske dagsorden med BEPS er, at skatten skal betales, hvor selskaberne tjener pengene kan en vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktivet hjælpe med at understøtte den dagsorden.

---

[161] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, nr. 2.

[162] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016) , direktivets begrundelse, punkt 1, 7. afsnit.

2.4.2 SKATTEUNDGÅELSESDIREKTIV I OG II

Formålet med skatteundgåelsesdirektiverne[163] [164] er at sikre, at der ikke sker udhuling af skattegrundlaget i det indre marked (Base Erosion), samt forhindre koncerner i at flytte overskud ud af det indre marked (Profit shifting).[165]

Udgangspunktet for EU er at sikre, der bliver betalt skat af de penge, der er tjent i det indre marked. En sekundær udløber heraf er, at medlemslandenes implementering af direktiverne bevirker, at det ligeledes bliver sværere for koncerner inden for EU at udhule skattegrundlaget i en medlemsstat og flytte det til beskatning i en anden medlemsstat.

Det er et minimumsdirektiv. Medlemsstaterne har derfor mulighed for at fastsætte yderligere bestemmelser, der giver et højere beskyttelsesniveau af det nationale selskabsskattegrundlag.[166] Dermed anerkender EU, at medlemsstaterne har en egen interesse i, at selskaberne betaler skat i det pågældende land.

En af de metoder, der ofte anvendes af koncerner til at nedbringe deres samlede skattetilsvar inden for unionen, er overdrevent høje rentebetalinger til et koncernselskab uden for EU.[167]

Skatteundgåelsesdirektiverne indfører en begrænsning på fradragsretten for rentebetalinger, exitbeskatning, generalklausul vedrørende bekæmpelse af misbrug, regler for CFC-selskaber, beregning af kontrollerede udenlandske selskabers indkomst og hybride mismatch.[168]

Begrænsning af fradragsretten for rentebetalinger i skatteundgåelsesdirektivet minder på mange områder om de tilsvarende regler i CCTB- og CCCTB-direktiverne fra

---

[163] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.

[164] Rådets direktiv (EU) 2017/952 af 29. maj 2017 om ændring af direktiv 2016/1164, for så vidt angår hybride mismatch med tredjelande.

[165] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, nr. 5.

[166] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, jf. art. 3.

[167] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, nr. 6.

[168] Ana Paula Dourado i The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle, EC Tax review, 2017/3.

2016. Dette giver rigtig god mening ud fra et rationelt synspunkt, idet reglerne omhandler den samme problemstilling.[169]

I forhold til generalklausulen vedrørende bekæmpelse af misbrug er det de ikke-reelle kommercielle arrangementer, dvs. LL § 3, se afsnit 2.2.1

Et lille år efter vedtagelse af det første skatteundgåelsesdirektiv blev der den 29. maj. 2017 vedtaget endnu et direktiv, der udvider anvendelsesområdet for det oprindelige direktiv samt har et yderligere fokus på hybride mismatch. De nye regler er omfangsrige og komplicerede, og det er i litteraturen blevet overvejet, hvorvidt alle medlemsstaterne er i stand at implementere dem.[170]

Det forhold, at reglerne vedrørende rentebetalinger i skatteundgåelsesdirektivet og CCTB- og CCCTB-direktivet minder meget om hinanden, kan give anledning til følgende overvejelse:

Hvis ikke CCTB- og CCCTB-direktiverne bliver vedtaget, vil EU-landene i stedet anvende direktivforslagene som et katalog af muligheder, hvorfra der kan foretages cherry pciking af de enkelte elementer, der kan opnås enighed om.

Hver enkelt læser må overveje sit eget svar på ovenstående spørgsmål. Reelt er der ikke noget til hinder for, at CCTB- og CCCTB-direktiverne bliver indført i små etaper som selvstændige direktiver. Danmark kunne omvendt ligeledes indføre reglerne fra CCTB-direktivet i en ren dansk lov, hvorefter selskaber skal benytte denne metode ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fremfor nuværende gældende danske regler.

Skatteundgåelsesdirektiverne er medtaget og beskrevet ganske kort, idet vedtagelsen af disse og indarbejdelsen af eksemvis begrænsning i fradragsretten for renter i CCTB-direktivet fra 2016 illustrerer som et eksempel på udviklingen i skatteretten fra 2011 og frem. Dette understøttes også af, at der er en større lighed i reglerne i skatteundgåelsesdirektiverne og de reviderede genfremsatte direktiver i 2016 for CC(C)TB, end der var i forhold til det oprindelige CCCTB-direktiv.[171]

Der er anlagt en arbejdshypotese for denne afhandling, at de centrale begreber i statsskatteloven vedrørende skattepligtige indtægter, skatteneutrale transaktioner og

---

[169] I et endeligt vedtaget CCTB- og CCCTB-direktiv bør der være fuldstændig overensstemmelse mellem reglerne.

[170] Peter K. Schmidt & Jacob Bundgaard m.fl. i SR.2019.53 Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret.

[171] Isabella de Groot i Group Provisions in the Common (Consolidated) Corporate Tax Base, Intertax, Volume 45, issue 11, 2017.

driftsomkostningsbegrebet er blevet indirekte harmoniseret gennem den udvikling, hvert medlemslands skatteret har undergået. Skatteundgåelsesdirektiverne er en direkte harmonisering af reglerne på af de omfattede områder f.eks. ikke reelle arrangementer eller fradragsret for renter. En vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktiverne vil ligeledes være en direkte harmonisering.

Martijn F. Nouwen anfører, at det må anses som en milepæl, at EU har vedtaget skatteundgåelsesdirektiverne, idet det var første gang, at der blev vedtaget skatteretlige direktiver med det formål at bekæmpe skatteundgåelse. I tidligere vedtagne retsakter på det skatteretlige område f.eks. moder/datter-direktivet, fusionsskattedirektivet var der nogle enkelte bestemmelser vedrørende skatteundgåelse.[172]

Jeg tror, at de fleste læsere af denne afhandling vil kunne tilslutte sig et udsagn om, at EU også i fremtiden vil vedtage direktiver eller forordninger, der vedrører skattemæssige problemstillinger. Hvis dette udsagn er rigtig vil den europæiske skatteret blive mere og mere harmoniseret (i første omgang nok hovedsageligt på det selskabsretlige område) i fremtiden. Hvorvidt politikerne vælger trin for trin metoden med enkelt stående direktiver eller en vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktivet er en politisk afvejning, men hvis arbejdshypotesen er rigtig, har der allerede på nogle centrale begreber fundet en indirekte harmonisering sted.

2.4.3 MOMSAFGIFT I FORHOLD TIL SLUTBRUGEREN

Udgangspunktet for denne afhandling er direkte skatter. Det er imidlertid relevant at fremhæve nogle få punkter fra momsområdet, selvom det er en indirekte skat. I afsnit 2.5 gennemgås erfaringerne med direktivstyrede indirekte skatter og den udvikling, der har været heri. Der er dog en væsentlig ændring af momssystemdirektivet, der bør nævnes i dette afsnit, idet tiltaget viser, hvordan EU håndterer situationer, hvor internationale koncerner har indrettet sig på en sådan måde, at udviklingen har overhalet intentionen med et givet direktiv eller forordning.

I 2014 fremsatte daværende skatteminister Morten Østergaard et lovforslag, der gengav EU-forordningen[173] vedrørende ændringer af leveringsstedet for elektroniske ydelser. Forordningen er direkte gældende, men er gengivet i momsloven af praktiske hensyn.

---

[172] Martijn F. Nouwen i The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the fight Against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Nevessary, Intertax, vol. 45, issue 2.

[173] Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser.

Forordningen indfører blandt andet en one stop-shop-ordning. Denne ordning minder meget om one shop-stop i CCCTB-direktivet. Indførelsen af one stop-shop-ordningen var ikke hovedformålet med den pågældende forordning, men en administrativ nødvendighed, såfremt erhvervslivet ikke skulle belastes unødigt med flere administrative byrder.

Hovedreglen med moms er, at momsen skal afregnes i sælgers land. Udviklingen inden for salg af elektroniske ydelser, såsom apps til telefoner, gør, at sælger nemt kan være beliggende geografisk langt fra køber, idet leveringen af ydelsen sker via internettet. Dette gav virksomheder, der var etableret i lande med en lav momssats, en konkurrencemæssig fordel. Reglerne blev derfor ændret således, at momsen på visse elektroniske ydelser skal afregnes i forhold til, hvor køberen er bosiddende.[174]

En virksomhed, der sælger elektroniske ydelser til forbrugere i hele unionen, skal derfor fremadrettet afregne salgsmoms til alle medlemsstaterne i EU. Det var i denne forbindelse, at one stop-shop-ordningen blev indført. Derved skal virksomhederne kun indberette deres salgsmoms til én myndighed, der herefter er ansvarlig for fordelingen til de øvrige medlemsstater.[175] Der er en bagatelgrænse på 10.000 EUR, og er virksomhedens samlede salg af de pågældende ydelser under denne grænse, skal der ikke afregnes salgsmoms i forhold til, hvor kunden er bosiddende.[176]

Nogle af de elementer, der er blevet indført på området for indirekte skatter, minder om tiltag EU-kommissionen ønsker at indføre på området for selskabsskat, såfremt CCTB- og CCCTB-direktivet bliver vedtaget. Der er indført en One- stop-shop ordning, således virksomhederne kun skal indberette, deres moms til én myndighed. Dette svarer på nogle områder til, hvad der, der forventes indført med CCCTB-direktivet, hvor koncerner, der er hjemmehørende i flere medlemsstater, vil kommunikere med hovedskattemyndigheden. Der vil ved en vedtagelse af CCCTB-direktivet være en hovedskattemyndighed i hver medlemsstat og koncernen hovedskattemyndighed er der, hvor koncernens europæiske moderselskab er beliggende.

Der skal i begge situationer kun kommunikeres med en myndighed i en medlemsstat vedrørende moms- og skattemæssige forhold i hele Unionen. Dette adskiller sig på sin vis ikke mærkbart fra, hvad der er gældende på andre retsområder som f.eks. konkurrenceretten og one-stop-shop vedrørende moms. Det har således vist sig muligt

---

[174] Forslag til ændring af momsloven og forskellige andre love – fremsat 12. marts 2014.

[175] Vejledning om mini one stop-shoppen på momsområdet (udarbejdet af gemeraldirektoratet for beskatning og toldunion den 23. oktober 2013).

[176] Lov nr. 1726 af 27. december 2018 om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundene foretagenders overskud, momsloven og forskellige andre love, § 5, stk. 3, nr. 2.

på andre retsområder med en centralisering, hvorfor det med rimelig ligeledes må formodes at kunne fungere på området for direkte skatter i selskabsregi.

Formlen til fordelingen af beskatningsretten EU-landene imellem er identisk med formlen fra CCCTB-direktivet i 2011. formlen består, som tidligere nævnt af tre led, hvoraf 1/3-del af beskatningsretten fordeles efter, hvordan omsætningen har været i de forskellige medlemsstater dvs. beskatningen skal være der, hvor indtjeningen er genereret. Selvom formlen er udarbejdet i forbindelse med fremlæggelse af CCCTB-direktivet i 2011, minder leddet vedrørende omsætning på nogle punkter med ændringen i af momsreglerne i 2015, hvorefter momsen for nogle elektroniske ydelser skal afregnes efter, hvor slutbrugeren og dermed køberen er bosat. Dette afviger fra hovedreglen om, at det er momssatsen i sælgers land, der er udslagsgivende. Ligeledes kan begge disse forhold ses i lyset af BEPS, hvor OECD har vedtaget at arbejde for en minimering af *base erosion and profit shifting*.

2.5 ERFARINGER MED ET HALVT ÅRHUNDREDES DIREKTIVSTYREDE INDIREKTE SKATTER

CCTB- og CCCTB-direktiverne vedrører direkte skatter for selskaber. Det er ikke sikkert, at direktiverne nogensinde bliver vedtaget – måske fordi afgivelsen af den pågældende suverænitet er for stort et skridt for medlemsstaterne i EU. Dette vil altid være en politisk afvejning, og den beslutning, der virker som en umulighed i dag, er måske den helt rigtige løsning nogle år senere. Det kan på sin vis virke lidt besynderligt at der er så lidt fremdrift i forhold til vedtagelsen af CCTB-direktivet, og medlemsstaternes modvilje mod CCTB-forslaget. Den indirekte skat – moms – har siden 1978 været direktivstyret; først via sjette momsdirektiv fra 1977[177]og siden 2006[178] af momssystemdirektivet.

Danmark fik som et af de første lande i verden en generel merværdiafgift (moms), der trådte i kraft den 3. juli.[179] I perioden fra 1967 til 1978 omfattede momsloven uden undtagelse alle varer, hvorimod tjenesteydelser kun skulle pålægges moms, såfremt den pågældende tjenesteydelse positivt var nævnt i loven. I forbindelse med implementering af sjette momsdirektiv blev anvendelsesområdet for momsen udvidet

[177] Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivng om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftsstystem: ensartet beregningsgrundlag.

[178] Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

[179] Lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift.

til en generel momspligt for tjenesteydelser. Tjenesteydelser var herefter kun undtaget fra momspligt, såfremt den pågældende ydelse positivt var nævnt i momsloven.[180]

Hovedformålet med vedtagelsen af sjette momsdirektiv var en harmonisering af, hvordan og af hvad der skulle beregnes moms af. Rådet havde i 1970 besluttet, at en andel af medlemsstaternes finansielle bidrag til EF skulle beregnes på baggrund af den pågældende stats indtægt fra momsområdet. Det var derfor nødvendigt med en ens opgørelsesmetode i alle medlemslandene. Medlemsstaterne afregner i øjeblikket 0,3 pct. af momsberegningsgrundlaget til EU.[181]

Der var muligt for medlemsstaterne ved implementeringen af sjette momsdirektiv i en overgangsperiode at bibeholde momspligten på nogle varer og tjenesteydelser, selvom det var i strid med direktivet.[182] Der er fortsat ikke sket en fuld harmonisering på momsområdet, men dette vurderes ikke at give anledning til problemer. Ligeledes var vurderingen ved udarbejdelsen og vedtagelsen af momssystemdirektivet i 2006, at det var nødvendigt med en etapevis gennemførelse af ændringerne, hvorved staterne, erhvervsliv og befolkningen havde mulighed for at tilpasse sig de mærkbare konsekvenser, ændringen givetvis medfører på det budgetmæssige, økonomiske og sociale område.[183]

I forhold til denne afhandling er det relevant at gennemgå udviklingen af sjette momsdirektiv og momssystemdirektivet fra vedtagelsen i november 2006 og frem. Hvad er det for nogle forhold, der er ændret, korrigeret eller tilpasset den udvikling, der er sket i samfundet siden 2006. Der har siden 2006 været 20 ændringer af bestemmelserne i momssystemdirektivet.

I det oprindelige sjette momsdirektiv fra 1977 var der ikke en minimumsnormalsats, som medlemsstaterne skulle opkræve af de momspligtige transaktioner.[184] Dette blev ændret pr. 1. januar 1993, hvorefter minimumsnormalsatsen var 15 pct. Satsen på 15

---

[180] Juridisk vejledning 2019-2 D.A.1.4 momsens indførelse.

[181] Rådets afgørelse af 7. juni 2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (2007/436/EF), jf. art. 1, stk. 4.

[182] Juridisk vejledning 2019-2 D.A.1.4 momsens indførelse.

[183] Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, nr. 6 og 7.

[184] Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivng om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftsstystem: ensartet beregningsgrundlag, jf. art. 12, stk. 3.

pct. var gældende indtil den 31. december 1996.[185] Herefter bliver kravet om, at momssatsen minimum skal være 15 pct., forlænget i 1996,[186] 1999,[187] 2001[188] og 2005.[189] kravet om en minimumssats på 15 pct. endte med at være gældende indtil, at sjette momsdirektiv blev afløst af momssystemdirektivet.

Momssystemdirektivet trådte i kraft den 1. januar 2007.[190] Normalsatsen for moms var i momssystemdirektivet ligeledes fastsat til minimum at skulle være 15 pct. Igen var det kun for en midlertidig periode frem til 31 december 2010.[191] Minimumskravet til normalsatsen på 15 pct. er blevet midlertidigt forlænget to gange i 2010[192] og 2016.[193] I 2018 blev minimumskravet til normalsatsen gjort permanent, således at momssatsen i medlemslandene minimum skal være 15 pct.[194]

---

[185] Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992, tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne), jf. art. 1, stk. 1, nr. 1, litra a.

[186] Rådets direktiv 96/95/EF af 20. december 1996 om ændring af direktiv 77/388/EØF om det gælles merværdiafgiftssystem, med hensyn til merværdiafgiftens normalsats, jf. art. 1.

[187] Rådets direktiv 1999/49/EF af 25. maj 1999 om ændring af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem, med hensyn til standardsatsen, jf. art. 1.

[188] Rådets direktiv 2001/41/EF af 19. januar 2001 om ændring, for så vidt angår anvendelesperioden for minimumsniveauet for normalsatsen, af sjette direktiv 77/338/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem, jf. art. 1.

[189] Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005 om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår anvendelsesperiode, jf. art. 1.

[190] Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, jf. art. 413.

[191] Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, jf. art. 97, stk. 1.

[192] Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår varigheden af forpligtelsen til at overholde et minimumsniveau for normalsatsen, jf. art. 1.

[193] Rådets direktiv (EU) 2016/856 af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgitssystem, for så vidt angår varigheden af forpligtelsen til at overholde et minimumsniveau for normalsatsen, jf. art. 1.

[194] Rådets direktiv (EU) 2018/912 af 22. juni 2018 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår forpligtelsen til at overholde et minimumsniveau for normalsatsen, jf. art. 1.

Der gik 15 år fra ikrafttrædelsen af sjette momsdirektiv den 1. januar 1978,[195] til der pr. 1. januar 1993 blev indført en minimumsgrænse for momssatsen. Der gik yderligere cirka 25 år, før denne sats blev gjort permanent, forstået på den måde, at der ikke er fastsat en udløbsdato, men satsen kan ændres, jf. den relevante procedure, hvis der er enighed om dette.

Udviklingen i kravet til en minimumssats er interessant på flere punkter i forhold til CCTB- og CCCTB-direktiverne. Det viser, at ændringer somme tider tager lang tid. Ligeledes kan der ved nogle ændringer med fordel anvendes små skridt, således at tiden arbejder for, at det, der engang var et stort skridt; senere findes ganske naturligt.

En interessant "institution" inden for det momsretlige område er Momsudvalget.[196] Momsudvalget er et forum, hvor repræsentanterne fra medlemsstaterne og Kommissionen kan udveksle synspunkter vedrørende fortolkningen af bestemmelserne i momssystemdirektivet. Dette er blandt andet for at sikre en ensartet fortolkning og anvendelse af reglerne i de forskellige medlemslande.[197]

Det er et krav, at formanden for momsudvalget er en person, som repræsenterer Kommissionen og ikke en af medlemsstaterne. [198] Der er i momssystemdirektivet nogle valgmuligheder i forbindelse med implementeringen i de enkelte medlemsstater. Det kan være et krav, at en medlemsstat skal orientere eller have godkendelse fra momsudvalget, hvis medlemsstaten ønsker at benytte en sådan given mulighed.[199]

Momsudvalget behandler ud over de direktivbestemte sager ligeledes sager på opfordring fra formanden eller de øvrige medlemmer.[200] Momsudvalget har fra 1977 udsendt en række guidelines. Disse guidelines er ikke retsakter, og EU-Domstolen eller Kommissionen er derfor ikke bundet af dem. De er vedtaget med forskellig stemmemajoritet, dvs. der kan være en eller flere fortolkninger af en given

---

[195] Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivng om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftsstystem: ensartet beregningsgrundlag, jf. art. 1.

[196] Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, jf. art. 398.

[197] Juridisk vejledning D.A.1.4 – Momsens indførelse.

[198] Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, jf. art. 398, nr. 2.

[199] Juridisk vejledning D.A.1.4 – Momsens indførelse.

[200] Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, jf. 398, nr. 4.

bestemmelse. Det er kun, hvis en guideline er vedtaget med enstemmighed, at et skattesubjekt kan forvente en ensartet fortolkning i alle medlemsstaterne.[201] I sidste ende sikrer EU-Domstolen en ensartet fortolkning af bestemmelserne, når en given problemstilling vedrørende en artikel i momssystemdirektivet har været forelagt som et præjudicielt spørgsmål.

Både direkte og indirekte skatter har til formål at sikre statskassen et provenu. Det forventes, at selskabsskatten indbringer Danmark et beløb på cirka 62 mia. DKK i 2020.[202] Statens indtægter fra moms forventes at udgøre cirka 225 mia. DKK i 2020.[203] Staten forventer et samlet provenu fra direkte og indirekte skatter i 2020 på 1.013 mia. DKK.[204] I 2018 var det 10 koncerner, der stod for cirka en tredjedel af selskabsskattebetalingerne.[205] Selskabsskatten bidrager cirka med 6,1 pct. af de samlede skatteindtægter i Danmark. Dette er en lille smule under, hvad selskabsskatten gennemsnitlig bidrog med i EU landene generelt i 2017, hvor selskabsskatten gennemsnitlig bidrog med 6,8 pct. af de samlede skatteindtægter i EU-landene. Den gennemsnitlige nominelle selskabsskattesats i EU-landene var i 2017 21,2 pct.[206]

Det må derfor med rimelig antages, at momsindtægterne i de øvrige EU-lande ligeledes bidrager væsentligt mere til de offentlige finanser end selskabsskatten gør, det kan derfor undre, hvorfor der er den politiske modstand mod CCTB- og CCCTB-direktiverne.

---

[201] Juridisk vejledning D.A.1.4 – Momsens indførelse.

[202] Skatter – provenuet af person- og selskabsskatter – Oversigt over provenuet af indkomstskatter i årene 2013-2020 fordelt på de enkelte skattearter – pressemeddelse fra Skatteministeriet den 9. januar 2020.

[203] Afgifter – provenuet af afgifter og moms – oversigt over provenuet af afgifter i årene 2013-2020 fordelt på de enkelte afgiftstyper – pressemeddelse fra Skatteministeriet den 4. februar 2020.

[204] Skatter – provenuet af person- og selskabsskatter – Oversigt over provenuet af indkomstskatter i årene 2013-2020 fordelt på de enkelte skattearter – pressemeddelse fra Skatteministeriet den 9. januar 2020 og Afgifter – provenuet af afgifter og moms – oversigt over provenuet af afgifter i årene 2013-2020 fordelt på de enkelte afgiftstyper – pressemeddelse fra Skatteministeriet den 4. februar 2020.

[205] Ti selskaber betaler over en tredjedel af al selskabsskat – Børsen den 27. februar 2020.

[206] Rainer Bräutigam, Christoph Spengel m.fl. i The Development of Coporate Tax System in the European Union from 1998 to 2017: Qualitative and Quantitative Analusis, Intertax, vol. 37, issue 6 & 7

Det er for Danmarks vedkommende cirka 22 pct. af provenuet fra de direkte og indirekte skatter, der stammer fra momsområdet. De danske politikere kan derfor med det nuværende skattetryk reelt ikke bestemme over en væsentlig del af indtægterne, idet indtægten er underlagt momssystemdirektivet og dermed reguleres af EU.

Hvis der ses på udviklingen i for moms-området, kan det blot ved denne korte gennem ses, at udviklingen sommetider kan tage en del år. Der var f.eks. ikke nogen minimumssats de første 15 år, hvor sjette momsdirektiv var gældende. Dette svarer ligeledes til, at der i CCTB- og CCCTB-direktivet ikke er nogen fastlæggelse af skatteprocenten, men kun opgørelse og konsolidering, hvorefter medlemsstaterne selv fastlægger hvilken skattesats, der skal anvendes på den del af CC(C)TB-skatteprovenuet, der tilfalder det pågældende medlemsland.

Der gik cirka 40 år før der blev vedtaget en minimumssats i momssystemdirektivet på 15 pct. Minimumssatsen på 15 pct. havde allerede været gældende i 25 år, men det havde været gennem denne periode kun været midlertidigt gældende i 2-3 år, hvorefter der skulle vedtages en ny forlængelse af minimumssatsen. Hvorvidt denne metode vil blive anvendt i forhold til at indføre en minimumsskatteprocent for de selskaber, der er omfattet eller frivilligt tilvælger CC(C)TB-beskatning er muligt, men det vil selvfølgelig være en politisk beslutning.

Hvis begge direktiver bliver vedtaget i 2021 og vedtagelsen af en minimumsskattesats følger, den udvikling der var på momsområdet, vil det være i 2036, at der indføres en midlertidig CCCTB-skattesats, denne sats vil være gældende i 2-3 år, hvorefter det skal besluttes om satsen skal være gældende i endnu 2-3 år. Først i 2061 vil denne skattesats blive gjort permanent. Dette illustrerer, at nogle ting tager lang tid, og de politikere, der eventuelt vedtager CCTB- og CCCTB-direktivet ikke nødvendigvis vil være de samme, der vedtager en endelig minimumssats for beskatning af selskaber 40 år senere.[207]

Det er redegjort for, hvor meget selskabsbeskatningen bidrager provenumæssigt med til den danske statskasse i forhold til, hvor meget momsprovenuet er. Det er ikke en del af denne afhandlings formål at undersøge, hvordan denne fordeling mellem selskabsskatteprovenuet og momsprovenuet er i de øvrige EU-lande. Afhandlings arbejdshypotese har udgangspunkt i, at der er sket en indirekte harmonisering af de centrale skattebegreber vedrørende skattepligtige indtægter, skatteneutrale og det skattemæssige driftsomkostningsbegreb. Momsområdet har derimod været genstand

[207] Der er ikke forhold, der pt. indikerer af en vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktivet står højt på prioriteringslisten i EU. Henset til, at arbejdet med CCCTB-direktivet blev påbegyndt i 2001 og her 20 år senere endnu ikke er vedtaget viser, at trods vedtagelse af BEPS i OECD-regi og vedtagelse af skatteundgåelsesdirektiverne er denne direkte harmonisering af opgørelsesmetode, senere konsolidering og måske endeligt en minimumssats en stor beslutning, der griber ind i, hvad det vil sige at være en suveræn stat.

for direkte harmonisering i mere end 40 år, idet området er en del af finansieringen af EU. Den indirekte harmonisering, der antageligvis har været vedrørende direkte skatter har, set fra EU alligevel haft behov for nogle justeringer ved hjælp af direkte harmoniseringer vedtaget af EU f.eks. skatteundgåelse direktiver, fusionsskattedirektivet etc. EU har dermed allerede grebet ind i, det skatteprovenu medlemsstaterne har på området fra selskabsbeskatningen.

En stor del af Danmarks indtægter er i dag reguleret af EU gennem momssystemdirektivet. En vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktiverne vil øge EU's indflydelse på det danske skatteprovenu, om end det reelt vil være minimalt, hvor meget der magt der vil blive overdraget til EU. Det forventes, at 50-60 danske virksomheder vil være tvunget til at anvende CCTB- og CCCTB-reglerne. Det er som tidligere nævnt 10 koncerner, der betaler omkring 1/3-del af den danske selskabsskat alle disse to koncerner må med rimelig antages at have en omsætning der gør, at de vil blive omfattet af reglerne. Det vil dermed være minimum 20 mia, kr., der overgår til beskatning efter CCTB- og CCCTB-direktivet. Det udgør cirka 10 pct. af indtægterne fra moms.

Der sker løbende en tilpasning af reglerne i momssystemdirektivet. Nogle af disse regelændringer er givetvis afhængig af, hvilket udviklingstrin EU-retten er nået til. Det viser ligeledes omvendt, at når et direktiv er vedtaget og implementeret i lovgivning i medlemslandene kan der sagtens fortsat ske tilpasninger. Dette svarer ligeledes til, at bemærkningen af bekendtgørelsen til statsskatteloven af 1903, der er citeret på side 24, at intet system er fuldkommet, men der tilføjes nye regler, hvor udviklingen har vist, at det er nødvendigt.

Selvom ændringer af momssystemdirektivet følger den særlige lovgivningsprocedure i TEUF art. 113, hvor ændringerne kræver enstemmighed, har medlemslandene gennem de seneste årtier været villige til at ændre momssystemdirektivet og en række punktafgifter, således harmoniseringen vedrørende momsområdet kun er blevet øget gennemårene.[208]

Udviklingen i sjette momsdirektiv og senere momssystemdirektivet har vist, at citatet fra arbejdet med den første statsskattelov har sin gyldighed i dag og forfatteren tillader sig at antage, at citatet også fremadrettet vil have sin gyldighed på både direkte og indirekte skatter. Det forslag, der ligger fra EU-kommissionen fra 2016 vedrørende CCTB- og CCCTB-direktiverne er et forslag. Der er givetvis fejl og mangler. Det er diskuteret om fordelingsformelen passer bedre til et industrisamfund end det samfund, der er nu, men det er måske den bedste fordeling pt., men og 5, 10 eller 40 år kan det sagtens være, at fordelingsformlen må ændres, således omsætningen har en større vægt, som det er tilfældet i mange af staterne i USA, jf. afsnit 2.1.2.3. Det har EU vist

[208] Hanno Kube & Ekkehart reimer m.fl. i Tax Policy: Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States, EC Tax review 2016/ 5-6.

evne og vilje til på område for indirekte skatter — kun fremtiden kan vise, hvorvidt EU har samme evne og vilje, hvis CCTB- og CCCTB-direktivet bliver vedtaget.

3 HVEM ER OMFATTET AF CCTB-DIREKTIVET?

CCTB-direktivet er møntet på koncerner inden for EU. Det vil altid være en politisk beslutning, hvilke kriterier der skal opfyldes, for at der foreligger en koncernforbindelse mellem to selskaber. CCTB-direktivet adskiller sig på nogle områder fra SEL § 31 C, der som bekendt definerer de koncerner, der er omfattet af sambeskatningsreglerne, men der er også områder, hvor der er sammenfald mellem bestemmelserne.

I dansk skatteret er der som bekendt ikke et generelt koncernbegreb; derimod er der en række forskellige koncernbegreber i forhold til en given skatteretlig problemstilling.[209] CCTB-direktivet har ligeledes flere koncerndefinitioner, der er tilpasset den materielle problemstilling. Der er én definition i CCTB-direktivet i forhold til skattefrit udbytte og en anden definition i forhold til, hvornår et selskab skal betragtes som en del af en koncern, hvor alle selskaber i koncernen er tvunget til at benytte reglerne i CCTB-direktivet.

Formålet med CCTB-direktivet er, at der i EU indføres et fælles system, der danner regelgrundlag for beskatning af visse selskaber.[210] Dette kan være koncerner, der er tvunget til at følge reglerne eller koncerner, der frivilligt har valgt at anvende reglerne i CCTB-direktivet.

Hvad enten koncernerne har valgt at følge direktivet frivilligt eller er tvunget til det, har det den konsekvens, at selskaberne i koncernen ophører med at være undergivet nationale selskabsskatteregler i det EU-land, hvor selskabet er hjemmehørende, hvis området er reguleret af CCTB-direktivet.[211] Det må betyde, at det er fast driftssteds definitionen i CCTB-direktivet, der finder anvendelse og ikke fast driftssted definitionen i dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået med øvrige EU-lande.

I 2011 blev forslaget til CCCTB-direktivet fremsat. Dette direktivforslag blev i 2016 afløst af to nye forslag, nemlig: 1) CCTB-direktivet og 2) CCCTB-direktivet.

---

[209] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 2, 8 udg., side 407 og Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 376.

[210] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 1, nr. 1.

[211] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 1, nr. 2.

Opdelingen fra ét til to direktiver skyldes det forhold, at det vurderes nemmere politisk at gennemføre forslaget i to trin frem for ét.[212]

En væsentlig ændring mellem direktivforslaget fra 2011[213] og CCTB-direktivforslaget fra 2016 er, at det for nogle koncerner ikke længere er frivilligt, hvis CCTB-direktivet bliver vedtaget i sin nuværende form, om de vil benytte reglerne i CCTB-direktivet. Koncerner, der opfylder følgende fire kumulative betingelser, skal i forbindelse med indkomstopgørelsen anvende CCTB-direktivet: [214]

a) Selskaber, der er organiseret som ApS og A/S. Ligeledes er andre selskabsformer, der er skattepligtige, jf. SEL, også omfattet, det vil sige alle øvrige kapitalselskaber, herunder S.M.BA. [215] [216]
b) Selskabet er omfattet af beskatning efter SEL eller en tilsvarende senere indført skat. Selskaber, der har aktiviteter omfattet af kulbrinteskatteloven, vil antagelig også være omfattet af direktivet. [217]
c) Koncernen har en samlet omsætning på mere end 750 millioner euro.[218]
d) Selskabet opfylder CCTB-direktivets betingelser for at være et moderselskab eller et kvalificeret datterselskab. Ligeledes finder direktivet anvendelse for selskaber, der har et eller flere faste driftssteder i en af de andre EU-medlemsstater.

I forhold til punkt c er den præcise ordlyd:

Det er i regnskabsmæssig henseende en del af en konsolideret koncern med samlede konsoliderede indtægter på over 750.000.000 euro i det regnskabsår, der går forud for det relevante regnskabsår.

I CCTB-direktivets art. 4, hvor begreber defineres, er der ikke en definition af konsolideres koncern. Det er derimod en definition af begrebet konsolideret koncern

---

[212] Referat af 40. Europaudvalgsmøde den 17. maj 2017, side 1132.

[213] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), jf. ark. 6.

[214] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 2, nr. 1.

[215] BILAG til Forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016) bilag 1, litra f.

[216] De øvrige selskaber og selskabsformer, der er omfattet, er oplistet i SEL § 1, stk. 1 nr. 2

[217] BILAG til Forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), bilag 2.

[218] 5.587,5 mio. DKK ved en vekselkurs på 7,45.

i regnskabsmæssig henseende, dette begreb anvendes i CCTB-direktivets art. 13, stk. 4. CCTB-direktivets art. 13 har overskriften: regel om begrænsning af rentebetalinger.

Et konsolideret regnskab er et regnskab udarbejdet i overensstemmelse med IFRS-standarderne eller et nationalt regnskabssystem.[219] Begrebet *konsolideret koncern i regnskabsmæssig henseende* anvendes til at fastlægge, hvornår et selskab er et uafhængigt selskab.

Det forhold, at det ikke i direktivet er nærmere defineret, hvad en konsolideret koncern er i forhold til konsolideringen i CCTB-direktivets art. 2 giver anledning til at overveje, om det er IAS 27 eller IFRS 10, der skal anvendes som fortolkningsbidrag til koncerndefinitionen i CCTB-direktivet.

Det er givetvis ikke et enten eller, idet CCTB-direktivet selv angiver, at der kan anvendes IFRS eller et nationalt regnskabssystem, dette vil i Danmark være årsregnskabsloven, hvor koncerndefinitionen følger IAS 27.[220] Det fremgår af forarbejderne[221], at dette er valgt, således der er overensstemmelse mellem den selskabsretlige og regnskabsretlige koncerndefinition. [222] Ligeledes følger koncerndefinitionen i SEL § 31 C IAS 27, idet dette blev tilføjet efter 2. behandlingen af L 171,[223] således der er overensstemmelse mellem koncerndefinitionen regnskabs-, selskabs- og skatteretligt. IFRS 10 er sidenhen blevet fortolkningsbidrag til koncerndefinitionen i årsregnskabsloven, men lovgiver har ved bemærkningerne i lovforslaget anført, at det ikke ventes at give nogen reel forskel.[224]

Det kan derfor både være IAS 27 eller IFRS 10, der skal anvendes som fortolkningsbidrag til, hvornår der foreligger en koncern, idet det fremgår af CCTB-direktivet, at der tages udgangspunkt i en *konsolideret koncern i regnskabsmæssig henseende*. Det vil derfor være koncernens valgte regnskabsstandard, der bliver

---

[219] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 4, nr. 10

[220] Gitte Søgaard: koncernbegrebet Selskabs- og regnskabsrettens koncernbegreber, 1. udgave, side 325 ff.

[221] L 171 (samling 2008/09) Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven, lov om finansiel virksomhed og forskellige andre love. (Ændringer som følge af selskabsloven), jf. § 1, nr. 36.

[222] L 171 (samling 2008/09) Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven, lov om finansiel virksomhed og forskellige andre love. (Ændringer som følge af selskabsloven), punkt 2.4.5

[223] Besvarelse af spørgsmål 8 ad L 170 og 171 stillet af Erhvervsudvalget den 20. april 2009, efter ønske fra af Jesper Petersen (SF).

[224] Indsigt i årsregnskabsloven, EY's praktiske guide til forståelse af loven, 7. udgave 2020/21, side 302.

udslagsgivende for, hvad EU-domstolen skal anvende ved fortolkning af, om der foreligger en koncern.

Iværksætterselskaber udgør en delmængde af anpartsselskaberne. Muligheden for at stifte nye iværksætterselskaber blev afskaffet den 15. april 2019,[225] og de allerede stiftede iværksætterselskaber skal senest den 15. oktober 2021 være om registreret til anpartsselskaber.[226] Det fremgik af den dagældende selskabslov, at iværksætterselskaber skulle anvendelse lovens regler vedrørende anpartsselskaber, medmindre andet fremgik af §§ 357 a-d. Ligeledes beskattes iværksætterselskaberne efter SEL, derved har et iværksætterselskab mulighed for at anvende reglerne om CCTB-beskatning, hvis det er trådt i kraft før den 15. april 2021.[227]

Selskaber hjemmehørende uden for EU er ikke omfattet af direktivet. Sådanne selskabers faste driftssteder inden for EU er omfattet, såfremt betingelserne b, c og d er opfyldt for det eller de faste driftssteder tilhørende et sådant selskab. EU-Kommissionen udarbejder årligt en liste over, hvilke selskabsformer i tredjelande, hvis faste driftssteder er beliggende i EU, som er omfattet af direktivet.[228]

Det er muligt for et selskab, der opfylder betingelserne a og b, men ikke opfylder betingelserne c og d, frivilligt at tilvælge CCTB-direktivet i forbindelse med opgørelse af sin skattepligtige indkomst. Et sådant tilvalg vil også gælde selskabets

---

[225] Lov nr. 445 af 13. april 2019 om ændring af selskabsloven og årsregnskabsloven (afskaffelse af iværksætterselskaber og nedsættelse af minimumskrav til anpartsselskabers selskabskapital).

[226] L 2020-12-29 nr 2199 Ændring af selskabsloven og lov om bemyndigelse til midlertidig fravigelse af virksomheders pligter på selskabs- og regnskabsområdet i forbindelse med covid-19 (Lempeligere krav til omregistrering af iværksætterselskaber til anpartsselskaber og bemyndigelse til midlertidig fravigelse af bestemmelser om fysisk fremmøde ved generalforsamling i virksomheders vedtægter eller tilsvarende aftaler i forbindelse med covid-19 m.v.), jf. § 2, stk. 2

[227] Den 15. oktober 2021 er som bekendt den dato, inden hvilken samtlige iværksætterselskaber skal være opløst, men det er muligt, at mange af dem rent faktisk vil komme til at eksistere også et stykke tid derefter. I skrivende stund diskuteres endog retspolitisk, om yderligere forlængelse skal kunne finde sted, og hvorvidt tvangsopløsning overhovedet bør anvendes. I yderste konsekvens kan lovgivningsmagten vende 180 grader og atter tillade oprettelse af iværksætterselskaber – hvorefter nettovirkningen af loven fra 2019 alene har været et midlertidigt stop for stiftelse af iværksætterselskaber (samt en unødvendig opløsning eller omdannelse af et antal eksisterende iværksætterselskaber, tilhørende særligt lovlydige selskabsdeltagere).

[228] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011) art. 2, nr. 2.

faste driftssteder i andre EU-lande. Dermed kan et dansk selskab, som kun har aktiviteter i Danmark, også vælge at lade sig beskatte efter reglerne i direktivet. Et frivilligt tilvalg af beskatning efter reglerne i CCTB-direktivet er gældende for fem år. Der sker automatisk forlængelse, medmindre selskabet positivt tilkendegiver, at regelsættet ikke længere ønskes anvendt. Det er en betingelse, at kravene i a og b er opfyldt ved hver forlængelse.[229]

I betænkningen udarbejdet af Økonomi- og Valutaudvalget foreslår udvalget, at der ikke skal være en bindingsperiode på fem år.[230] Denne ændring bør givetvis læses sammen med ændringen om, at tærskelværdien på 750.000.000 mio. euro skal udfases i løbet af en periode på maksimalt syv år. Hvis tærskelværdien ændres til nul euro for, hvornår direktivet skal anvendes af konsoliderede koncerner, giver det ikke mening at have en bindingsperiode indskrevet i direktivet i forhold til et frivilligt tilvalg.

Et enkeltstående dansk selskab, det kan være den lokale tømrermester, har mulighed for frivilligt at tilvælge beskatning efter regelsættet i CCTB-direktivet[231] og dermed vælge et regelsæt, der er underlagt EU-Domstolens kontrol, samt muligheden for at forelægge denne et præjudicielt spørgsmål, såfremt der er behov herfor i forbindelse med en tvist med skattemyndighederne.

I forhold til ændringsforslaget fra Økonomi- og Valutaudvalget er det stadig muligt for et enkelt stående selskab at tilvælge CCTB-direktivet til opgørelse af selskabets skattepligtige indkomst.[232] Et sådant selskab vil dermed ifølge ændringsforslaget kun være bundet til det aktive tilvalg af CCTB-direktivet i et år adgang. Dette vil på sin vis svarer til det – i teorien – årlige valg, ejeren af en personlig dreven virksomhed skal foretage hvert år, idet det er muligt i dansk skatteret at vælge mellem reglerne i PSL, VSO og KAO ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[233]

Hvis et rederi opfylder de fire betingelser, er det kun omfattet af direktivet, såfremt det ikke er underlagt en speciel skatteordning. I Danmark er det muligt for rederier,

---

[229] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 2, nr. 3.

[230] Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 24

[231] orslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011) art. 2, nr. 3.

[232] Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 24

[233] Et fravalg af VSO (virksomhedsskatteordningen) vil kunne udløse beskatning af opsparet overskud, hvorved det årlige valg af beskatningsform for nogle personlig drevne virksomheder ikke er reelt valg imellem de tre metoder.

der er skattepligtige efter selskabsskatteloven, at lade sig beskatte efter tonnageskatteloven.[234]

Økonomi- og Valutaudvalget foreslår ligeledes, at denne bestemmelse vedrørende rederier skal udgå.[235] Hvis denne formulering bliver vedtaget og formuleringen vedrørende, at alle koncerner skal være omfattet af CCTB-direktivets regler i løbet af en periode på maksimalt syv år, vil det betyde, at rederier beliggende i Danmark, der beskattes efter reglerne i tonnageskatteloven[236] vil overgå til CCTB-direktiv beskatning og dermed en almindelig selskabsbeskatning, hvor det er det driftsmæssige resultat, der beskattes og ikke et skattegrundlag opgjort på baggrund af rederiets samlede nettotonnage.[237]

Det vil være en politisk beslutning om, hvilken af de to formuleringer, der ender med at blive vedtaget i et endeligt CCTB-direktiv. Tonnageskatteordenen ligger indenfor de retningslinjer, der er vedrørende statsstøtte til søtransportsektoren. På det tidspunkt, hvor Danmark indførte tonnagebeskatning, var der ligeledes tonnagebeskatning i følgende EU-lande: Belgien, Holland, Irland, Storbritannien, Grækenland, Finland, Spanien, Portugal, Frankrig og Tyskland.[238] Danmark er dermed ikke det eneste land, der har en tonnageskatteordning og det bliver interessant at se, hvorvidt rederier er omfattet af et endeligt vedtaget CCTB-direktiv eller om de pågældende lande med tonnagebeskatning vil forsøge at få gennemført, at rederier ikke skal være omfattet af CCTB-direktivet.

I forbindelse med konsolideringen af en koncern er det kun selskaber, som opfylder kriterierne for at indgå i den skattemæssige koncern, jf. CCTB-direktivet, der skal medtages. I en koncern, der har ét datterselskab med rederiaktiviteter og andre datterselskaber med ikke-rederiaktiviteter, skal datterselskabet med rederiaktiviteterne medtages i koncernen ved opgørelsen af de samlede indtægter i koncernen.[239]

---

[234] Lovbekendtgørelse nr. 945 af 6. august 2015 nr. 945 om beskatning af rederivirksomhed, jf. § 1.

[235] Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 25

[236] N. Mou Jacobsen i SR.2004.86 Tonnageskat – beskatning af rederivirksomhed.

[237] Lovbekendtgørelse nr. 945 af 6. august 2015 nr. 945 om beskatning af rederivirksomhed, jf. § 15.

[238] N. Mou Jacobsen i SR.2004.86 Tonnageskat – beskatning af rederivirksomhed.

[239] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 2, nr. 4.

Dermed kan omsætningen i et datterselskab med rederiaktiviteter være udslagsgivende for, at en koncern bliver tvunget til at anvende reglerne i CCTB-direktivet, selvom det pågældende datterselskab efterfølgende ikke skal opgøre sin skattepligtige indkomst på baggrund af direktivet.

Ovenstående overvejelser vedrørende et datterselskab med rederiaktiviteter vil ikke være relevant, hvis Økonomi- og Valutaudvalgets holdning vedrørende rederidrift bliver omfattet af CCTB-direktivet, idet et datterselskab med rederidrift blot skal indgå på helt normal vis i den konsoliderede koncern.

Et skattesubjekt, der besidder interesser i en skattemæssigt transparent enhed, skal medtage disse i skattegrundlaget. Den transparente enheds indkomst opgøres efter reglerne i CCTB-direktivet. Når det skal afgøres, om et skattesubjekt er transparent eller ej, er det reglerne i den medlemsstat, hvor den pågældende enhed er placeret, der er afgørende for, om det pågældende skattesubjekt er transparent eller ej.[240]

Transaktioner mellem et skattesubjekt og en transparent enhed, hvor skattesubjektet har interesser i den transparente enhed, skal ikke medtages ved opgørelsen af skattesubjektets andel af den transparente enhed. Sådanne transaktioner anses som udgangspunkt for at være gennemført til priser, der svarer til armslængdeprincippet.[241]

Skattesubjektet har ret til nedsættelse for dobbeltbeskatning, hvis den transparente enhed har indtægter, der eksempelvis er beskattet ved kilden. Det er art. 55 i CCTB-direktivet, der fastlægger reglerne for lempelse af dobbeltbeskatning.[242]

Et skattesubjekt har ret til en nedsættelse af skatten, hvis indkomsten er beskattet ved kilden i en anden medlemsstat eller tredjeland. Dette gælder dog ikke indkomst, der er fritaget for beskatning efter CCTB-direktivet.[243] Denne type transaktioner uddybes i afsnit 5.9 Ved beregning af fradraget i skattetilsvaret reduceres indkomstbeløbet ligeledes med de dertil hørende fradragsberettigede udgifter.[244]

Det gælder dog, ligesom det er tilfældet i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og i den supplerende danske Creditlempelses regel i LL § 33, at creditlempelsen ikke kan overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i den fremmede stat beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten, jf. LL § 33, stk. 1, 3. pkt. Med

---

[240] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 62, stk. 1.

[241] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 62, stk. 2.

[242] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 62, stk. 3.

[243] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 55, stk. 1.

[244] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 55, stk. 2.

enkelte lande, typisk lande under økonomisk udvikling, kan der dog i en begrænset periode være en lempelse, som er en creditlempelse, men som midlertidig fungerer som en exemtionlempelse, som oftest, som oftest betegnes *macthing credit*. En sådan lempelse, svarer til LL § 33, men med udkobling af § 33, stk. 1, 2. pkt. i modsætning til sådanne dobbeltbeskatningsoverenskomster giver LL § 33 kun mulighed for traditionel creditlempelse, dvs *maksimeret creditlempelse*.

I Danmark kan to selvstændige koncerner blive sambeskattet, såfremt en fond opfylder betingelserne for at være et "moderselskab". Fonden indgår ikke i sambeskatningskredsen, men det gør begge de to koncerner. I CCTB-direktivet er fonde ikke nævnt, hvilket alt andet lige må betyde, at en fond ikke kan skabe sambeskatning mellem to selvstændige koncerner, der er ejet af fonden.

3.1 KONCERNBEGREBET I CCTB

EU har tidligere via moder-/datterselskabsdirektivet formuleret en koncerndefinition. Ligeledes indeholder koncernregnskabsdirektivet en koncerndefinition. Yderligere indeholder rente- og royaltydirektivet en definition af fast driftssted og af associeret virksomhed. CCTB-direktivet indeholder endnu en koncerndefinition, hvilket vil blive behandlet i de følgende afsnit.

EU har derned ligesom Danmark forskellige skattemæssige koncerndefinitioner i forhold til, hvilke materielle problemstillinger der skal reguleres.

Formålet med afsnittende 3.1.1 og 3.1.3 er at redegøre for den definition, der er anvendt i CCTB-direktivet for et moderselskab og et fast driftssted. Dette er relevant, idet CCTB-direktivets anvendelsesområde omfatter de to begreber.

Redegørelsen skal anvendes til at vurdere, om et dansk moderselskab skal medtage de samme datterselskaber og faste driftssteder efter reglerne i hhv. CCTB-direktivet og frivillig international sambeskatning efter SEL § 31 C.

I de danske regler i SEL § 31 C indgår faste ejendomme beliggende i udlandet ligeledes i den internationale sambeskatning. Dette er ikke tilfældet med CCTB-reglerne. Der vil alene af den grund være en forskel i, hvad der skal medregnes ved opgørelsen af, hvem der er omfattet af reglerne for CCTB-direktivet og frivillig international sambeskatning, jf. SEL § 31 C.

De nuværende danske regler i SEL § 31 C, der som bekendt følger IAS 27, giver mulighed for, at en koncern på nogle punkter selv kan beslutter, hvorvidt et selskab skal være omfattet eller ej. Det vil er interessant at belyse, hvorvidt dette ligeledes må formodes at gøre sig gældende med koncerndefinitionen i CCTB-direktivet.

3.1.1 MODERSELSKAB

Et moderselskab er et selskab, der enten direkte eller indirekte har råderet over mere end 50 pct. af stemmerettighederne og en ejerandel på mere end 75 pct. af datterselskabets kapital, eller ejerskab over mere end 75 pct. af rettighederne til del i datterselskabets overskud. [245]

Formuleringen i EU-kommissionens udkast til artikel 3, stk. 1, litra a i CCTB-direktivet er:

a) Råderet over mere end 50 % af stemmerettighederne og

Økonomi- og Valutaudvalget, samt parlamentet ønsker en formulering af artikel 3, stk. 1, litra a på følgende måde:[246]

a) Ret til at udøve stemmerettigheder på over 50 %, og

Det kan være svært at se, at der er en materiel forskel på de to formuleringer. Råderet over mere end 50 pct. af stemmerettigheder kræver ikke nødvendigvis ejerskab af de pågældende stemmerettigheder, idet der kan være ejeraftaler m.v., der gør, at en aktionær har råderet over mere end 50 pct. af stemmerettighederne. Det samme gør sig gældende med formuleringen vedrørende ret til at udøve stemmerettigheder på over 50 pct.

Et selskab, der har råderet over mere end 50 pct. af stemmerettighederne i et underliggende selskab, anses for at besidde det underliggende selskabs stemmerettigheder 100 pct.

Et selskab, der skal beregne den samlede ejerandel i et underliggende selskab, skal medtage direkte og indirekte ejede kapitalandele i beregningen. Dette gælder ligeledes ved beregningen af retten til andel af det underliggende selskabsoverskud. Dette gør sig ligeledes gældende, selvom det indirekte ejerskab er gennem et selskab, der er hjemmehørende uden for EU. [247]

---

[245] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016) art. 3, stk. 1.

[246] Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 30 og Europa-Parlamentets lovgivningsmæssige beslutning af 15. marts 2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag. Ændringsforslag 26.

[247] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016) art. 3, stk. 2.

Det er dermed det reelle ejerskab, der er fokus på, og det er således ikke muligt at bryde koncernforbindelsen ved indsættelse af et mellemholdingselskab hjemmehørende uden for EU.

Der er som før nævnt to kumulative led, der skal være opfyldt, før der er et moder-/datterforhold i CCTB-sammenhæng. Det første led er rådighed over mere end 50 pct. af stemmerne. Denne råderet må være sammenlignelig med SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1. Denne bestemmelse i SEL omhandler, at et selskab har råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af aftale med andre investorer.

Det må derfor også antages, at et selskab, der ikke ønsker at være CCTB-koncernforbundet med et andet selskab, kan undgå dette ved en ejeraftale eller udformning af vedtægterne. Det kan eksempelvis være med krav om enighed ved væsentlige beslutninger, eller at alle investorer har ret til ét bestyrelsesmedlem, uanset ejerandel.

Hvis det pågældende selskab er omfattet af den danske selskabslov, og dermed også af reglen i § 82, hvor efter en ejeraftale ikke binder selskabet eller dets generalforsamling, må man nødvendigvis spørge, om dette påvirker det forannævnte om muligheden for at koble koncernforbindelsen ud gennem dertil egnede klausuler i en ejeraftale. Svaret herpå må være, at den nævnte mulighed for udkobling af koncernforbindelsen også består i disse situationer. Årsagen hertil er, at koncernforbindelsen, som hidrører fra EU's regnskabsretlige regler, der atter hidrører fra IAS 27, ikke blot tillader, men direkte kræver, at virkningen af en ejeraftale indbefattes ved bestemmelsen af, om der foreligger et koncernforhold eller ej, og denne bestemmelse er uafhængig af den danske selskabslov § 82. Det er ikke selskabslovens § 82, der herved fingerer som *lex specialis* i forhold til kocernreglen; det er omvendt.

Det må derfor også antages, at en et selskab, der ikke ønsker at være CCTB-koncernforbundet med et andet selskab, kan undgå dette ved hjælp af en ejeraftale eller udformningen af vedtægterne. Dette gør sig gældende, hvis en koncern vælger at anvende et nationalregnskabssystem, jf. direktivets art. 2, stk. 1, litra c, jf. art. 4, nr. 10. Dette vil for et dansk selskab være årsregnskabsloven, hvor koncerndefinitionen, som nævnt på side 85 følger IAS 27.

Det andet kumulative led, der skal være opfyldt, før der foreligger et moder-/datterforhold, er en ejerandel på mere end 75 pct. eller en rettighed til mere end 75 pct. af overskuddet fra det underliggende selskab. Dette led har den konsekvens for selskaber med forskellige kapitalklasser, at det vil være muligt at have mere end 75 pct. af stemmerne, men ikke have ejerskab over mere end 75 pct. af selskabskapitalen eller ret til mere end 75 pct. af overskuddet.

Det må antages, at det vil være det andet led, som i de fleste tilfælde bliver afgørende for, hvorvidt et datterselskab skal anses for at være CCTB-koncernforbundet med moderselskabet. Det vil være de færreste moderselskaber, der ejer mere end 75 pct. af kapitalen eller har ret til mere end 75 pct. af overskuddet, som ikke også vil have råderet over mere end 50 pct. af stemmerettighederne.

Finansministeriet vurderer, at 50-60 danske koncerner vil opfylde kriterierne for, at koncernen er tvunget til at anvende reglerne i CCTB-direktivet.[248]

3.1.2 REGNSKABSMÆSSIG KONCERN

Det fremgår af CCTB-direktivet, at konsolideringen i forhold til, hvorvidt en koncern er over eller under grænsen for, hvornår det er obligatorisk at anvende CCTB-direktivet, idet ordlyden i CCTB-direktivets art. 2, stk. 1, litra c er:

det er i regnskabsmæssig henseende en del af en konsolideret koncern med samlede konsoliderede indtægter på over 750 000 000 EUR i det regnskabsår, der går forud for det relevante regnskabsår

En regnskabsmæssig koncern er jævnfør definitioner i CCTB-direktivets art. 4, stk. 1, nr. 10:

"konsolideret koncern i regnskabsmæssig henseende": alle enheder, der fuldt ud indgår i de konsoliderede regnskaber, som udarbejdes i overensstemmelse med IFRS-standarderne (International Financial Reporting Standards) eller et nationalt regnskabssystem.

En regnskabsmæssig koncern kan i Danmark dermed enten være baseret på IFRS eller ÅRL. Børsnoterede selskaber har pligt til at aflægge regnskab efter IFRS, der er for andre virksomheder en mulighed frivilligt at aflægge efter IFRS.[249]

Kontrol eller bestemmende indflydelse er udslagsgivende for, hvornår der skal foretages konsolidering i IAS 27:[250]

Control is the power to govern the financial and operating policies of an entity so as to obtain benefits from its activities.

---

[248] Referat af 40. Europaudvalgsmøde den 17. maj 2017, side 1131.

[249] Indsigt i årsregnskabsloven, EY's praktiske guide til forståelse af loven, 7. udgave 2020/21, side 26.

[250] IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements (2008), afsnit 4.

Det er i SEL § 31 C, stk. 2 oversat til:

Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre en virksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger med henblik på at opnå fordele fra dens aktiviteter.

Et er den bestemmende indflydelse til at styre de økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der er ligeledes et krav, at indflydelsen til at styre de økonomiske og driftsmæssige beslutninger skal medføre, at moderselskabet opnår en adgang til økonomiske fordele i virksomheden.[251]

I den engelske udgave af IAS 27 anvendes ordet ”policies”, hvilket modsvarer det danske ord politikker. Hvorimod den danske oversættelse anvender ”beføjelsen til at styre”, der måske mere minder om daglig drift end fastlæggelse af den overordnede politik for virksomhedens økonomiske og driftsmæssige retning.

I forhold til IFRS 10 er der tre kriterier, der er gældende før, at der foreligger bestemmende indflydelse:[252]

1. Investoren har indflydelse på den virksomhed, der er investeret i
2. Investoren er eksponeret over for eller berettiget til et variabelt afkast fra sin deltagelse i den virksomhed, der er investeret i.
3. investoren har mulighed for at bruge sin indflydelse på den virksomhed, der er investeret i, til at påvirke størrelsen af afkastet fra den virksomhed, der er investeret i.

Gitte Søgaard anfører i hendes Ph.d.-afhandling, at der skal være en årsagssammenhæng mellem de tre kumulative bestemmelser førend, at der foreligger en bestemmende indflydelse.[253] Ligeledes anfører *Gitte Søgaard*, at der på tidspunktet for udarbejdelsen af Ph.d.-afhandlingen ikke forelå empiriske data i et tilstrækkeligt omfang til at vurdere, hvad konsekvensen af overgangen fra IAS 27 til IFRS 10 reelt

[251] Indsigt i årsregnskabsloven, EY’s praktiske guide til forståelse af loven, 7. udgave 2020/21, side 161.

[252] IFRS nr. 10 - Koncernregnskaber, afsnit 7.

[253] Gitte Søgaard: Koncernbegrebet i regnskabs- og selskabsretten – Et studium i koncernbegrebers tilblivelse og indhold med baggrund i samspillet mellem internationale regnskabsstandarder, EU-retten og national ret., side 129.

betyder. Ligeledes nedtones de forventede nettoeffekter både af IASB-organisationen, Kommissionen og praktikere.[254]

Dette understøttes ligeledes af, at det ifølge EY er både lovgiver og Erhvervsstyrelsens opfattelse ikke har reel praktisk betydning, at kontroldefinitionen nu i ÅRL ikke er opdateret i forbindelse med implementeringen af IFRS.[255] PWC anfører i Regnskabshåndbogen 2021, at:[256]

Der er nogle små sproglige forskelle mellem ÅRL og IFRS's definition, som i de fleste tilfælde er uden betydning. Der vil dog være enkelte tilfælde, som fx ved visse strukturerede enheder og potentielle stemmerettigheder, hvor der kan være forskel mellem definitionen af dattervirksomheder i ÅRL og IFRS.

Det falder uden for denne afhandlings problemformulering, om grunden til overgangen fra IAS 27 til IFRS 10 ikke reelt ifølge lovgiver og erhvervsstyrelsen har nogen praktisk betydning er, at Danmarks ikke har implementeret reglerne vedrørende horisontale koncerner.[257]

Gitte Søgaard giver i hendes ph.d. nogle eksempler på, hvordan nogle tyske koncerner efter overgangen fra IAS 27 til IFRS 10 har fået en anden koncernstruktur, idet licensaftaler vedrørende know-how kunne være udsalgsgivende for, om et selskab skal medtages under IFRS 10, idet moderselskabet har mulighed for at påvirke afkastet fra datterselskabet via licensaftalen.[258]

I forhold til denne afhandlingsproblemformulering, hvad en overgang fra "dansk" skatteret til CCTB-skatteret, må det på baggrund af udtagelserne fra lovgiver og Erhvervsstyrelsen være, at der reelt ikke, med mindre lovgiver og Erhvervsstyrelsen ændrer deres holdning, er nogen forskel på, hvilke typer af selskaber der skal

---

[254] Gitte Søgaard: Koncernbegrebet i regnskabs- og selskabsretten – Et studium i koncernbegrebers tilblivelse og indhold med baggrund i samspillet mellem internationale regnskabsstandarder, EU-retten og national ret., side 158.

[255] Indsigt i årsregnskabsloven, EY's praktiske guide til forståelse af loven, 7. udgave 2020/21, side 161 og 302.

[256] PWC - regnskabshåndbogen 2021 - Regnskab, Selskabsskat, Moms og afgifter og Selskabsret i overbliksform, side 305.

[257] Gitte Søgaard: Koncernbegrebet i regnskabs- og selskabsretten – Et studium i koncernbegrebers tilblivelse og indhold med baggrund i samspillet mellem internationale regnskabsstandarder, EU-retten og national ret., fodnote 31.

[258] Gitte Søgaard: Koncernbegrebet i regnskabs- og selskabsretten – Et studium i koncernbegrebers tilblivelse og indhold med baggrund i samspillet mellem internationale regnskabsstandarder, EU-retten og national ret., side 160.

medregnes til en koncern. Det må antages, at der efter en periode med CCTB-beskatning, at der via afgørelser fra EU-domstolen vil blive tydeliggjort, at der er forskelle mellem koncernbegrebet i IAS 27 og IFRS 10, som *Gitte Søgaard* anfører i hendes ph.d.-afhandling.

3.1.3 FAST DRIFTSSTED

Fast driftssted-begrebet i CCTB-direktivet minder på mange områder om den tilsvarende danske definition af begrebet fast driftssted. Begge begreber er modelleret over og inspireret af OECD's modeloverenskomst. OECD har senest opdateret modeloverenskomsten i 2017. Baggrunden for, at CCTB-direktivet definerer begrebet fast driftssted, er at sikre en fælles forståelse af begreb i alle medlemslande. [259]

CCTB-direktivet finder kun anvendelse på faste driftssteder hjemmehørende inden for EU, såfremt det faste driftssted er ejet af et skattesubjekt hjemmehørende i en EU-medlemsstat. Et fast driftssted, som ejes af et skattesubjekt, der er hjemmehørende uden for EU, er ikke omfattet af CCTB-direktivets definition af et fast driftssted. Sådanne faste driftssteder reguleres i national lovgivning samt den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er mellem de to pågældende lande.[260]

EU har ligeledes inddraget fast driftssted i andre direktiver f.eks. moder-/datterselskabsdirektivet.[261] Det er ikke yderligere defineret i direktivet hvilke kriterier, der skal være opfyldt førend, der foreligger et fast driftssted. Det er enten i henhold til den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst eller intern ret.[262] Det må forventes, at der fremadrettet er overensstemmelse mellem definitionen af et fast driftssted i EU-direktiver vedrørende skatteretlige forhold.

Der etableres kun fast driftssted, hvis skattesubjektet helt eller delvis udøver sin aktivitet fra det pågældende forretningssted. [263]

Sammenholdes art. 5 i OECD's modeloverenskomst, som omhandler fast driftssted (permanent establishment), med den engelske udgave af CCTB-direktivets tilsvarende artikel vedr. fast driftssted, er der ubetydelige sproglige forskelle. Der er

---

[259] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), præambel, punkt 6.

[260] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets begrundelse, punkt 5, 3. afsnit, 2. punkt.

[261] Anders N. Larsen, Fast driftssted, side 21.

[262] Direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 Moder-/datterselskabsdirektivet, jf. art. 2, litra b.

[263] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 5, stk. 1.

enighed om, at følgende især[264]/særlig[265] har betydning, når det skal vurderes, hvorvidt der foreligger et fast driftssted: a) place of management, b) a branch, c) an office, d) a factory, e) a workshop eller f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources. [266]

Dette er i den danske version af CCTB-direktivet formuleret som: a) et sted for ledelsen, b) en filial, c) et kontor, d) en fabrik, e) et værksted, f) en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes. [267] Et stedbrud må ikke forveksles med en grusgrav, grundet det forhold, at det er to forskellige naturressourcer, der udvindes. En grusgrav er ligeledes omfattet af litra f, sidste led, og vil derfor medføre fast driftssted.

I både den engelske udgave af CCTB-direktivet og OECD's modeloverenskomst anvendes udtrykket *"a place of management"* og i den danske udgave *"et sted for ledelsen"*, hvorimod den svenske udgave af direktivet *skriver "en plats för ledning av företaget"*; endelig anvendes følgende formulering i den franske udgave af CCTB-direktivet *"un siège de direction"*[268]Der kan oversættes til " et sted for ledelsen", hvilket temmelig nøje svarer til den danske version. Den svenske oversættelse af udtrykket "a place of management" minder meget om Karnov Groups oversættelse af OECD's modeloverenskomst, som har formuleringen "et sted, hvorfra foretagendet ledes".[269]

"et sted for ledelsen" skal ikke forstås således, at den samlede ledelse skal være tilknyttet det faste driftssted, for der bliver etableret et fast driftssted i CCTB-direktivets forstand.

På baggrund af de forskellige sproglige versioner kan det konkluderes, at blot der foretages daglig ledelse vedrørende skattesubjektets aktiviteter, må det formodes, at

---

[264] I OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst anvendes ordet "especially".

[265] I den engelske udgave af CCTB-direktivet anvendes ordet "particular".

[266] Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, art. 5, stk. 2, litra a-f og European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB) (2016), art. 5.

[267] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 5.

[268] Formuleringen er enslydende med den tilsvarende bestemmelse i den officielle franske udgave af OECD's modeloverenskomst.

[269] OECD ' s modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue (uautoriseret oversættelse af Karnov Group 2012-07-12), art. 5, stk. 2, litra a.

dette medfører etablering af et fast driftssted, og derfor skal det også indgå i konsolideringen.

3.1.3.1 Økonomi- og Valutaudvalgets forslag til et digitalt fast driftssted

Økonomi- og Valutaudvalget ønsker at tilføje yderligere en aktivitet, der skal udløse et fast driftssted. Ordlyden i den ønskede tilføjelse er:[270]

En digital platform eller enhver anden form for digital forretningsmodel baseret på indsamling og udnyttelse af oplysninger til kommercielle formål

Denne tilføjelse af Økonomi- og Valutaudvalget kan ses som værende i forlængelse af ændringen af momssystemdirektivet, hvor der ved digitale tjenester skal pålægges moms efter, hvor slutbrugeren er bosiddende og ikke efter hvor sælger er hjemmehørende.

Et digitalt fast driftssted er defineret af Økonomi- og Valutaudvalget som en betydelig tilstedeværelse i en jurisdiktion, hvor der leveres tjenester, der er rettet mod forbrugere eller virksomheder i den pågældende jurisdiktion, hvis følgende betingelser er opfyldt:[271]

Den første betingelse er, at der skal udbydes en digital platform f.eks. en app, database, online markedsplads, lagerplads, søgemaskine eller reklametjenester. Henset til, at der i formuleringen anvendes "f.eks." er opremsningen ikke udtømmende, men eksempler på digitale tjenester. Det er ligeledes et krav, at omsætningen fra den digitale tjeneste overstiger 5 mio. euro om året i den eller de jurisdiktioner, hvor skattesubjektet ikke er hjemmehørende.

Ovenstående betingelse skal være opfyldt førend, at der foreligger et fast driftssted. Det er kun én af følgende tre betingelser, der behøver at være opfyldt førend, der etableres et digitalt fast driftssted:[272]

Skattesubjektet skal mindst have 1.000 registrerede individuelle brugere per måned i en fremmed jurisdiktion end, hvor skattesubjektet er hjemmehørende førend, at der

---

[270] Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 39

[271] Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 35.

[272] Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, ændringsforslag 40.

kan etableres et fast driftssted efter denne betingelse. Det er ligeledes et krav, at mindst brugerne skal have logget på den udbudte tjeneste eller besøgt hjemmesiden.

eller

Skattesubjektet har indgået mindst 1.000 digitale kontrakter med kunder eller brugere i den pågældende jurisdiktion i løbet af et skatteår.

Eller

Skattesubjektet har indsamlet mindst 10 pct. af skattesubjektets lagrede digitale indhold i den pågældende jurisdiktion i løbet af et skatteår.

I forhold til grænsen på 1.000 registrerede individuelle brugere, der skal have benyttet eller besøgt den pågældende digitale tjeneste virker det umiddelbart til at være en meget lav grænse, hvilket har den konsekvens, at bestemmelsen vil medføre, at der etableres en del faste driftssteder, hvis Økonomi- og Valutaudvalgets tilføjelse til fast driftssted definitionen bliver tilføjet.

Dette forslag af et digitalt fast driftssted, hvor der er nogle relativt lave tærskelværdier i forhold til antal brugere eller kontrakter, hvorved det i nogle tilfælde reelt vil være omsætningskravet på 5 mio. euro, der bliver udslagsgivende for, hvornår der er et digitalt fast driftssted giver anledning til at overveje den foreslåede fordelingsformel i CCCTB-direktivet. En del af kritikken af den foreslåede formel er, at den ikke tager højde for, hvordan samfundet er i dag, Formlen har måske mere sit udgangspunkt i industrisamfundet.

Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalte i december 2017, at det burde overvejes i forhold til fordelingsformlen, om det er en god ide at udelukke intellektuel ejendomsret fra fordelingsformlen.[273] Den nuværende fordelingsformel, hvor omsætning, lønkroner og medarbejdere, samt den skattemæssige værdi af anlægsaktiver betyder, at en stor del af den skattepligtige indkomst fra et digitalt driftssted ligeledes vil blive beskattet i det pågældende driftssted, idet omsætningen må formodes at udgøre den største af de tre vægte i formlen. Med den nuværende formel vil det være ligegyldigt i hvilket EU-land rettighederne til den pågældende digitale platform er, idet dette parameter ikke indgår i fordelingen af beskatningsretten medlemsstaterne imellem.

[273] Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalgs udtagelse om forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag og om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrund, jf. Konklusioner og anbefalinger, punkt 1.5.

Dette forslag om et digitalt fast driftssted er ikke en del af de seneste kompromistekster fra formandskabet vedrørende CCTB-direktivet.[274]

3.1.3.2 Bygge- og anlægsarbejder

Et skattesubjekt fra en medlemsstat i EU, der udfører bygge-, anlægs, monterings- eller installationsarbejde i en anden medlemsstat i EU, etablerer fast driftssted, hvis dette arbejde har en varighed på mere end 12 måneder.[275]

Ordlyden i CCTB-direktivets engelske version og OECD's modeloverenskomst vedr. bygge-, anlægs, monterings- eller installationsarbejde er indholdsmæssigt ens. I OECD's modeloverenskomst er renovering af eksempelvis veje, bygninger m.v. omfattet af begrebet fast driftssted, såfremt arbejdet har en varighed på mere end 12 måneder.[276]

Der skal også være en geografisk sammenhæng i det pågældende arbejde. Der etableres således ikke fast driftssted for en entreprenør, som arbejder tre måneder på et anlægsprojekt og efterfølgende arbejder ni måneder på et andet anlægsprojekt i det samme medlemsland. Det er kun gældende, hvis ikke der er sammenhæng mellem de to projekter.[277]

Der etableres ikke fast driftssted, såfremt det udførte arbejde er reparations- og vedligeholdelsesarbejde. Dette gælder også tilfælde, hvor arbejdet har en varighed på mere end 12 måneder.[278]

Ved opgørelsen af, om det pågældende arbejde medfører fast driftssted, sker opgørelsen af de 12 måneder ikke på baggrund af et kalenderår. Arbejdet kan være udført over en 24 måneders periode med 2,5 arbejdsdage om ugen. OECD angiver et eksempel med en maler, som udfører malerarbejde hos en kunde igennem 2 år med tre arbejdsdage om ugen i den pågældende kundes kontorbygning. I sådanne tilfælde udfører maleren sit erhverv, og arbejdet har en sammenhængende varighed på mere

---

[274] Komm. dok. nr.: 13730/16 FISC 170 IA 99 -COM(2016) 685 final af 6. juni 2019 og Komm. dok. nr.: 13730/16 FISC 170 IA 99 -COM(2016) 685 final af 27. november 2019.

[275] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 5, stk. 2.

[276] Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., International skatteret – i et dansk perspektiv, 1 udg., side 168 og Anders N. Laursen i SR.2014.31 Entreprisevirksomhed og fast driftssted.

[277] OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017), nr. 51.

[278] Anders N. Laursen i SR.2014.31 Entreprisevirksomhed og fast driftssted.

end 12 måneder, og der er geografisk sammenhæng gennem hele tidsperioden. [279] Tyskland anerkender ikke, at dette er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 1[280]

I forhold til CCTB-direktivet bliver det fremadrettet interessant, om Tyskland kan påvirke direktivet på dette område, eller om det bliver OECD's fortolkning, der bliver gældende i EU.

I projekter, hvor en hovedentreprenør anvender en eller flere underleverandører, skal underleverandørernes arbejde indgå i beregningen af, hvornår arbejdet har haft et omfang af 12 måneders varighed for hovedentreprenøren. Dette medfører ikke automatisk etablering af fast driftssted for underleverandøren. Det arbejde, underleverandøren udfører på det enkelte projekt, skal have et omfang på minimum 12 måneder, hvis det skal medføre fast driftssted for underleverandøren.[281]

De hovedentreprenører eller underleverandører, der arbejder på det samme bygge-, anlægs, montering- eller installationsarbejde, skal hver især vurdere, hvorvidt deres arbejde har et omfang, som medfører etablering af fast driftssted. De pågældende aktører vil have forskellige begyndelsestidspunkter af 12 måneders perioden, i forhold til hvornår de påbegynder deres arbejde.[282] Begyndelsestidspunktet kan også være inden selve arbejdet på bygge-, anlægs-, monterings- eller installationsarbejdet påbegyndes. Hvis en deltager på et projekt etablerer et kontor i det pågældende medlemsland, hvorfra det indledende arbejde på projektet ledes, er der sket etablering af fast driftssted fra åbningen af kontoret, såfremt det pågældende "fysiske" arbejde har en varighed på mere end 12 måneder. [283]

---

[279] OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017), nr. 17.

[280] OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017), nr. 178.

[281] Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., International skatteret – i et dansk perspektiv, side 169 og OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017), nr. 54.

[282] Begyndelsestidspunktet har betydning for, hvilket indkomstår det pågældende land vil have beskatningsrettigheden til at beskatte indtjeningen fra det pågældende faste driftssted.

[283] Anders N. Laursen i SR.2014.31 Entreprisevirksomhed og fast driftssted og OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017), nr. 49.

3.1.3.3 Hvad er *ikke* omfattet af begrebet fast driftssted?

Et skattesubjekt kan have aktiviteter i et andet medlemsland, uden at dette medfører etablering af fast driftssted, også selvom disse aktiviteter har en varighed på mere end 12 måneder. De pågældende aktiviteter skal være af afhjælpende eller forberedende karakter.

Der opremses positivt seks aktiviteter i CCTB-direktivets art. 5, stk. 1, som ikke er omfattet af begrebet fast driftssted. Det er følgende aktiviteter:[284]

a) Anvendelsen af faciliteter udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende skattesubjektet
b) Opretholdelsen af et varelager tilhørende skattesubjektet udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller levering
c) Opretholdelsen af et varelager tilhørende skattesubjektet udelukkende med henblik op forarbejdning af en anden person
d) Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik op at foretage indkøb af varer for skattesubjektet eller indsamle oplysninger for skattesubjektet
e) Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på at udøve enhver anden aktivitet for skattesubjektet
f) Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på enhver kombination af de aktiviteter, der er nævnt i litra a-e.

De seks aktiviteter benævnes ofte som den negative afgrænsning af et fast driftssted. Der skal foretages en individuel vurdering i hvert tilfælde, og det er de faktiske omstændigheder, der er afgørende i vurderingen af, hvorvidt der er etableret et fast driftssted eller ej.[285] Et afgørende kriterium er, hvor stort sammenfaldet er mellem selskabets primære driftsaktiviteter og det faste forretningssteds aktiviteter.[286]

Sammenholdes CCTB-direktivets art. 5, stk. 3, i den engelske udgave med OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 4, er der mindre, men ikke væsentlige sproglige nuanceforskelle. Et eksempel herpå er, at:

---

[284] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 5, stk. 3.

[285] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg. side 369 og OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017), nr. 59.

[286] Niels Winther-Sørensen &, Jacob Bundgaard m.fl., Skatteretten 3, 6. udg side 157 og OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017), nr. 59.

I den engelske udgave af direktivet anvendes følgende formulering i art. 5, stk. 3, litra a:

The use of facilities solely for the purpose of storage display or delivery of goods or merchandise belonging to the taxpayer. (min understregning)

I OECD's modelbeskatningsoverenskomst art. 5, stk. 4, litra a, formuleres følgende:

The use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise. (min understregning)

Det må derfor antages, at den negative afgrænsning af fast driftssted i CCTB-direktivet vil følge afgrænsningen fra OECD's modeloverenskomst.

3.1.3.4 Agent-reglen

Det er muligt for et skattesubjekt at lade sig repræsentere gennem en agent i en anden medlemsstat. Repræsentationen gennem en agent kan medføre, at skattesubjektet etablerer fast driftssted i den pågældende medlemsstat. Det er aftaleforholdet af bemyndigelsen mellem skattesubjektet og agenten, der er afgørende for, om der sker etablering af fast driftssted. Er agenten udstyret med en fuldmagt, der giver denne ret til at indgå kontrakter på vegne af skattesubjektet, er det et forhold, der vægter tungt, når det skal afgøres, om skattesubjektet har fast driftssted eller ej.[287]

Den internationale termologi må for den der er juridisk skolet i en fuldmagtslære med en knivskarp sondring mellem den indre bemyndigelse (linjestykket A B) og den ydre legitimation (linjestykket A C), og dermed det klassiske fuldmagtsretlige spørgsmål om. Om fuldmagtsgiveren (her: selskabet) er bundet eller ej ved dispositioner fra fuldmægtigen/agenten fortaget på linjestykket B C, er det naturligt at tage udgangspunkt i denne tankegang og terminologi.[288]

For at lægge vægt på den indre bemyndigelse taler i korthed, at det er aftaleforholdet mellem fuldmagtsgiveren og agenten. Fuldmagtsgiveren har netop forholdt sig til, hvilken bemyndigelse agenten skal have i forhold til sin ageren overfor omverdenen,

---

[287] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 5, stk. 4.

[288] Den danske løsning herfor er bekendt, at bundetheden afhænger af medkontrahentens gode tro, heraf forstået som fravær hos med kontrahenten af både fortsæt, grov uagtsomhed og simpel uagtsomhed. Det forekommer meget sandsynligt, at Danmark deler den nævnte løsning på bundethed med flertallet af andre lande.

For at lægge vægt på den ydre bemyndigelse i skatteretlig henseende taler, at det er den opfattelse omverdenen og tredjemand har haft, samt fuldmægtigen har ageret som om, at det var inden for fuldmagten fra fuldmagtsgiveren.

I skatteretlig henseende bør medkontrahentens gode eller onde tro ikke indgå som et forhold i forhold til konsekvenserne af, at agenten har handlet på linjestykket B C. Det bør være de faktiske forhold, der er det afgørende element i vurderingen af, om agentens ageren medfører fast driftssted for fuldmagtsgiveren eller ej. Det må være de faktiske forhold, der er udslagsgivende for, hvorvidt fuldmagtsgiveren får fast driftssted elle ej. Har fuldmagtsgiveren accepteret kontrakter, som fuldmægtigen har indgået på linjestykket B C bør det indgå i vurderingen af, om der er etableret et fastdriftssted eller ej.

Skatteretten bør på dette område følge civilretten, hvis aftalerne er civilretlig gyldige, uanset hvilken del af linjestykket agenten har ageret på bør de indgå i vurderingen af, om der er etableret et fast driftssted eller ej. Et skattesubjekt, der har udformet en fuldmagt til en agent med det formål, at der ikke skal etableres fast driftssted i det pågældende land, bør derfor i den daglige drift sikre sig, at agenten kun agerer inden for fuldmagtens bemyndigelse (linjestykket A B).

Det bør være praktisk muligt for skattesubjekt at udføre denne kontrol, idet der ikke etableres fast driftssted på baggrund af en enkelt kontrakt, hvor den indre bemyndigelse er overskredet.[289]

Der oplistes følgende typer af kontrakter i CCTB-direktivet: a) kontrakter, der indgås i skattesubjektets navn, b) overdragelse af brugsretten eller ejendomsretten til en ejendom, som skattesubjektet har brugsretten eller ejendomsretten til, c) levering af tjenesteydelser fra skattesubjektet.

Der skal sondres mellem, om det arbejde, agenten udfører, er af forberedende eller afhjælpende karakter, eller om det vedrører skattesubjektets primære drift. Er det arbejde, agenten udfører, af forberedende eller afhjælpende karakter, medfører dette, at skattesubjektet ikke får fast driftssted på baggrund af agentens arbejde.

Det arbejde, agenten udfører for skattesubjektet i den pågældende medlemsstat, skal være af en varig karakter og ikke blot enkeltstående tilfælde. Det er ikke muligt at

[289] Anders N. Laursen, Fast driftssted, side 178.

fastsætte et nominelt tal for, hvor mange handler den pågældende agent skal udføre for skattesubjektet, inden arbejdets omfang medfører etablering af fast driftssted.[290]

Det skøn, som skattesubjektet skal foretage, når der anvendes en agent i et andet medlemsland, vil være baseret på flere forhold. Mængden af kontrakter, som agenten har indgået på vegne af skattesubjektet, er et forhold, ligeledes skal det vurderes, om agentens arbejde vedr. skattesubjektets primære drift, eller om agenten udfører arbejde af afhjælpende og forberedende karakter. Ved en meget svært omsættelig vare skal der færre indgåede kontrakter til, end ved en meget let omsættelig vare, før agentens arbejde medfører, at skattesubjektet får fast driftssted.

Det forhold, at der ikke kan sættes et konkret antal gange på mængden af kontrakter, som agenten skal have indgået, for at der foreligger formodning for fast driftssted, afspejler forskelligheden af de varer hhv. tjenesteydelser, selskabet handler med. Jo nemmere omsættelige og hyppigere omsættelige de er, des jo flere handler må der nødvendigvis foreligge, før at der skabes formodning for fast driftssted. Er der derimod tale om salg af skibe, må et langt lavere antal afsluttet handler være tilstrækkeligt til at skabe formodning for fast driftssted.

3.1.3.4.1 Uafhængig agent

Et skattesubjekt kan samarbejde med en agent i et andet medlemsland vedr. sine primære driftsaktiviteter, uden at dette medfører fast driftssted for skattesubjektet. Dette kræver, at agenten driver virksomhed i den pågældende medlemsstat, og at virksomhedens formål er at agere som uafhængig repræsentant for andre virksomheder.[291]

Det er et krav, at agenten ikke må være tæt forbundet til de virksomheder, vedkommende repræsenterer i det pågældende medlemsland. Er agenten og skattesubjektet tæt forbundet, medfører dette, at skattesubjektet får fast driftssted i den pågældende medlemsstat. Ved vurderingen af, om der er en tæt forbindelse mellem agenten og opdragsgiver (skattesubjektet), anvendes andre grænseværdier end i CCTB-direktivets koncerndefinition. En agent er tæt forbundet med et skattesubjekt, såfremt én af følgende tre grænseværdier er overskredet: a) Skattesubjektet eller agenten har indirekte eller direkte råderet over mere end 50 pct. af stemmerettighederne i modparten, b) agenten eller skattesubjektet har ejendomsret

[290] Peter K. Schmidt & Michael Tell m.fl., International skatteret – i et dansk perspektiv, side 172 og OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017), nr. 83.

[291] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 5, litra a.

over mere end 50 pct. af modpartens kapital, eller c) skattesubjektet eller agenten har rettighed til mere end 50 pct. af modpartens overskud. [292]

Sammenholdes ovennævnte grænseværdier med CCTB-koncerndefinitionen, som er nævnt i afsnit 3.1.1, er grænseværdierne reduceret med 25 pct.-point. Dermed vil en agents selskab, der ikke var omfattet af CCTB-direktivet, kunne blive omfattet af direktivet på baggrund af, at opdragsgiver er omfattet, og der er en tæt forbindelse mellem opdragsgiver og agentens selskab.

I CCTB-direktivets art. 5, stk. 6, bliver det indirekte med de valgte formuleringer fastlagt, at det er de faktiske omstændigheder, der er afgørende for, hvorvidt der bliver etableret fast driftssted eller ej.

CCTB-direktivets art. 5, stk. 6, har følgende formulering:

Den omstændighed, at et skattesubjekt, der er skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat, kontrollerer eller kontrolleres af et skattesubjekt i en anden medlemsstat, eller som driver erhvervsmæssig virksomhed dér (enten gennem et fast driftssted[293] eller på anden vis), betyder ikke i sig selv, at det ene eller det andet skattesubjekt er fast driftssted for det andet.

Det kan umiddelbart virke en smule uhensigtsmæssigt, at ordene ”fast driftssted” (understreget) anvendes, når sidste del af bestemmelsen omhandler, at der ikke automatisk er etableret fast driftssted. Direktivet kunne givetvis med fordel have anvendt ordet fast forretningssted i stedet for det understregede fast driftssted.[294]

Dermed ville det tydeligere fremgå af CCTB-art. 5, stk. 6, at det er de faktiske omstændigheder, der er afgørende for, hvorvidt der er sket etablering af fast driftssted eller ej.

Der anvendes i det seneste kompromisforslag stadig den samme formulering vedrørende CCTB-direktivets faste driftssted.[295] Det må derfor være et bevidst valg, at der ikke er sket en ændring af den oprindelige definition selv, at der er sket en del i den internationale skatteret fra fremlæggelsen af de reviderede CCTB- og CCCTB-direktivforslag.

---

[292] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 5, litra b.

[293] Min understregning.

[294] Den engelske og svenske udgave af direktivet anvender henholdsvis ”permanent establishment” og ”fast driftställe” begge steder i CCTB-direktivets art. 5, stk. 6

[295] Komm. dok. nr.: 13730/16 FISC 170 IA 99 -COM(2016) 685 final af 6. juni 2019, jf. art. 5

3.1.4 MODELOVERENSKOMSTEN SOM RETSKILDE TIL CCTB-DIREKTIVET

Begrebet fast driftssted minder meget om hinanden både i CCTB-direktivet og OECD's modeloverenskomsten. EU-domstolens formål er blandt andet at svare på præjudicielle spørgsmål fra nationale domstole vedrørende fortolkning af EU-direktiver. Peter Blume anfører:[296]

Det er i almindelighed anerkendt, at domstolen har det sidste ord om gældende EU-ret, og at det er Domstolens opgave at fastslå den rigtige forståelse af det traktatmæssige grundlag og de øvrige retsakter.

Det vil derfor ved tvivlstilfælde være EU-domstolen, der ved hjælp af besvarelse af præjudicielle spørgsmål udfylder den fortolkningstvivl, de nationale domstole måtte have. Dette giver anledning til at overveje, hvorvidt praksis, kommentarer til OECD's modeloverenskomst vil blive inddraget af EU-domstolen ved fortolkning af fast driftsstedsbegrebet i CCTB-direktivet.

Tyskland anerkender som nævnt på side 101 ikke, at der foreligger et fast driftssted, hvis en maler har udført sit arbejde 2,5 dage om ugen i en 24 måneders periode. Tyskland anser ikke, at et sådan tilfælde er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1.

Det følger af CCTB-direktivet art. 1, stk. 2, at:

Et selskab, der anvender reglerne i dette direktiv, ophører med at være undergivet de nationale selskabsskatteregler for så vidt angår alle anliggender, som reguleres ved dette direktiv, medmindre andet fremgår.

Det vil derfor være nærliggende at antage, at EU-domstolen, hvis den vælger at inddrage praksis og kommentarer til OECD's modeloverenskomst som et fortolkningsbidrag vil se bort fra alle de forbehold, de enkelte EU-lande måtte have taget i ved OECD's modeloverenskomst, idet skattesubjekterne ophører med at være undergivet national selskabsbeskatning, hvorunder forbeholdende til OECD's modeloverenskomst hører.

Henset til det faktum, at EU-kommissionen har valgt en formulering i CCTB-direktivet vedrørende begrebet fast driftssted, der ligger meget tæt op ad den formulering, der er anvendt i OECD's regi vedrørende samme begreb, vil det være nærliggende, at EU-domstolen når den for forelagt præjudicielle spørgsmål

[296] Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, side. 169.

vedrørende dette begreb, anvender den praksis fra OECD's modeloverenskomst, der er relevant.

Henset til det faktum, at CCTB-direktivet ikke er vedtaget endnu, og OECD's modeloverenskomst jævnligt med få års mellemrum bliver opdateret. Der kan kun gisnes om, hvorvidt CCTB-direktivet ender med at få en definition af et fast driftssted, der er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst.

OECD's første modeloverenskomst blev vedtaget i 1963. Der gik 14 år inden den næste ændring i 1977, hvorefter der yderligere gik 15 år før, at den tredje ændring af OECD's modeloverenskomst blev gennemført i 1992. Siden 1992 har der været 11 ændringer af OECD's modeloverenskomst nemlig i: 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2012, 2014 og i 2017.[297] I de første 29 år siden vedtagelsen i 1963 var der to ændringer, hvorimod de sidste 28 år har været 11 ændringer af OECD's modeloverenskomst.[298] Dette behov for mere løbende at justere i OECD's modeloverenskomst er måske et udtryk for følgende tre forhold:

For det første er udviklingen i grænseoverskridende koncerner og handel måske blevet større i løbet af de sidste 28 år end i de første 29 år med OECD's modeloverenskomst og derfor har der været et politisk behov for at sikre, hvordan fordelingen af beskatningsretten skal være, når en koncern har aktiviteter i flere lande på samme tid, hvad enten det er datterselskaber eller faste driftssteder.

For det andet har udviklingen i OECD's medlemslande ændret sig, hvor det tidligere var produktionssamfund til videnssamfund, hvor ydelserne nemt kan sælges på tværs af landegrænser uden, at der er et fysisk produkt, der flytter sig, men kun et stykke softwarekode. Dermed kræves der ikke fysisk tilstedeværelse i et land for at sælge produkter, men blot en hjemmeside.

For det tredje er antallet af ændringer i OECD's modeloverenskomst måske et udtryk for, at udviklingen i den internationale skatteret mellem EU-landene, måske affødt af de to første punkter, har fulgt en parallel udvikling med f.eks. EU-retten på nogle punkter. Der kræves som bekendt enighed blandt alle medlemsstaterne i EU, jf. TEUF art. 114, stk. 2., men denne enighed er opnået på flere punkter f.eks. i forhold til retten til skattefrit udbytte.

---

[297] Aage Michelsen, Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 1143.

[298] Det er ikke undersøgt, hvor mange gange der er sket ændringer i definitionen af et fast driftssted ved vedtagelsen af en ny OECD modeloverenskomst.

OECD's består ikke udelukkende af EU-lande, men det er bemærkelsesværdigt, at ændringerne i OECD's modeloverenskomst bliver meget hyppigere fra efter vedtagelsen af Maastricht-traktaten end før.

I forhold til det tredje punkt kan dette, hvis det er rigtigt, anses for en uformel harmonisering EU-landene imellem. Modeloverenskomsten er et udgangspunkt for forhandlinger, men det er de konkrete aftaleparter, der ved forhandling om den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, der fastlægger den præcise ordlyd. Det vil fremgå senere i afhandlingen afsnit 3.4 og efterfølgende afsnit, at i de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået med de øvrige EU-lande, at de pågældende lande har taget forbehold i bemærkningerne til OECD's modeloverenskomst. Det er måske lettere at blive enig om en OECD modeloverenskomst, når det er muligt at tage forbehold, end et CCTB-direktiv, hvor de enkelte EU-lande ikke kan tage et forbehold.

Hvis arbejdshypotesen er rigtig og ligeledes gør sig gældende i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne EU-landene imellem, idet langt størstedelen af EU-landene er mellem af OECD, vil det, såfremt der ved vedtagelsen af CCTB-direktivet stadig er en stor grad af overensstemmelse mellem fast driftssted begrebet i CCTB-direktivet og OECD's modeloverenskomst være nærliggende at EU-domstolen inddrager kommentarerne til OECD's modeloverenskomst ved fortolkning af fast driftssted begrebet i CCTB-direktivet.

Ligeledes indgår det element, at medlemslandene har pligt til at indrette deres lovgivning, således den er i overensstemmelse med gældende EU-ret, se nærmere herom i afsnit 3.7, men derfor kan der sin vis stadig argumenteres for, at kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er et naturligt grundlag for EU-domstolen ved fortolkning af CCTB-direktivet fast driftssted definition. Omvendt kræver det også, at der er en rimelig overensstemmelse mellem de to definitioner. Henset til det faktum, at der ved de seneste kompromistekster fra formandskabet[299] stadig anvendes samme definitionen som ved fremlæggelsen af CCTB-direktivet i 2016 kan der måske ske det, at OECD's modeloverenskomst udvikler sig på en sådan vis, at kommentarerne til OECD's modeloverenskomst ikke længere er fyldestgørende i forhold til CCTB-direktivet.

Hvis der fortsætter med at være en rimelig overensstemmelse mellem OECD's modeloverenskomst definition af et fast driftssted og CCTB-direktivets definition kan der måske også ske det, at det bliver præjudicielle spørgsmål vedrørende CCTB-direktivet, der er fortolkningsbidrag i forhold til fast driftssted definitionen i OECD's modeloverenskomst.

---

[299] Komm. dok. nr.: 13730/16 FISC 170 IA 99 -COM(2016) 685 final af 6. juni 2019 og Komm. dok. nr.: 13730/16 FISC 170 IA 99 -COM(2016) 685 final af 27. november 2019

Dermed kan EU-domstolen være med til at skabe retspraksis, der er gældende ved fortolkning af CCTB-direktivet i mange OECD-lande, hvor det måske vil være nærliggende, at den fortolkning EU-domstolen er nået frem til, ligeledes anvendes af de pågældende landes domstole ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er opbygget efter OECD's modeloverenskomst.

EU-domstolens domme kan på denne måde, hvis det udvikler sig sådan blive et vigtigt fortolkningsbidrag af fast driftssteds begrebet i OECD's modeloverenskomst. Et element, der kan være svært at vurdere betydningen af, men der måske ikke skal undervurderes er, at EU-domstolens afgørelser er tilgængelig på mange sprog. Det forhold, at afgørelser fra EU-domstolen udgives på mange sprog gør, at de fleste vil kunne læse en afgørelse vedrørende fast driftssted definitionen i CCTB-direktivet.

Der kan derfor forsigtigt konkluderes, at ved en overensstemmelse i fast driftssted definitionen i OECD's modeloverenskomst med samme definition i CCTB-direktivet vil det være naturligt, at EU-domstolen ved de første afgørelser anvender OECD's kommentarerne i arbejdet, men efter nogle år – vil det måske være mere naturligt at anvende afgørelser fra EU-domstolen ved fortolkning af OECD's modeloverenskomst vedrørende fast driftssted.

Ligeledes må det forventes, at det multilaterale instrument ligeledes kan udgøre et fortolkningsbidrag for EU-domstolen f.eks. i forhold til, hvornår der foreligger et fast driftssted, men de to definitioner af et fast driftssted behøves ikke at udvikle sig i samme retning, idet forholdene til tredjelande ifølge CCTB-direktivet skal klares af bilaterale aftaler og national lovgivning.

3.2 DANSK SAMBESKATNING – KONCERNBEGREBET

Dansk skatteret anvender som bekendt flere forskellige koncernbegreber. De følgende afsnit vil omhandle det skatteretlige koncernbegreb i forbindelse med sambeskatning. En sambeskatningskreds opgør det samlede skattetilsvar for alle selskaber, der er omfattet af sambeskatningen. Administrationsselskabet er efterfølgende ansvarligt for gennemførelse af indbetalingen af den skyldige skat for alle selskaberne.[300]

Det er tvungen dansk sambeskatning for en koncern, der opfylder betingelserne, jf. SEL § 31, stk. 1. Disse skattesubjekter er underlagt dansk jurisdiktion og dermed danske skatteregler. En koncern med hovedsæde i Danmark har mulighed for at tilvælge international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, stk. 1.

Et frivilligt tilvalg af international sambeskatning medfører, at alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v. skal medtages, når ingen af deltagerne

[300] Aage Michelsen, Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 978 ff.

hæfter personligt for selskabets forpligtelser, samt overskuddet fordeles i forhold til deltagernes kapital. Ligeledes skal alle faste driftssteder og faste ejendomme, der tilhører koncernens skattesubjekter, medtages i den internationale sambeskatning.

De følgende afsnit vil behandle koncernbegrebet ved tilvalg af sambeskatning efter SEL § 31 C og behandler derfor koncernbegrebet i forhold til sambeskatning, herunder fast driftssted og fast ejendom.

De danske regler for internationale sambeskatning er relevante at sammenligne i forhold til CCTB-direktivet af følgende grunde:

For det første er det et frivilligt tilvalg for et dansk moderselskab, hvis koncernen skal være omfattet af reglerne for international sambeskatning. Dette tilvalg vil inddrage datterselskaber, faste driftssteder og fast ejendom beliggende uden for Danmark, og der skal overfor de danske skattemyndigheder ske en samlet opgørelse af indkomsten efter danske regler. Der er nogle undtagelser til dette, der skal sikre samspillet mellem dansk skatteret og udenlandskskatteret f.eks. LL § 33.[301] Et tilvalg af CCTB-direktivet, hvis ikke koncernen er tvunget til at anvende reglerne i CCTB-direktivet, vil på samme vis betyde, at et dansk moderselskab skal opgøre sin indtægt med datterselskaber og faste driftssteder. Derfor er det interessant at undersøge, hvor ens eller forskellig disse definitioner er af et koncernbegreb er.

For det andet er det relevante at sammenholde de to koncerndefinitioner i forhold til, om EU-kommissionen har anvendt samme definition i CCTB-direktivet som i IAS 27, der ligger til grund for de danske regler i SEL § 31 C, samt koncernbegrebet i regnskabsretten og selskabsretten.

Den tredje grund til, at det er relevant at sammenholde de to bestemmelser er, at et til- eller fravalg af CCTB- og CCCTB-direktiverne, der som bekendt i afhandlingen begge forudsættes vedtaget er, at fordelingsnøglen i CCCTB-direktivets art. 28, stk. 1. kan omfordele skatteprovenuet mellem EU-medlemsstaterne, idet der sker en samlet konsolidering af indtægter og udgifter, hvorefter beskatningsretten fordeles efter omsætning, lønomkostninger og antal ansatte, samt værdien af aktiver. Det er kun de materielle anlægsaktiver, der indgår i beregning og ikke immaterielle og finansielle.[302]

I forhold til den tredje oplistede grund, vil et tilvalg fra en koncern af reglerne i CCTB- og CCCTB-direktivet betyde, at de pågældende datterselskaber og faste driftssteder, den pågældende koncern har i Danmark, hvis moderselskabet er beliggende i et andet

---

[301] Aage Michelsen, Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 1015.

[302] Elementet vedrørende tabt provenu analyseres ikke yderligere i afhandlingen, idet der er afgrænset fra omfordelingen af provenu medlemsstaterne imellem.

EU-land bliver underlagt One-stop-shop princippet, hvorved den danske kompetente myndighed skal koordinere indsatsen med hovedskattemyndigheden, der er beliggende i det EU-land, hvor moderselskabet (hovedskattesubjektet) er hjemmehørerende. Det er derfor interessant at få analyseret hvilke kriterier, der skal være opfyldt for, at en dansk juridisk enhed kan blive underlagt kontrol, der ganske vist udføres af danske myndigheder, men overordnet planlægges i det EU-land, hvor hovedskattesubjektet er hjemmehørende.

De følgende afsnit vil behandle det danske koncernbegreb, fast driftssted og fast ejendom.

Det koncernbegreb, som anvendes i reglerne vedrørende sambeskatning, er modelleret efter de samme principper som koncernbegrebet i årsregnskabsloven og selskabsloven. Den anvendte koncerndefinition har sin oprindelse i IAS 27. [303] Ordlyden i SEL § 31 C og IAS 27 er ikke identiske, hvilket skyldes, at SEL § 31 C er tilpasset danske forhold. Fortolkningsbidrag fra International Accounting Standards Board skal anvendes analogt til fortolkning af koncernbegrebet vedrørende sambeskatningsreglerne.[304]

Koncernbegrebet er som nævnt ovenfor det samme i selskabslovgivningen og skattelovgivningen. Områderne administreres af to forskellige styrelser i to forskellige ministerier. Selskabslovgivningen administreres af Erhvervsstyrelsen og skattelovgivningen af Skattestyrelsen. Dette kan medføre, at Erhvervsstyrelsen mener, der er koncernforbindelse mellem Selskab A og B, men Skattestyrelsen ikke mener, der foreligger en sådan koncernforbindelse. Den ene styrelse har ikke forrang for den anden, og derfor vil der i dette tilfælde være en selskabsretlig koncernforbindelse mellem Selskab A og B, men ikke skatteretlig.[305] Der kan givetvis forventes en gensidig påvirkning mellem de to styrelser, således at en afgørelse i Erhvervsstyrelsen fremadrettet kan påvirke Skattestyrelsens afgørelser vedrører koncernbegrebet og omvendt.

Den gensidige påvirkning mellem de to styrelser er måske ikke ligeværdige. Der offentliggøres jo langt flere afgørelser om skatteretlige spørgsmål, særligt vedrørende sambeskatning, hvad enten afgørelserne er administrative eller fra domstolene. Alt andet lige har det simpelhent større økonomisk betydning at vide, om der foreligger en koncern i sambeskatningsmæssig end i regnskabsmæssig forstand.

---

[303] Lov nr. 516 af 12. juni 2009 om ændring af årsregnskabsloven, lov om finansiel virksomhed og forskellige andre love, nr. 213.

[304] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 20.

[305] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 20.

Koncerndefinitionen i SEL § 31 C har inspiration fra et EU-direktiv – Koncernregnskabsdirektivets art. 22. Det er ikke muligt for danske domstole at forelægge præjudicielle spørgsmål vedrørende SEL § 31 C. Det fremgår ikke af forarbejderne, at koncernregnskabsdirektivet skal anvendes ved tvivl om fortolkningen af SEL § 31 C.[306]

3.3 MODERSELSKAB

I selskabsretlig, og dermed i skatteretlig forstand i henseende til sambeskatning, består en koncern af et moderselskab og ét eller flere datter*selskaber*. Modsat den regnskabsretlige begrebsdannelse, hvor koncernen består af et moderselskab og en eller flere datter*virksomheder*.[307] Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Opfylder flere selskaber definitionen i SEL § 31 C, stk. 2-6, er det kun dét selskab, som udøver den faktiske reelle bestemmende indflydelse, der skal betragtes som moderselskab.[308]

Et Selskab A kan uden at eje kapitalandele i Selskab B godt være moderselskab for Selskab B. Dette kræver, at Selskab A via aftale har den reelle beslutningskompetence vedrører økonomiske og driftsmæssige beslutninger i Selskab B. Dette medfører, at Selskab A og B skal anses for at være koncernforbundne, og dermed tvungen dansk sambeskatning, såfremt begge selskaber er danske, samt mulighed for international sambeskatning, hvis Selskab B er beliggende i udlandet.[309]

I LL § 2 er der en bestemmelse vedrørende bestemmende indflydelse i forhold til handel mellem interesseforbundne parter på armslængde vilkår. Denne bestemmelse

---

[306] Nikolaj Vinther & Erik Werlauff i TFS 2006.869 - Når dansk lov kopierer EU-direktiver uden for deres tvingende gyldighedsområde og Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 21.

[307] Afhandlingen omhandler alene vertikale koncerner, ikke horisontale. En horisontal koncern er karakteriseret ved, at der foreligger to eller flere moderselskaber, som har en så stærk indbyrdes forbindelse, f.eks. ved fælles ejerskab eller ledelse. Et eksempel på en horisontal koncern var selskaberne: aktieselskabet dampskibsselskabet Svendborg og Dampskibsselskabet af 1912 A/S der begge var børsnoterede selskaber med samme ledelse. Selskaberne blev i 2003 fusioneret til A. P. Møller – Mærsk A/S. Kun i relation til LL § 2 om kontrollerede transaktioner kommer de horisontale koncerner i m.v. i betragtning, idet en interesse forbindelse i relation til TP ikke blot kan bestå i, at A kontrollerer B, at B kontrollerer A, men også i, at C kontrollerer A og B

[308] Aage Michelsen, Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat 18. udg., side 979

[309] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 396.

blev vedtaget i 1998.[310] Det er vurderet, at i forhold til besvarelse af afhandlingens problemformulering at tage udgangspunkt i bestemmelsen i SEL § 31 C vedrørende sambeskatning.

Valget skyldes det forhold, at CCTB-direktivet er målrettet vertikale koncerner, hvilket ligeledes gør sig gældende med SEL § 31 C. LL § 2 omhandler derimod også horisontale koncerner, hvilket er en noget bredere koncerndefinition (se fodnote 307).

De følgende afsnit vil gennemgå, hvornår der vil være en koncernforbindelse med et moderselskab. Det vil fremgå af de pågældende afsnit, at der er flere måder hvorpå, at et overliggende selskab skal anses for at være moderselskab for et underliggende selskab.

3.3.1 MODERSELSKAB EJER MERE END 50 PCT. AF STEMMERETTIGHEDERNE I ET DATTERSELSKAB

Skattemæssigt anses et selskab, som ejer mere end 50 pct. af et andet selskab, for at være moderselskab for det pågældende selskab. Ved opgørelsen af, hvor stor en andel af stemmerettighederne moderselskabet ejer, skal direkte og indirekte ejede stemmerettigheder medtages. Der kan være undtagelser, der gør, at et selskab, som ejer mere end 50 pct. af et underliggende selskabs stemmerettigheder, ikke skal anses for at være moderselskab. Det pågældende selskab skal klart kunne påvise, at selskabet ikke har bestemmende indflydelse i det underliggende selskab, jf. SEL § 31 C, stk. 3.[311] Hvis et underliggende selskab har en stemmeretsbegrænsning på f.eks. 10 pct. i sine vedtægter, betyder dette, at der ikke er koncernforbindelse mellem det underliggende og det overliggende selskab, selvom det overliggende selskab ejer mere end 50 pct. af det underliggende selskabs stemmerettigheder. Det overliggende selskab besidder ikke flertallet af stemmerne på generalforsamlingen og har derfor ikke bestemmende indflydelse på det underliggende selskab.[312]

Et andet eksempel, hvor der ikke vil være selskabs- eller skatteretlig koncernforbindelse mellem det under- og overliggende selskab, kan være, hvis kapitalejerne i selskabet ved en ejeraftale har besluttet, at alle kapitalejere skal være enige om økonomiske og driftsmæssige beslutninger i selskabet jf. fremstillingen

[310] Lov nr. 432 af 26. juni 1998 om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven (lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapitalisering)

[311] Der skal i opgørelsen af stemmerne tages højde for eventuelle kapitalklasser, og det er det samlede stemmeflertal på tværs af kapitalklasser, der er afgørende for, hvorvidt der er etableret en sambeskatningskreds eller ej.

[312] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1003.

foran i afsnit 3.3.1 om koncernreglerne som Lex specialis over for selskabslovens § 82.[313]

Der vil ligeledes ikke være en koncernforbindelse, hvis underliggende selskaber er underlagt kontrol af offentlige myndigheder, domstol, tilsynsmyndighed m.v.[314]

Det forhold, at både stemmeretsbegrænsninger i vedtægter elle ejeraftale har indflydelse på, om der bliver etableret en koncernforbindelse, giver ejerne en mulighed for at beslutte om et givent datterselskab skal være omfattet af en sambeskatningskreds eller ej. Dermed kan ejerne ved f.eks. ved et selskab, der er ejet 50/50 af to holdingselskaber enten ved at udforme vedtægterne eller en ejeraftale gør det ene af de to holdingselskaber til moderselskab. Hvis det nystiftede selskab i en opstartsfase har et underskud, vil et sådan underskud kunne udnyttes i anden positiv indkomst i den sambeskatningskreds, selskabet bliver en del af.

Dermed øges likviditeten hos det nystiftede selskab, idet selskabet modtager fra de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen, der modsvarer den skatteværdi underskuddet har.

3.3.2 INTET OVERLIGGENDE SELSKAB EJER MERE END 50 PCT. AF STEMMERETTIGHEDERNE

Et selskab, som ejer mindre end 50 pct. af stemmerettighederne i et andet selskab, bliver moderselskab for det pågældende selskab, hvis en af fire følgende betingelser er opfyldt jf. SEL § 31 C, stk. 4:

For det første: Moderselskabet har råderet over mere end 50 pct. af stemmerne i selskabet på baggrund af en eller flere aftaler med andre investorer. Uddybes i afsnit 3.3.2.1.

For det andet: Moderselskabet har beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i datterselskab på baggrund af vedtægterne eller anden aftale. Uddybes i afsnit 3.3.2.2.

For det tredje: Moderselskabet kan udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan i det pågældende selskab, og dette ledelsesorgan besidder den bestemmende indflydelse på selskabet. Uddybes i afsnit 3.3.2.3.

---

[313] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 401 og IASB, Ifrs 10 Consolidated Financial Statements, bemærkning 36.

[314] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 23 og IASB, ‘Ifrs 10’, bemærkning 37.

For det fjerde: Moderselskabet har det faktiske flertal af stemmerne på selskabets generalforsamling eller tilsvarende organ og moderselskabet derved besidder den faktiske indflydelse over selskabet. Uddybes i afsnit 3.3.2.4.

De fire førnævnte muligheder er sideordnet.[315] Det er derfor kun ét af de fire kriterier, der skal være opfyldt, for at et selskab bliver moderselskab.

Hvis der indgås ejeraftaler imellem kapitalejerne i et selskab vil aftalen ofte enten have til formål at koncentrere eller sprede magten mellem aktionærerne.[316] Det vil fremgå af afsnit 3.3.2.1 til 3.3.2.3, at har ejertalen til formål at koncentrere magten hos én aktionær, vil dette medføre sambeskatning.

3.3.2.1 Ejeraftale med andre investorer m.v.

Et selskab, som har råderet over mere end 50 pct. af stemmerne i et andet selskab, skal betragtes som moderselskab for selskabet, jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1. Denne råderet over andre kapitalejeres stemmerettigheder kan være via ejeraftaler. Det afgørende for at være omfattet af bestemmelsen er råderetten over stemmerne, og denne råderet medfører, at skattesubjektet råder over mere end 50 pct. af stemmerne i selskabet. Det er enhver form for rådighed, såsom panteret, brugsret m.v. [317]

Ejeraftaler er som bekendt ikke selskabsretligt bindende, for kapitalselskaber jf. selskabslovens § 82. Ejeraftaler kan derimod have skatteretlige konsekvenser for selskaber i forhold til, om der er koncernforbindelse mellem to selskaber, og der derfor er tvungen dansk sambeskatning eller mulighed for frivillig international sambeskatning.

En pantsætning af kapitalandele og tilhørende stemmerettigheder har normalt ikke skattemæssige konsekvenser i forbindelse med sambeskatning. Dette gælder, også selvom panthaver opnår rådighed over mere end 50 pct. af stemmerettighederne i det selskab, hvis kapitalandele og tilhørende stemmerettigheder er pantsat. Der sker ligeledes ikke afbrydelse af sambeskatningen, hvis et moderselskab pantsætter mere end 50 pct. af kapitalandelene i et datterselskab til et pengeinstitut. Udgangspunktet er, at panthaveren har ret til at udøve stemmeretten, men ikke pligt, og panthaver vil derfor i normalsituationen lade pantsætter udøve stemmeretten. En panthaver, som ønsker at distancere sig endnu mere, kan aftale med pantsætter, at det kun er ved

[315] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1005

[316] Peer Schaumburg-Müller & Erik Werlauff: Vedtægter og ejeraftaler, 4. udgave, side 72

[317] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 400.

misligholdelse af aftalen og efter afgivelse af påkrav, panthaver har rådighed over stemmerettighederne.[318]

Det afgørende element er råderetten over stemmerne og ikke en mulig potentiel råderet over stemmerne i det underliggende selskab.[319] Det udslagsgivende forhold er, hvordan er stemmerettighederne fordelt gennem indkomståret. Hvis ikke der sker en reel forskydning i stemmerettighederne i løbet af indkomståret vil, der ligeledes ikke ske en ændring i, hvorvidt et selskab er omfattet af en sambeskatningskreds eller ej.

Reglen har ligeledes den konsekvens, at et selskab, der ejer f.eks. 75 pct. af kapitalen og stemmerne i et underliggende selskab, men via aftale med de øvrige aktionærer har accepteret at visse beslutninger kræver enstemmighed eller tilslutning fra de øvrige aktionærer ikke vil have en koncernforbindelse selvom, der ejes 75 pct. af kapitalen og stemmerne i det underliggende selskab.[320]

I et bindende svar af 23 februar 2010[321] fremgår følgende:

I den nye selskabsskattelovs § 31 C, stk. 3, er det fastslået, at ejerskab til flertallet af stemmerne i et selskab ikke fører til koncernforbindelse, hvis det klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse. Det er SKATs opfattelse, at eksistensen af en ejeraftale, der kræver enighed mellem aktionærerne i alle beslutninger vil udgøre en sådan påvisning. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har erklæret sig enig i denne fortolkning

Det forhold, at SKAT har indhentet en principiel udtagelse fra Erhvervs- og selskabsstyrelsen skyldes som bekendt det forhold, at både koncernbegrebet i SEL § 31 C og Selskabslovens §§ 6 og 7 begge har sit udgangspunkt i IAS 27. Ligeledes fremgår det af afgørelsen, at det forhold der kræves enstemmighed mellem aktionærerne, er et forhold der gør, at ikke opstår koncernforbindelse, jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1.

I to afgørelser, hvor der krævedes et flertal på 75 pct. til væsentlige beslutninger, var dette ikke nok til at bryde formodningen om, at der er en koncernforbindelse.[322] Selvom der krævedes et flertal vedrørende væsentlige beslutninger, havde den ene aktionær i begge afgørelser ret til at udpege 3 af 5 bestyrelsesmedlemmer når blot, at

---

[318] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg.,, side 401.

[319] SKM2015.357.BR - genoptagelse - koncernforbindelse - købsoption

[320] SKM.2010.209.SR - sambeskatning og koncernforbindelse.

[321] SKM.2010.491.SR – sambeskatning og koncernforbindelse.

[322] SKM.2013.375.SR - Selskabs flytning af hjemsted - ikke indeholdelse af kildeskat eller begrænset skattepligt af "likvidationsprovenu" og SKM.2014.18.SR - flytning – kildeskat.

det pågældende selskabs ejerandel af datteren ikke var under 30 pct. Koncernforbindelse er dermed opfyldt via SEL § 31, stk. 4, nr. 3. Denne bestemmelse behandles i afsnit 3.3.2.3.

3.3.2.2 Kompetence til at styre driftsmæssige og økonomiske forhold

Et selskab, der har kompetence til at styre de driftsmæssige og økonomiske forhold i et andet selskab, er moderselskab for det pågældende selskab, uanset om moderselskabet ejer kapitalandele i det pågældende selskab eller ej. [323] Dette er givetvis ikke muligt efter dansk selskabsret, og reglen i SEL § 31 C, stk. 4, nr. 2, vil hovedsageligt blive anvendt ved vurdering af, hvorvidt et udenlandsk selskab omfattes af international sambeskatning eller ej.

Bestemmelsen er ligeledes relevant, hvis et selskab bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark på baggrund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller SEL § 1, stk. 6. [324] Dette kan være udenlandske selskaber, hvis reelle ledelse er placeret i Danmark, og derved bliver selskabet skattepligtigt til Danmark.

En vetoret kan ikke automatisk sidestilles med en ret til at styre de driftsmæssige og økonomiske forhold i et datterselskab.[325] I SKM2008.688.SR henvises der, i Skats indstilling og begrundelse, som Skatterådet tiltræder, til bogen Sambeskatning (2007/08) af *Guldmand, Vinther og Werlauff*, at denne form for ledelsesret ikke er muligt i Danmark, men kan være relevant i forhold til internationalsambeskatning. Det fremgår af Juridisk vejledning[326] C.D.3.1.2.2, at afgørelsen er fra før ændringen i 2009,[327] at afgørelsen stadig er et udtryk for gældende praksis.

Det forhold, at reglen vedrørende kompetencen til at styre driftsmæssige og økonomiske forhold i et datterselskab er relevant i forhold til denne afhandling er, at et f.eks. tysk datterselskab i en dansk koncern gerne må udøve bestemmende indflydelse i forhold til det tyske datterselskabs datterselskaber. Dermed vil dette

[323] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 401.

[324] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., s. 25.

[325] SKM.2008.688.SR - Sambeskatning – koncernforbindelse.

[326] Juridisk Vejledning 2021 C.D.3.1.2.2 - Koncernforbindelse.

[327] Lov nr. 516 af 6. december 2009 - om ændring af årsregnskabsloven, lov om finansiel virksomhed og forskellige andre love (ændringer som følge af selskabsloven)

datterdatterselskab skulle medtages ved tilvalg af frivillig international sambeskatning.[328]

Forskellige retsdiscipliner påvirker nogle gange hinanden gensidigt. I Tyskland er der et tæt samspil mellem regnskabsretten og skatteretten.[329] I Danmark er der overensstemmelse mellem koncerndefinitionen i selskabsloven, årsregnskabsloven og sambeskatningsreglerne i selskabsskatteloven, idet alle tre anvender IAS 27 som fortolkningsbidrag.

Denne forskel mellem f.eks. tysk selskabsret og dansk selskabsret, der nævnes af *Guldmand, Vinther og Werlauff*, hvor det er muligt at udarbejde en koncernaftale, der gør, at moderselskabet har ledelsesret over datterselskabet, giver måske mulighed for, at en vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktivet ligeledes ad åre vil medføre en yderligere harmonisering af selskabsretten på dette punkt.

Der kan argumenteres for, at et selskab, hvor der foreligger en koncernaftale, der gør, at datterselskabet er underlagt moderselskabet selskabsretligt, ligeledes burde være omfattet af koncerndefinitionen i CCTB-direktivet. I CCTB-direktivet etableres der, som nævnt i afsnit 3.1.1 kun koncernforbindelse, hvis moderselskabet har råderet over mere end 50 pct. af stemmerne. En vedtagelse og en efterfølgende tvungen eller et aktivt tilvalg af CCTB-direktivet betyder, at denne bestemmelse vedrørende retten til at styre driftsmæssige og økonomiske forhold ikke længere er et parameter det danske moderselskab skal forholde sig til.

Det kan overvejes, om dette er holdbart i længden. Hvis en koncern, der er omfattet af CCTB-direktivet kan holde et selskab ude af den skattemæssige koncern selvom, det har fuld kontrol over driften i selskabet via retten til at styre driftsmæssige og økonomiske forhold må det være et af de steder i direktivet, hvor senere vedtagne retsakter må ændre bestemmelsen, hvis det bliver for uhensigtsmæssigt. Det er værd at bemærke, at i *"Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag"*, der er der ikke stillet ændringsforslag, der vil inddrage et selskab, hvor moderselskabet har ret til at styre de driftsmæssige og økonomiske beføjelser.

---

[328] Hvordan retsstillingen i de øvrige EU-lande vedrørende muligheden for, at et datterselskab formel underligger sig moderselskabets ledelsesret vil ikke blive behandlet i denne afhandling.

[329] Jacob Bundgaard, Skatteret & civilret, 1. udg., s. 257 ff.

3.3.2.3 Kompetence til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i øverste ledelsesorgan

Et selskab, der har retten til at udpege eller afsætte flertallet af det øverste ledelsesorgan i et andet selskab, bliver moderselskab for det pågældende selskab. Kompetencen må ikke være baseret på en formodning om, at moderselskabet kan hyre eller fyre medlemmerne i det øverste ledelsesorgan; det skal være en rettighed. Det er ikke afgørende, hvordan denne rettighed er formuleret. Rettigheden kan være fastlagt i vedtægter, ejeraftale mellem kapitalejerne eller i en aftale ved pantsætning af kapitalandele m.v.

Det øverste ledelsesorgan i aktie- og anpartsselskaber er:

a) Bestyrelsen i selskaber, der har en direktion og en bestyrelse
b) Direktionen i selskaber, der alene har en direktion
c) Tilsynsrådet i selskaber, der både har en direktion og et tilsynsråd

Det betyder som tidligere nævnt, at koncernreglerne i SEL § 31 C er *lex specialis* i forhold til det normale selskabsretlige udgangspunkt, hvor det følger af selskabslovens § 82, at ejeraftaler ikke binder selskabet.

Det skal være et flertal af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, som moderselskabet har rettighed til at udpege.[330] Det kræver, at det pågældende ledelsesorgan består af et ulige antal medlemmer. Denne nødvendighed af ulige antal medlemmer vil ikke være opfyldt selvom det i vedtægterne eventuelt er foreskrevet, at formandens stemme er udslagsgivende i tilfælde af stemmelighed.[331] Det samme vil være tilfældet hvis vedtægtsbestemmelsen går ud på, at et bestemt bestyrelsesmedlem, der er udpeget af en bestemt selskabsdeltager eller institution m.v., eller som repræsenterer en bestemt aktieklasse, skal have den udslagsgivende stemme. Kort sagt skal det krævet flertal, som bestemmelsen opstiller, altid regnes i forhold til personerne.

Det forhold, at kapitalejerne har udarbejdet en ejeraftale, der giver ét kapitalejerselskab ret til at udpege flertallet af ledelsen i selskabet, udløser ikke i sig selv sambeskatning efter reglerne i SEL § 31 C, stk. 4, nr. 3, idet det er et krav, at aftalen bliver efterlevet af kapitalejerne, således magten til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan reelt også anvendes, at den kapitalejer, der har rettigheden, jf. f.eks. en ejeraftale eller vedtægtsbestemmelse.[332]

---

[330] SKM.2008.861.SR – sambeskatning koncernforbindelse.

[331] SKM.2010.677.SR – Sambeskatning, bestemmende indflydelse, vetoret.

[332] SKM.2010.687.SR – Koncernforbindelse, sambeskatning.

En koncernforbindelse, der er etableret ud fra retten til at udpege flertallet af det øverste ledelsesorgan, giver kapitalejerne mulighed for om, de ønsker sambeskatning eller ej, og med hvilke selskaber. Derved har kapitalejerne mulighed for at tilpasse koncernen til, hvor det er optimalt i den pågældende situation, det kan eksempelvis være i forhold til likviditet.[333]

3.3.2.4 Besiddelse af stemmeflertal på generalforsamling

En fjerde mulighed, som nævnes i SEL § 31 C, stk. 4, er, at et selskab, der besidder det faktiske flertal, også kaldet praktisk majoritet på et andet selskabs generalforsamling, er moderselskab for dette. Det er ikke på baggrund af, at et selskab på en enkelt generalforsamling besidder flertallet, selvom selskabet besidder mindre end 50 pct. af stemmerne. Der indgår et skøn i anvendelsen af reglen. Har det historisk vist sig, at eksempelvis 40 pct. af stemmerne udgør en majoritet på generalforsamlingen i det pågældende selskab, vil det medføre, at et selskab, der ejer mere end 40 pct. af stemmerne, bliver moderselskab for selskabet.[334]

Det vil altid være et element af skøn ved anvendelse af SEL § 31 C, stk. 4, nr. 4 – hvornår besiddes flertallet på generalforsamlingen? Det må antages generelt at gælde det forhold, at jo mere spredt selskabskapitalen er, desto mindre ejerandel er nødvendig, før et selskab bliver moderselskab på baggrund af reglen.[335]

Et kapitalselskab kan ufrivilligt blive moderselskab, såfremt de andre aktionærer udebliver fra generalforsamlingen, eller det kun er et fåtal, der giver fremmøde. Dette står i modsætning til SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1, hvor et kapitalselskab eksempelvis ved hjælp af ejeraftaler selv kan beslutte, hvilket selskab der skal være moderselskab.

3.3.3 ØVRIGE FORHOLD, DER SKAL INDDRAGES VED VURDERING AF OM DER FORELIGGER EN SAMBESKATNINGSKREDS.

I de følgende afsnit 3.3.3.4 til 3.3.3.4 gennemgås kort øvrige forhold, der skal inddrages ved vurderingen af, om der foreligger et koncernforhold eller ej. Afsnittene er medtaget for fuldstændighedens skyld, men anvendes ikke yderligere i analyse m.v.

De pågældende afsnit er forsøgt skrevet således, at problemstilling belyses, men der foretages ikke nogen videregående analyse i afsnittene.

---

[333] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 401 ff. og Christian Amby i TFS 2006.337 Koncernbegrebet for sambeskatning og i kursgevinstloven.

[334] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 28.

[335] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 28.

3.3.3.1 Potentielle stemmer

Ved opgørelsen af antal stemmerettigheder i et selskab skal potentielle stemmerettigheder medtages. Potentielle stemmerettigheder kan være tegningsretter eller købsoptioner på kapitalandele. Kun potentielle stemmerettigheder, rettighedsindehaveren ensidigt kan udnytte på opgørelsestidspunktet, skal medregnes.[336]

SEL § 31 C, stk. 5, har et bredt anvendelsesområde i forhold til typen af juridiske aftaler, der kan indeholde potentielle stemmerettigheder. Det kan være aftaler vedrørende tegning af kapitalandele, pantsætningsaftaler eller låneaftaler m.v. Det er ikke relevant, om rettigheden er udnyttet, men det er et krav, at rettighedsindehaveren kan udnytte den, og at det klart fremgår, fra hvornår rettigheden kan udnyttes.[337]

3.3.3.2 Datterselskabets egne kapitalandele

Der skal ved opgørelsen af stemmerettigheder ses bort fra de stemmerettigheder, der er ejet af datterselskabet samt af datterselskabets datterselskaber jf. SEL § 31 C, stk. 6. Når sådanne rettigheder holdes ude af beregningen, vil der være en forholdsmæssig forskydning af, hvornår et selskab eksempelvis besidder mere end 50 pct. af stemmerettighederne.

Et datterselskab, der ejer 10 pct. af egne kapitalandele, vil have 90 pct. af kapitalandelene fordelt på andre aktionærer; her vil en ejerandel på mere end 45 pct. af selskabets samlede stemmerettigheder være nok til, at et selskab er moderselskab.

3.3.3.3 Datterselskaber, der skal holdes ude af sambeskatningskredsen

Der kan være datterselskaber, der skal holdes ude af en sambeskatning, selvom forannævnte betingelser er opfyldt. Selskaber, der har opnået en bestemmende indflydelse over ét eller flere selskaber, jf. KGL § 4, stk. 5, er fritaget for sambeskatning med disse selskaber, jf. SEL § 31 C, stk. 7.

KGL § 4, stk. 5, omhandler virksomheder, der driver næringsvirksomhed med køb og salg af fordringer eller finansiering. Dette kan være banker, sparekasser eller fondsmæglerselskaber. Udgangspunktet i KGL § 4, stk. 1, er, at der ikke er fradrag for tab på koncerninterne fordringer eller finansiering. Dette er ikke gældende for

---

[336] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 28.

[337] TFS 2015, 577 – SKM.2015.357 BR Genoptagelse – koncernforbindelse – købsoption og Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 29.

virksomheder, der som led i deres næring har overtaget driften af debitors virksomhed til afvikling af tidligere ydet udlån eller i forbindelse med omstruktureringer.

SEL § 31 C, stk. 7, sikrer, at finansieringsvirksomheder ikke både kan opnå fradrag for tab på en fordring jf. KGL § 4, stk. 5, og samtidig via sambeskatning har fradrag for et eventuelt underskud i det overtagne selskab. Bestemmelsen finder anvendelse på alle selskaber i sambeskatningskredsen, hvorved det ikke er muligt for finansieringsselskabet at overdrage selskabskapitalen i det overtagne selskab til et andet selskab i koncernen og derved få fradrag for både underskud og tabet på fordringen.[338]

3.3.3.4 Konkurs

Et selskab, der går konkurs, skal holdes ude af sambeskatningen i alle indkomstperioder fra og med det år, hvor der afsiges konkursdekret, jf. SEL § 31 C, stk. 8. Dette er gældende, uanset hvor det konkursramte selskab er hjemmehørende. Bestemmelsen finder derfor anvendelse ved national og international sambeskatning. Det konkursramte selskab behandles efterfølgende skattemæssigt som et ”stand alone”-selskab efter reglerne i konkursskatteloven.[339]

3.4 FAST DRIFTSSTED

Et tilvalg af frivillig international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, stk. 1 omfatter også faste driftssteder, der er beliggende i udlandet. Dette afsnit vil belyse, at selvom udgangspunktet er OECD’s modeloverenskomst, er der små nuanceforskelle i de dobbeltbeskatningsoverenskomst Danmark har indgået med de øvrige EU-lande. Der anvendes i det følgende Lånderbericht metoden ved gennemgangen af forskellen mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Hovedreglen i dansk skatteret er som bekendt, at begrebet fast driftssted defineres med baggrund i OECD’s modeloverenskomst.[340] [341] Modeloverenskomsten er ikke folkeretligt bindende, hvilket ligeledes gælder kommentarerne hertil. Folketinget har ikke været en del af udarbejdelsen af kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst, og derfor kan kommentarerne ikke sidestilles med lovbemærkninger. Endelig er

[338] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 31.

[339] Jan G. Hansen & Nikolaj Vinther m.fl., Sambeskatning 2013/14, 1. udg., side 32.

[340] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 354.

[341] OECD’s modeloverenskomst udgives på to officielle sprog: engelsk og fransk. Der bliver ikke udarbejdet en officiel dansk oversættelse fra Skatteministeriet.

kommentarerne til modeloverenskomsten ikke bindende for Landsskatteretten og domstolene.[342]

Selvom hovedreglen er, at fast driftssted defineres på baggrund af OECD's modeloverenskomst, er der i dansk ret også en række fravigelser i fortolkningen af fast driftssted i forhold til OECD's modeloverenskomst.[343]

3.4.1 DET PRIMÆRE KRITERIUM

De grundlæggende principper for fortolkningen af, hvornår der er et fast driftssted, fremgår af OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 1. Det er et forretningssted, hvorfra et skattesubjekts virksomhed helt eller delvis udøves. Det skal være foretagendets primære formål, der udøves fra den pågældende lokalitet, for at det medfører fast driftssted.

I modeloverenskomsten opstilles der følgende eksempler på, hvad begrebet fast driftssted især omfatter: 1) et sted for ledelsen, 2) en filial, 3) et kontor, 4) en fabrik, 5) et værksted og 6) en mine, olie- eller gaskilde, et stenbrud eller øvrig udvinding af naturforekomster.

[342] juridisk Vejledning C.F.8.2.1 – Overordnet om modeloverenskomsten – offentliggjort den 31. januar 2019.

[343] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 354.

Disse kriterier er sammenfaldende med Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster for Tyskland,[344] Tjekkiet,[345] Ungarn,[346] Østrig,[347] Finland,[348] Sverige,[349]

[344] Bekendtgørelse 1996-12-06 nr. 158 af overenskomst af 22. november 1995 mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer; af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager.

[345] Bekendtgørelse 2012-12-18 nr. 31 af overenskomst af 25. august 2011 mellem Kongeriget Danmark og Den Tjekkiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

[346] Bekendtgørelse 2012-09-05 nr. 23 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Ungarn til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

[347] Bekendtgørelse 2008-04-30 nr. 3 af overenskomst af 25. maj 2007 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Østrig vedrørende skatter af indkomst og formue.

[348] Bekendtgørelse 1997-06-25 nr. 92 af Overenskomst af 23. september 1996 mellem di nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

[349] Se foranstående note.

Grækenland,[350] Irland,[351] Italien,[352] Letland,[353] Slovakiet,[354] Malta,[355] Polen,[356] Portugal,[357] Rumænien,[358] Litauen,[359] Belgien,[360] Slovenien,[361] Kroatien,[362]

---

[350] Overenskomst mellem Kongeriget Danmarks regering og Den Hellenske Republiks regering til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

[351] Bekendtgørelse 1993-11-03 nr. 115 af overenskomst af 26. marts 1993 med Irland til undgåelse ad dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

[352] Bekendtgørelse 2003—02-12 nr. 8 af overenskomst af 5. maj 1999 mellem Danmark og Italien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskatter of forhindring af skatteunddragelse.

[353] Bekendtgørelse 1994-02-21 nr. 20 af overenskomst af 10. december mellem Kongeriget Danmark og Republikken Letland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

[354] Bekendtgørelse 1983-07-11 nr. 66 af overenskomst af 5. maj 1982 med Tjekkoslovakiet om undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter

[355] Bekendtgørelse 1999-02-22 nr. 6 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Malta til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

[356] Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Polen til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

[357] Bekendtgørelse 2002-06-17 nr. 16 af overenskomst af 14. december 2000 mellem Kongeriget Danmark og Den Portugisiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

[358] Bekendtgørelse 1978-02-23 nr. 20 af overenskomst af 13. december 1976 med Rumænien tl undgåelse af dobbeltbeskatning

[359] Bekendtgørelse 1994-02-21 nr. 21 af overenskomst af 13. oktober 1993 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Litauen til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

[360] Bekendtgørelse 1971-01-20 nr. 5 af 20 januar 1971 af overenskomst af 16. oktober 1969 med Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst og formueskat.

[361] Bekendtgørelse 2002-06-17 nr. 17 af overenskomst af 2. maj 2001 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Slovenien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Luxembourg,[363] Nederlandene,[364] Bulgarien,[365] Cypern,[366] Estland[367] og Storbritannien.[368] [369] Dette er de EU-lande, som Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med. Danmark har ikke siden 2009 haft dobbeltbeskatningsoverenskomster med Frankrig og Spanien.[370]

De pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster er afgørende i forhold til, hvorvidt Danmark kan gennemføre den pågældende beskatning af de faste driftssteder. Dette skyldes den gyldne regel, der som bekendt kræver, at der både skal være hjemmel i national lovgivning og i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. I forhold til Spanien og Frankrig, hvor der ikke er nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst, anvendes dansk ret inden for den danske jurisdiktion. En lempelse af en dansk opkrævet skat vil være et internretligt spansk og fransk anliggende.

---

[362] Bekendtgørelse 2009-02-17 nr. 11 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Kroatien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

[363] Bekendtgørelse 1982-09-23 nr. 95 af overenskomst af 17. november 1980 med Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter

[364] Bekendtgørelse 1998-04-22 nr. 4 af overenskomst af 1. juli mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue

[365] Bekendtgørelse 1989-09-11 nr. 100 af Overenskomst af 2. december 1988 mellem Kongeriget Danmark og Folkerepublikken Bulgarien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter

[366] Bekendtgørelse 2011-08-16 nr. 23 af aftale af 11. oktober 2010 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Cypern til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

[367] Bekendtgørelse 1994-02-21 nr. 22 af overenskomst af 4. maj 1993 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Estland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

[368] Bekendtgørelse 1981-02-12 nr. 6 af overenskomst af 11. november 1980 med Storbritannien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding

[369] Afhandlingen bærer præg af, at den er skrevet og indleveret på et tidspunkt, hvor det står fast, at Brexit er en realitet, men endnu ikke står fast, hvad de enkelte konsekvenser heraf bliver.

[370] Bekendtgørelse 2008-06-27 nr. 14 af opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

Der er følgende tre betingelser, der skal være opfyldt, hvis der efter dansk ret er etableret et fast driftssted: 1) Der skal være et forretningssted, 2) Forretningsstedet skal være fast, og 3) Foretagendets virksomhed skal udøves gennem forretningsstedet.[371] [372]

3.4.1.1 Forretningssted

Der er som nævnt i det foranstående afsnit oplistet en række eksempler, der med overvejende grad af sandsynlighed medfører fast driftssted. De nævnte typer af driftssteder giver normalt ikke anledning til fortolkningstvivl, det er derimod de atypiske forretningssteder, der kan give anledning til fortolkningsproblemer.[373] Begrebet forretningssted skal fortolkes udvidende, og et forretningssted kan forefindes, uden at det nødvendigvis er indrettet i et lokale, og dermed blot er et areal.[374]

Den udvidede fortolkning af et forretningssted kan illustreres med følgende to eksempler: 1) Et engelsk firmas anvendelse af dykkerudstyr til arbejde i den danske del af Nordsøen[375] og 2) Et strømkabel på den danske kontinentalsokkel, der forbinder Sverige og Tyskland.[376] [377]

Ligeledes kan spilleautomater, salgsautomater og servering udgøre et forretningssted. Hvorimod en bankkonto, webside eller postadresse ikke opfylder kriterierne for et fast forretningssted.[378]

---

[371] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 356.

[372] TFS 1987, 50 LSR – Kulbrinteskat – Engelsk selskab – Dykkerservice – Fast driftssted.

[373] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 357.

[374] OECD model tax convention, commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment (2017) nr. 10; Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg. side 357.

[375] TFS 1987, 50 LSR – Kulbrinteskat – Engelsk selskab – Dykkerservice – Fast driftssted.

[376] TFS 1994, 24 LR – Strømførende kabel – Kontinentalsoklen – Fast driftssted – moms.

[377] Selvom der i begge tilfælde forelå et fast forretningssted, medførte det ikke, at der var et fast driftssted, da ikke alle tre betingelser var opfyldt.

[378] Steffen.B. Jensen og Anne Varning iSU 2015, 260 – Fast driftssted inden for den digitale økonomi – gennemgang af OECD's forslag af september 2014 og Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 357.

Et fast forretningssted kræver noget fysisk håndgribeligt. Dette kan være dykkerudstyr, en server eller en vindmølle, afhængig af omstændighederne.

3.4.1.2 Fast tilknytning

Den faste tilknytning kan opdeles i to kumulative aspekter: geografisk tilknytning og tidsmæssig tilknytning. Den geografiske tilknytning giver som regel ikke anledning til tvivl. Mobile forretningssteder kan give anledning til fortolkningstvivl. Et mobilt forretningssted kan eksempelvis være en handelsstand i en gågade eller et udenlandsk cirkus.[379]

Der blev i forbindelse med ændringerne af OECD's modeloverenskomst i 2003 fastlagt, at udgangspunktet for vurderingen af, om der foreligger fast driftssted, er tæt forbundet til en bestemt geografisk lokalitet.[380]

I forhold til de to forannævnte eksempler vedrørende dykkerudstyr og strømkablet var det afgørende i forhold til dykkerudstyret, at dette blev anvendt flere forskellige steder i Nordsøen, og dermed var forretningsstedet ikke fast.[381] Det modsatte gør sig gældende i forhold til strømkablet. Dette kabel lå et fast et sted på den danske kontinentalsokkel, og dermed var kravet om en fast geografisk tilknytning opfyldt.[382]

Der er ligeledes et tidsmæssigt perspektiv, der skal inddrages, når det vurderes, om forretningsstedet har en fast tilknytning til kildelandet. Der kan godt være en tidsmæssig sammenhæng, selvom der er afbrydelser i løbet af perioden. Der anvendes flere steder i litteraturen et eksempel med en malermester, der bruger halvdelen af arbejdsugen gennem to år på den samme kundes ejendom. Dette skal sidestilles med, at maleren havde arbejdet fuldtid gennem et år på den pågældende lokation. I eksemplet er begge kumulative forhold opfyldt. Når dette sammenholdes med afgørelsen vedrørerende det engelske firmas anvendelse af dykkerudstyr i Nordsøen, så var der ikke en fast tilknytning til den samme geografiske lokation gennem en længere periode, hvorved det tidsmæssige perspektiv ikke var opfyldt. Det strømførende kabel mellem Sverige og Tyskland opfylder begge kumulative betingelser i forhold til fast tilknytning, da kablet ligger fast det samme sted gennem en lang periode.

---

[379] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 358.

[380] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 358.

[381] TFS 1987, 50 LSR – Kulbrinteskat – Engelsk selskab – Dykkerservice – Fast driftssted.

[382] TFS 1994, 24 LR – Strømførende kabel – Kontinentalsoklen – Fast driftssted – moms.

Det er antaget, at seks måneder er nok til, at der er sket etablering af et fast driftssted i Danmark. De seks måneder regnes fra den dag, hvor alle tre hovedbetingelser er opfyldt, med undtagelse af den tidsmæssige tilknytning.[383]

3.4.1.3 Virksomhed

Det følger af de forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster, at begrebet fast driftssted er et sted, hvor foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves.[384] Det forhold, at der skal udøves erhvervsvirksomhed, før der kan foreligge et fast driftssted, frasorterer de situationer, hvor det er rent passiv kapitalinvestering.[385]

Det antages traditionelt, at virksomhedsbegrebet fastlægges i forhold til det enkelte lands internt gældende ret.[386] Derfor har den skattemæssige afgrænsning, som følger af SL §§ 4-6, en væsentlig betydning i klassifikationen af begrebet erhvervsvirksomhed. Denne diskussion er ikke relevant i forhold til denne afhandling, idet det som nævnt i kapitel 1 forudsættes, at anparts- og aktieselskaber er erhvervsvirksomheder. Disse tre bærende paragraffer i dansk skatteret uddybes særskilt i forhold til CCTB i kapitel 4-6.

Det er ligeledes et krav, at virksomheden skal udøves gennem det faste driftssted i kildelandet, før der foreligger et fast driftssted. Det kræves sædvanligvis, at der er ansatte eller andre afhængige personer tilknyttet.[387]

3.4.2 DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER

I alle de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med de øvrige lande i EU, er der anvendt den samme formulering i forhold til art. 5, stk. 1. Der skal dog tages højde for de bemærkninger, de enkelte lande har til art. 5, stk. 1.

Tyskland mener ikke, at det forhold, at en maler 3 dage om ugen i en toårig periode udfører arbejde ved en primær kunde, medfører fast driftssted for maleren. Tyskland

---

[383] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 360.

[384] Se eksempelvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med Tyskland, Tjekkiet og Ungarn.

[385] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 361.

[386] Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 art. 3, stk. 2.

[387] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 362.

mener ikke, at lokaliteten er til disposition for maleren, hvorfor der ikke foreligger et fast driftssted.[388]

Tyskland kræver, at en konsulent, der udfører arbejde for et andet foretagende, eventuelt i form af oplæring af foretagendets medarbejdere, skal disponere over lokaler hos foretagendet, før konsulenten får fast driftssted. Konsulentens tilstedeværelse hos foretagendes filialer er ikke nok til at få fast driftssted.[389]

Ligeledes er Tyskland af den opfattelse, at et fast forretningssted først bliver til et fast driftssted, hvis aktiviteten har en vis varighed det pågældende år. Dette er i strid med udgangspunktet i OECD's modeloverenskomst, hvor et fast driftssted godt kan eksistere i meget kort tid, hvis den pågældende virksomhed er af meget kort varighed.[390] Endelig mener Tyskland, at i en situation, hvor et foretagende, som har tilbagevendende aktiviteter i en årrække, men hvor de enkelte perioder med aktivitet er af så kort en varighed, at de ikke medfører fast driftssted, er det uden betydning for bedømmelsen, at foretagendet samlet set ville få fast driftssted, hvis aktiviteten var samlet i én periode.

Grækenland har i forhold til art. 5, stk. 1, forbeholdt sig ret til at anse et foretagende, der udfører planlægning-, tilsyns- eller rådgivningsvirksomhed ved bygge-, anlægs- eller installationsarbejde, for at have fast driftssted, såfremt arbejdet har en varighed på mere end seks måneder. Anvender et foretagende videnskabeligt udstyr eller maskinel ved efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster i sådanne tilfælde, opnår foretagendet fast driftssted efter 3 måneder. Endelig medfører det fast driftssted, såfremt et foretagende udfører mere end ét særskilt arbejde i løbet af et kalenderår, uanset at projekterne hver især har en varighed på mindre end seks måneder.[391]

Grækenland har taget forbehold for fortolkningen i kommentar 45 vedr. art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Det fremgår ikke, hvad det præcist er, Grækenland ikke kan tilslutte sig, men det må være ét af følgende:

1. Det er en udtømmende liste, der er oplistet i art. 5, stk. 2, dermed kan et fast driftssted kun være én af de seks nævnte muligheder.

---

[388] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 178, nr. 17 og nr. 12.

[389] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 178 og nr. 25.

[390] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 179 og nr. 28.

[391] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 192.

2. Hvis det faste forretningssted er omfattet af ét af de oplistede eksempler i art. 5, stk. 2, er det et fast driftssted, uanset at art. 5, stk. 1, ikke er opfyldt.

Ligeledes har Grækenland forbeholdt sig ret til at indsætte særlige bestemmelser vedr. offshore-virksomhed. I dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Grækenland og Danmark fremgår det af art. 5, stk. 8, at Grækenland har medtaget dette forbehold i aftalen med Danmark.

Bestemmelsen i art. 5, stk. 8, finder ikke anvendelse, hvis arbejdet har et omfang på mindre end 30 dage i løbet af én 12-månedersperiode. Ligeledes finder bestemmelsen ikke anvendelse, hvis arbejdet udøves af et foretagende, der er tæt tilknyttet til et andet foretagende, der i væsentlighed udfører samme type virksomhed. Hvorvidt to foretagender skal anses for at være tæt tilknyttet hinanden, afgøres af dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 9.[392]

Endelig har Grækenland taget forbehold for muligheden for at anvende ordlyden i art. 5, stk. 2, som den forelå i modeloverenskomsten i 1963, samt for i art. 5, stk. 2, litra f, at erstatte ordet ”udvindes” med ordene ”der har forbindelse med efterforskning eller udnyttelse”. Dette har Grækenland ikke valgt at gøre i den overenskomst, som er indgået med Danmark.

Tjekkiet har taget forbehold om ved bilaterale forhandlinger at præcisere, hvad der skal opfyldes i forbindelse med tjenesteydelser, der har en vis varighed, i forhold til art. 5, stk. 1.

Ligeledes er Tjekkiet ikke enig i, at der skal være en kommerciel sammenhæng, når blot virksomheden udøves inden for et afgrænset geografisk område.[393] Yderligere har Tjekkiet den holdning, at der kan foreligge et fast driftssted, selvom der ikke er den

[392] Problemstillingen i forhold til nært forbundne foretagender er forsøgt løst med tilføjelsen af art. 5, stk. 8, i 2017.

[393] Hvis en håndværker udfører arbejde i en kontorbygning, vil det være afgørende, hvorvidt der er indgået en samlet aftale, eller håndværkeren har indgået separate aftaler med forskellige kunder i kontorbygningen. Udgangspunktet er, at det kun medfører fast driftssted, hvis det er en samlet aftale. Tjekkiet mener derimod, at håndværkeren også får fast driftssted, hvis det er separate aftaler med forskellige kunder i kontorbygningen.

geografisk tilknytning til et projekt, hvis blot der er en kommerciel sammenhæng i projektet.[394] [395]

Slovakiet har som Tjekkiet taget forbehold om ved bilaterale forhandlinger at præcisere, hvad der skal opfyldes i forbindelse med tjenesteydelser, der har en vis varighed, i forhold til art. 5, stk. 1.

Dette forbehold er ikke medtaget i hverken Tjekkiet eller Slovakiets dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Danmark, Letland, Irland og Storbritannien har alle taget forbehold i forhold til problemstillinger vedr. offshore-efterforskning og udnyttelse af kulbrinteforekomster. Dette uddybes i afsnit 3.4.3.

3.4.3 BORERIG M.V.

Udvinding af naturforekomster, såsom olie, gas m.v. er omfattet af art. 5, stk. 2, litra f. Efterforskning af sådanne naturressourcer er ikke omfattet af førnævnte bestemmelse. Denne efterforskningsvirksomhed skal derfor som udgangspunkt vurderes i forhold til art. 5, stk. 1. Det har ikke været muligt at opnå enighed i forhold til denne problemstilling vedr. beskatningsret og definitionen af begrebet "indkomst fra efterforskningsvirksomhed".[396]

Der opstilles tre mulige formuleringer,[397] der kan anvendes i forhold til efterforskning af naturressourcer. Dertil tilføjes det, at denne type virksomhed kan underlægges

---

[394] For en konsulent, der har indgået aftale med et foretagende, som har flere filialer, vedr. efteruddannelse af koncernens medarbejdere, vil hver enkelt filial udgøre én geografisk enhed, og konsulentens arbejde ved den pågældende filial skal vurderes særskilt i forhold til, om betingelserne for fast driftssted er opfyldt. Tjekkiet har den opfattelse, at foretagendet skal ses som én samlet enhed i den pågældende stat i sådanne tilfælde.

[395] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 174.

[396] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 48.

[397] De tre formuleringer er:

a. Skal antages ikke at have fast driftssted i denne anden stat, eller

b. Skal antages at udøve sådan virksomhed i denne anden stat gennem et fast driftssted, eller

c. Skal antages at udøve sådan virksomhed i denne anden stat gennem et fast driftssted, hvis sådan virksomhed varer længere end en angiven tidsperiode.

hvilke som helst andre regler, som parterne til en dobbeltbeskatningsoverenskomst måtte blive enige om.[398]

Dette forbehold er medtaget i fem af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med øvrige medlemslande af EU. Det er overenskomsterne med Cypern, Kroatien, Polen, Tjekkiet og Ungarn. Af de tre mulige formuleringer har Danmark og de fem lande i alle overenskomsterne valgt at tage udgangspunkt i, at virksomheden skal have en mindste tidsmæssig varighed. Efter overenskomsten med Polen skal virksomheden minimum have en varighed på 90 dage, hvorimod virksomheden efter de fire øvrige overenskomster skal have en varighed på mindst 12 måneder.

3.4.4 BYGGE- OG ANLÆGSARBEJDER

Et bygge-, anlægs, eller monteringsarbejde udgør efter dansk ret et fast driftssted fra første dag, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Dette er en afvigelse i forhold til OECD's modeloverenskomst, hvor udgangspunktet er 12 måneder.

Danmark kan kun pålægge skat, hvis det har beskatningsretten i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, og der samtidig er hjemmel til at beskatte efter dansk ret – den gyldne regel. De EU-medlemsstater, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, kan inddeles i tre kategorier, her bestemt ud fra kravet til varigheden af arbejdet førend, at der etableres fastdriftssted:

Første kategori er Malta, Portugal, Estland, Letland og Litauen, hvor der sker etablering af fast driftssted, såfremt bygge-, anlægs, eller monteringsarbejdet har en varighed på mere end seks måneder.

Anden kategori er Grækenland, hvor kravet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten er, at de pågældende arbejder skal have en varighed på over ni måneder.

Tredje kategori er Tyskland, Tjekkiet, Ungarn, Østrig, Finland, Sverige, Irland, Italien, Slovakiet, Polen, Rumænien, Belgien, Slovenien, Kroatien, Luxembourg, Holland, Bulgarien, Cypern og Storbritannien[399]. Alle disse dobbeltbeskatningsoverenskomster følger udgangspunktet i Modeloverenskomsten og har derfor et krav om, at arbejdet skal have en varighed på mindst 12 måneder.

---

[398] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 48.

[399] Afhandlingen bærer præg af, at den er skrevet og indleveret på et tidspunkt, hvor det står fast, at Brexit er en realitet, men endnu ikke står fast, hvad de enkelte konsekvenser bliver.

Der skal foretages en udvidet fortolkning af begreberne. Bygge-, anlægs- og installationsarbejde.[400] Det kan eksempelvis også omfatte isolering og ombygning af skibe[401] eller nedlægning af et fiberkabel mellem Danmark og USA.[402]

Der er som tidligere nævnt først etableret et fast driftssted, som kan beskattes, efter henholdsvis seks, ni eller tolv måneder. Udgangspunktet er, at perioden beregnes fra det tidspunkt, hvor alle betingelserne er opfyldt. Der er dog tilfælde, hvor der skal medregnes andre forhold.

En hovedentreprenør, der ved et projekt har uddelegeret en del af opgaverne til en eller flere underentreprenører, skal medregne den tid, som de pågældende underentreprenører anvender på projektet, ved opgørelsen af sit eget tidsforbrug. Det gælder for underentreprenøren, at denne skal kun medregne sin egen tid på projektet.[403]

Ved opgørelsen af tidsforbruget skal mindre pauser ligeledes medregnes, dette gælder, uanset om pauserne i projektet skyldes arbejdsnedlæggelser, sæsonudsving, materialemangel eller dårligt vejr.[404]

En underentreprenør, der har afsluttet ét projekt på en byggeplads, hvor projektet havde en varighed, der ikke medførte fast driftssted, har mulighed for senere at udføre endnu et projekt på det pågældende byggeri, uden at tidsforbruget skal opgøres samlet for de to projekter. Det er en forudsætning, at de to projekter er adskilte projekter.[405]

Det er ligeledes muligt for en udenlandsk entreprenør at udføre arbejde på to projekter af ni måneders varighed, men hvor en tidsmæssig forskydning i projekterne gør, at

---

[400] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 367.

[401] SKM 2016.250 SR – Ombygningsarbejde – skibe.

[402] TFS 1999, 409 LR – Bindende forhåndsbesked – Fast driftssted – Driftsstedets indkomstopgørelse – Den territoriale udstrækning af selskabslovens § 2, stk. 1, a Ligningsrådet.

[403] SKM 2012.566 SR – Underentrepenør – ikke fast driftssted i Danmark.

[404] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg. side 368 og TFS 1999, 409 LR – Bindende forhåndsbesked – Fast driftssted – Driftsstedets indkomstopgørelse – Den territoriale udstrækning af selskabslovens § 2, stk. 1, a Ligningsrådet og SKM 2015.129 SR – DBO Tyskland.

[405] SKM 2014.735 SR – Bygge- og anlæg – underentreprenør.

entreprenørens samlede arbejdstid i Danmark er 16 måneder. Dette medfører ligeledes ikke fast driftssted når blot, at det er separate projekter, lokationer, kunder m.v.[406]

Et er den pågældende ordlyd i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, det skal ligeledes indgå i fortolkningen, hvilke forbehold enkelte lande har taget over for de pågældende bestemmelser. I forhold til bygge- og anlægsarbejder er der følgende relevante forbehold:

Tyskland mener, at et foretagende, der udøver virksomhed, der er begrænset til tilsyn og planlægning af et anlægsarbejde på det sted, hvor arbejdet udføres, kun får fast driftssted, hvis betingelserne i art. 5, stk. 1, er opfyldt.[407]

Grækenland har taget forbehold for, at bygge-, anlægs- eller installationsarbejder, som har en varighed på mere end seks måneder, skal betragtes som et fast driftssted. Dette er som tidligere nævnt i overenskomsten med Danmark fastsat til mere end ni måneder.

Portugal har ligesom Grækenland taget forbehold for, at bygge-, anlægs- eller installationsarbejder, som har en varighed på mere end seks måneder, skal betragtes som et fast driftssted. Dette er også ordlyden i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Portugal. Ligeledes har Portugal taget forbehold for, at et foretagende, der udfører planlæggende, rådgivende eller tilsynsførende virksomhed, samt virksomhed, der betragtes som hjælpevirksomhed eller enhver anden form for virksomhed i forbindelse med et bygge-, anlægs- eller installationsarbejde har fast driftssted, hvis den pågældende aktivitet har en varighed på mere end seks måneder.[408]

Slovenien forbeholder sig retten til, at art. 5, stk. 3, også omfatter monteringsarbejde samt virksomhed af tilsynsførende eller rådgivende karakter i forhold til de nævnte arbejder. I overenskomsten med Danmark har Slovenien kun medtaget udvidelsen vedr. monteringsarbejde.[409]

Polen forbeholder sig samme rettighed vedr. Slovenien, i forhold til at art. 5, stk. 3, omfatter monteringsarbejde. Dette er også en del af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, men modsat

---

[406] SKM.2018.522.SR – Moms, fast driftssted, bygge- anlæg- og monteringsarbejde.

[407] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 172.

[408] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 201 og nr. 207.

[409] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 204 og nr. 207.

overenskomsten med Slovenien har tilføjelsen af monteringsarbejde betydet, at installationsarbejde er udeladt i overenskomsten mellem Danmark og Polen i art. 5, stk. 3.[410]

Slovakiet har to tilføjelser i forhold til art. 5, stk. 3. Slovakiet forbeholder sig retten til at beskatte et foretagende, der udøver virksomhed vedr. tilsyn af et bygge-, anlægs- eller installationsarbejde, hvis det den pågældende virksomhed har en varighed på mere end seks måneder. Ligeledes forbeholder Slovakiet sig retten til, at ethvert arbejde omfattet af art. 5, stk. 3, udgør et fast driftssted, hvis det har en varighed på mere end seks måneder.[411]

Tjekkiet har anlagt en indskrænkende fortolkning af begrebet "installationsarbejde" og anerkender kun installation og monteringsarbejde, hvis det er udført i forbindelse med et anlægsarbejde. Ligeledes kan installationsarbejde i Tjekkiet kun være omfattet af art. 5, stk. 3, hvis det er udført af byggeentreprenøren. I dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tjekkiet er det anført, at et fast driftssted omfatter en byggeplads eller et anlægs-, samle- eller monteringsarbejde eller dertil knyttet tilsynsvirksomhed, hvilket svarer til den indskrænkende fortolkning.[412]

Et foretagende, der i Tjekkiet udfører virksomhed med tilsyn af arbejde omfattet af art. 5, stk. 3, og ikke selv er byggeentreprenør, skal beskattes efter reglerne vedr. tjenesteydelser.[413]

3.4.5 HJÆLPE- OG STØTTEAKTIVITETER

Et forretningssted, der udelukkende udfører aktiviteter, som kan henføres til at være af afhjælpende eller støttende karakter, medfører ikke fast driftssted. Det forhold, at aktiviteterne skal være af afhjælpende eller støttende karakter, betyder samtidig, at aktiviteterne ikke kan være fuldstændig identiske med ejerens almindelige formål.[414]

---

[410] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 207.

[411] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 205 og 206.

[412] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 175 og 50.

[413] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 175.

[414] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 369.

Ligeledes skal aktiviteterne bedrives for foretagendet selv, dvs. ydelserne må ikke sælges til tredjemand.[415]

Der er i OECD's modeloverenskomst oplistet seks former for aktiviteter, hvor et skattesubjekt ikke får fast driftssted, hvis de pågældende aktiviteter udføres i et andet land end hvor, at skattesubjektet er hjemmehørende. Et fast driftssted er ikke, jf. OECD's modeloverenskomst art. 5, skt. 4 følgende:[416]

a) anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet
b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller levering
c) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende
d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet
e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet
f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a)-e) nævnte formål

Anders Oreby Hansen og *Nikolaj Bjørnholm* fremfører i *Lempelse af dobbeltbeskatning*, at det ofte kan være vanskeligt at sondre mellem, hvornår en virksomhed er af forberedende eller hjælpende karakter. Det afgørende kriterium er, om det pågældende faste forretningssted i den pågældende jurisdiktion indgår som en betydningsfuld og væsentlig del af skattesubjektets virksomhed i sin helhed.[417]

Det er dermed, som med mange andre forhold i skatteretten, en konkret vurdering der skal foretages. Når de seks formuleringer ovenfor gennemlæses, er der et ord, der anvendes i alle seks punkter, hvilket er ordet *udelukkende*. I den engelske originalversion af OECD's modeloverenskomst anvendes i litra a til f ordet *solely*, hvilket i *Gyldendals juridiske ordbog* oversættes til: 1) alene eller 2) udelukkende.

I ovenstående tekst kan ordet *udelukkende* i alle seks bestemmelser erstattes med *alene* uden, at teksten ændrer grundlæggende mening. Uanset hvilket ord der anvendes af de to nævnte mulige oversættelser, må ordlyden af de konkrete bestemmelser blive,

[415] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 61.

[416] Karnovs oversættelse af OECD's modeloverenskomst, art. 5, stk. 4

[417] Anders O. Hansen & Nikolaj Bjørnholm, Lempelse af dobbeltbeskatning, 3 udg., side 302.

at de er afgrænsende og indikerer, at OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4 skal fortolkes indskrænkende.

Denne ordlydsfortolkning understøttes ligeledes af *Anders N. Laursen*, der i værket *fast driftssted* skriver:[418]

Det må dog antages, at eksemplerne skal fortolkes indskrænkende, og udøves der aktivitet gennem et fast forretningssted, som afviger fra de opregnede aktiviteter, vil aktiviteten ikke længere pr. definition anses for hjælpende eller forberedende.

Ovenstående citat knytter sig til OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4, litra a – d, idet de to resterende bestemmelser er opsamlingsbestemmelser, således det ikke er nødvendigt at udarbejde en komplet udtømmende liste.

Et fast forretningssted kan kun være omfattet af OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4, hvis den pågældende aktivitet, der udføres fra det pågældende faste forretningssted, *ikke* er skattesubjektets hovedvirksomhed og det pågældende faste driftssted ikke udfører aktiviteter for andre virksomheder.

De følgende afsnit vil gennemgå OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4, litra a-f.

Art. 5, stk. 4, litra a: Anlæg, der er indrettet til udlevering, opbevaring eller fremvisning af varer på vegne af foretagendet, og foretagendet har rådigheden over disse varer.[419] Et anlæg kan eksempelvis være en del af et frilager, der er specialindrettet med et kvælstofanlæg, der kan holde eksempelvis æbler friske i længere tid.[420]

Bestemmelsen finder ligeledes ikke anvendelse, hvis et foretagende har en meget stor lagerbygning i et andet land, end hvor foretagendet har hjemmehørende, og der er ansat et betydeligt antal medarbejdere på dette lager til at forestå udlevering af de varer, der sælges til slutbrugeren via internettet, som er hjemmehørende i samme land som lageret. Det er et krav, at de pågældende varer skal være ejet af foretagendet.[421]

---

[418] Anders N. Laursen, Fast driftssted, side 137.

[419] TFS 1991, 38 LR – Dobbeltbeskatning – USA – Varelager – Fast driftssted.

[420] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 63.

[421] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 62.

Ovenstående giver anledning til en nærmere analyse af to begreber: 1) hvad er en meget stor lagerbygning? og 2) hvad er et betydelig antal medarbejdere?

Der er ikke yderligere hjælp at hente i kommentarerne i forhold til de to begreber. Den formulering, der er valgt i OECD's kommentaren gør, at det må skulle ses som to kumulative forhold, der begge skal være opfyldt for, at bestemmelsen i OCED's modeloverenskomst art. 5, stk. 4 ikke finder anvendelse. Ligeledes kan det anses for at være en relativ norm og en nominel norm.

Den nominelle norm når lageret og antal medarbejder opnår en sådan størrelse i antal kvadratmeter og antal tilknyttede medarbejdere, at det må anses for at være fast driftssted

Det forhold, at der ikke er nævnt et antal specifikke kvadratmeter eller antal personer i bestemmelsen gør, at det ikke er en absolut nominel norm, der skal opfyldes førend, at bestemmelsen ikke finder anvendelse. Det må være en konkret vurdering af, det samlede forretningsomfang i skattesubjektet generelt forstået således, at et skattesubjekt

Den relative norm når det pågældende lager eller antal medarbejder udgør en relativ stor del af virksomhedssamlede aktivitet, idet det pågældende lager ikke længere blot er en støtte aktivitet.

Art. 5, stk. 4, litra b: Et foretagende, som opretholder et varelager, som tilhører foretagendet. Bestemmelsen er ikke relevant, såfremt varelageret drives af en tredjemand, og foretagendet ikke selv har adgang til lageret, og der ikke er en tæt forbindelse mellem de to parter.

Har et foretagende adgang til den del af lageret, hvor de pågældende varer er opmagasineret, for at kunne vedligeholde og inspicere varerne, vil dette kunne medføre, at der foreligger et fast driftssted, hvis ikke de arbejdsprocesser, der udføres, er af forberedende eller afhjælpende karakter.[422] Yderligere gælder det, at udlejes en del af lokalerne, vil dette medføre fast driftssted.[423] Ligeledes kan der foreligge et fast driftssted, hvis der er et mindre salg fra lageret.[424]

Art. 5, stk. 4, litra c: Et foretagende, der har et varelager opmagasineret hos en uafhængig underleverandør i et andet land, får ikke fast driftssted i det pågældende

[422] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 65.

[423] Anders O. Hansen & Nikolaj Bjørnholm, Lempelse af dobbeltbeskatning, 3 udg., side 303.

[424] LSRM 1929, 3 – Skattepligt – engelsk købmand – virksomhed i DK.

land. Dette skyldes, at foretagendet ikke har dispositionsretten over det pågældende produktionsapparat eller lageret, hvor råvarerne og færdigvarerne er opmagasineret.[425]

Sammenfattende vedrørende art. 5, stk. 4, litra a-c, omhandler alle tre undtagelser oplagring af varer i en eller anden afskygning. Ligeledes gælder det for alle tre punkter, at opbevaringen skal være af forberedende eller afhjælpende karakter, samt foretagendets adgangsmuligheder ligeledes skal være begrænset.

Art. 5, stk. 4, litra d: Omhandler de tilfælde, hvor et foretagende har et fast forretningssted i et andet land, der forestår indkøb af varer eller indsamling af oplysninger til foretagendet.

Et fast forretningssted, der forestår indkøb af varer, udfører typisk kun afhjælpende eller støtteaktiviteter for foretagendet, hvis varerne ikke bliver solgt direkte videre, uden at der foretages en eller anden arbejdshandling, der tilfører de pågældende varer en øget værdi. Denne værditilvækst kan være en videreforarbejdning af produktet. Ligeledes kan det være en vurdering af, hvorvidt produktet kan opfylde krav i forhold til internationale standarder og certificeringer, inden det videresælges.[426]

Et foretagende, der har behov for indsamling af oplysninger vedr. et andet land end det, hvor det er hjemmehørende, kan være omfattet af den pågældende bestemmelse. Bestemmelsen er selvsagt ikke relevant, hvis indsamlingen af oplysningerne foretages i domicillandet, i sådanne tilfælde vil der ikke være nogen aktivitet i det land, som der indsamles oplysninger om, og derfor kan der heller ikke være et fast driftssted.

Et forretningssted, som et foretagende har oprettet i et andet land, og som foretager indsamling af oplysninger, men som ikke forarbejder eller analyserer disse, idet dette sker i domicillandet, vil ikke være et fast driftssted. Foretages analysen derimod af medarbejdere tilknyttet forretningsstedet i kildelandet, så vil det være et forhold, der medfører, at forretningsstedet kan ændre status til et fast driftssted.[427]

Art. 5, stk. 4, litra e: Denne bestemmelse er en opsamlingsbestemmelse, idet det ikke er fundet nødvendigt at udarbejde en fuldstændig udtømmende liste over aktiviteter, der ikke medfører fast driftssted. Kravet for, at et fast forretningssted kan være

---

[425] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 67.

[426] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 68.

[427] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 69.

omfattet af bestemmelsen, skal det udføre afhjælpende og støttevirksomhed i forhold til foretagendets kernevirksomhed.

Art. 5, stk. 4, litra f: Litra f præciserer, at et forretningssted sagtens kan udføre flere af de forannævnte aktiviteter, uden at dette medfører, at det bliver et fast driftssted. Aktiviteterne skal blot være af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til foretagendets kernevirksomhed.

Sammenfattende vedr. art. 5, stk. 4, litra a-f: Den helt afgørende vurdering, der skal foretages, er, hvorvidt forretningsstedet udfører virksomhed, der karakteriseres som af afhjælpende eller forberedende karakter, hvilket ikke medfører fast driftssted. Er den virksomhed, som foretagendet udfører, i stedet en del af foretagendets kernevirksomhed, så vil dette medføre fast driftssted.

3.4.5.1 Komplementerende hjælpe- og støtteaktiviteter

Ved revisionen af OECD's modeloverenskomst i 2017 blev der indsat et nyt stykke 4.1 i art. 5. [428]

Formålet med denne nye bestemmelse er, at det ikke skal være muligt for et foretagende at splitte sine aktiviteter op på flere forretningssteder og dermed få en kernevirksomhed til at fremstå som flere aktiviteter af støttende eller afhjælpende karakter. Det er værd at bemærke, at nu skal et foretagendes samlede aktiviteter i et land vurderes både samlet og hver for sig.

---

[428] I Juridisk Vejledning afsnit C.F.8.2.2.5.2.2 "Undtagelse: hjælpe- og forberedelsesaktiviteter" er den nye bestemmelse formuleret på følgende måde:

Undtagelsen i stk. 4 til, hvornår der foreligger fast driftssted, gælder ikke faste forretningssteder, der bliver brugt eller opretholdt af et foretagende, hvis det samme foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver virksomhed på det samme sted eller et andet sted i samme kontraherende stat, og

a. Det sted eller et andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller et nært forbundet foretagende efter de almindelige bestemmelser for fast driftssted i art. 5, eller

b. Kombinationen af de samlede aktiviteter udført af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundet foretagende på to steder samlet går ud over hvad der kan anses for at være af forberedende og hjælpende karakter

Forudsat at aktiviteterne, der bliver udført af de to foretagender på samme sted eller af samme foretagende eller nært forbundet foretagender på to steder, udgør komplementære funktioner, som er en del af et sammenhængende forretningsområde.

Et foretagendes faste forretningssteder i et eventuelt kildeland skal vurderes hver for sig, Hvis det viser sig, at ikke alle forretningsstederne medfører fast driftssted, skal der foretages en vurdering af om, foretagendets faste forretningssteder i det pågældende land udfører virksomhed, der er så nært tilknyttet, at aktiviteterne skal ses som én eller flere samlede aktiviteter.

Når det er fastlagt, hvilke faste forretningssteder der må anses at udøve virksomhed, der er komplementære med hinanden, skal disse sammensluttede "enheder" vurderes med henblik på, om aktiviteten medfører fast driftssted, eller det er virksomhed af støttende eller afhjælpende karakter.

Det fremgår af bestemmelsens ordlyd, at den ligeledes finder anvendelse på nært forbundne foretagender.

Det er stadig en individuel vurdering, der skal foretages, inden der bliver statueret fast driftssted. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4.1, medfører en udvidelse af fast driftssted-begrebet i forhold til tidligere modeloverenskomster.

3.4.5.2 Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster

De dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med andre EU-lande, følger i langt de fleste tilfælde Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, i forhold til, at hjælpe- og støtteaktiviteter ikke medfører fast driftssted. Der er dog afvigelser i forhold til Italien, Belgien og Bulgarien.

Den nye bestemmelse i art. 5, stk. 4.1, indgår ikke i nogen af de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette er der ikke noget unaturligt i, da alle dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er indgået før OECD's opdatering af Modeloverenskomsten i 2017.

Henset til, at Danmark har vedtaget det multilaterale instrument, jf. afsnit 2.2.2, kan reglen finde anvendelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jf. art. 13 i det multilaterale instrument. Det kræver, at begge lande har tilkendegivet, at de ønsker at

anvende det multilaterale instrument på den allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er mellem de to pågældende lande.[429] [430]

Belgien: Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Belgien udtrykker specifikt, at faste forretningssteder, der kun anvendes i reklamemæssig sammenhæng, ikke medfører etablering af fast driftssted. Ligeledes vil indsamlingen af data til videnskabelig forskning eller lignende virksomhed ej heller medføre, at der etableres et fast driftssted.

Yderligere er bestemmelsen fra OECD's Modeloverenskomst art. 5, stk. 4, litra f, udeladt. Denne bestemmelse omhandler, at det ikke medfører fast driftssted, selvom forretningsstedet udfører flere af de negativt afgrænsende aktiviteter i forhold til begrebet fast driftssted. Selvom denne bestemmelse er udeladt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Belgien, vil det stadig være en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, om der foreligger et fast driftssted eller ej.

Bulgarien: I denne dobbeltbeskatningsoverenskomst er der en ekstra tilføjelse i forhold til alle de øvrige nævnte dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der er tilføjet, at et varelager, der sælges efter en messe eller udstilling, hvor de pågældende varer har været udstillet, ikke medfører etablering af et fast driftssted for foretagendet. Dette er gældende, når varerne sælges i umiddelbar forlængelse af udstillingen eller messen.

Italien: Ligesom i Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med Belgien er i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Italien den bestemmelse udeladt, hvoraf følger, at et forretningssted, der udfører flere aktiviteter, som er af afhjælpende, eller støttende karakter ikke medfører fast driftssted, når forretningsstedets samlede funktion stadig er afhjælpende og støttende for foretagendet i forhold til foretagendets virksomhed. Dette vurderes som i tilfældet med Belgien ikke at have nogen praktisk betydning, hvilket skyldes, at det er en konkret vurdering i hvert tilfælde, om der foreligger et fast driftssted eller ej.

Tyskland har taget forbehold vedrørende rørledninger, tekniske installationer, linjer eller kabler, der anvendes til elektricitet eller kommunikation. Dette indbefatter også radio- og tv-programmer, uanset om de pågældende programmer er ejet af en

---

[429] L 160 af 6. februar 2019 bemærkninger til lovforslaget afsnit 3.1.

[430] Danmark har valgt af følgende dobbeltbeskatningsoverenskomst med de øvrige EU-lande skal være omfattet af det multilaterale instrument: Belgien, Bulgarien, Cypern, Estland, Grækenland, Irland, Italien, Kroatien, Letland, Litauen, Luxembourg, Malta, Polen, Portugal, Rumænien, Slovakiet, Slovenien, Tjekkiet, Ungarn og Østrig. Dermed har Danmark valgt, at følgende ikke er omfattet: Finland, Frankrig (der er ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst), Holland, Spanien (der er ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst), Sverige og Tyskland.

uafhængig tredjepart. Det kan medføre en rådighed over pågældende udstyr, at et foretagende får fast driftssted.

Finland, Luxembourg og Sverige har taget forbehold over for at anvende art. 5, stk. 4.1, i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, de indgår fremadrettet.[431] Finland og Sverige overvejer, om det kan være nødvendigt at medtage art. 5, stk. 4.1, i dobbeltbeskatningsoverenskomster, der indgås fremadrettet, hvis den pågældende modkontrahent har valgt muligheden for at modificere i art. 5, stk. 4, i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.[432]

3.4.6 AGENTREGLEN – DET SEKUNDÆRE KRITERIUM

Agentreglen finder anvendelse, når en fysisk eller juridisk person handler på vegne af et foretagende i et andet land. Der er tre kriterier, der skal være opfyldt, før agentreglen finder anvendelse, jf. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5: 1) en person i en kontraherende stat optræder på vegne af et foretagende, og 2) i den egenskab indgår sædvanligvis den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, og 3) disse kontrakter er enten i foretagendets navn eller vedrører overdragelse af ejendomsret over eller brugsret til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til, eller foretagendets levering af ydelser.[433]

Denne bestemmelse medfører en udvidet adgang til kildelandsbeskatning og er dermed en udvidelse af fast driftssted-begrebet i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1 og 2. Bestemmelsen er ligeledes med til at sikre, at det ikke er muligt for et foretagende at omgå beskatning i kildelandet ved at vælge en agent frem for et fast forretningssted eller datterselskab, der ville medføre fast driftssted, hvis betingelserne herfor er opfyldt. Agentreglen sikrer dermed, at kildelandet har beskatningsretten, uanset hvilken form foretagendet udøver sin virksomhed i.[434]

Et foretagende får ikke fast driftssted, hvis det arbejde, agenten udfører, er en del af dennes egen virksomhed, og agenten dermed ikke er i et afhængighedsforhold til foretagendet.

---

[431] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 212.

[432] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 184 og 78.

[433] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017) nr. 84.

[434] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 371.

Et afgørende forhold for, at reglen finder anvendelse, er, at de aftaler, der indgås på vegne af foretagendet, er juridisk bindende. Det er ikke et krav, at der skal være en skriftlig aftale mellem foretagendet og den agent, der har fuldmagt til at handle på foretagendets vegne.[435]

3.4.6.1 Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster

Denne bestemmelse er medtaget i samtlige dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med EU-lande. Der er dog afvigelser i tre af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i forhold til OECD's modeloverenskomst. Dette gælder i forhold til Italien, Rumænien og Tjekkiet.

Italien: Agentreglen er i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien formuleret i aftalens art. 5, stk. 4. Der vil ikke blive statueret fast driftssted, hvis agenten/fuldmagtshaveren kun beskæftiger sig med indkøb for foretagendet. Bestemmelsen er formuleret således, at en person handler på vegne af foretagendet.

Rumænien: Reglen er også i denne dobbeltbeskatningsoverenskomst beskrevet i art. 5, stk. 4. I afsnittet anvendes formuleringen, at personen udfører virksomhed på vegne af et foretagende i enten Danmark eller Rumænien. Der er ligeledes i denne dobbeltbeskatningsoverenskomst taget forbehold for, at anvendelsen af personer, der udfører virksomhed på vegne af foretagendet vedrørende indkøb til dette, ikke medfører, at der bliver etableret et fast driftssted.

Tjekkiet: Dobbeltbeskatningsoverenskomsten er formuleret således, at en person handler på vegne af foretagendet, og dette medfører fast driftssted, hvis én af to følgende, betingelser er opfyldt: Den første betingelse svarer indholdsmæssigt til art. 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst, hvorimod den anden mulighed omhandler forhold, hvor en person ikke har en fuldmagt på vegne af foretagendet, men opretholder et varelager, hvorfra vedkommende regelmæssigt udleverer varer på vegne af foretagendet.

Fælles for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Italien, Rumænien og Tjekkiet er, at de indsnævrer begrebet fast driftssted en smule i forhold til udgangspunktet i OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 5.

I forhold til de specifikt undtagne aktiviteter, der for Italien og Rumænien var indkøb af varer og for Tjekkiet udlevering af varer, er det ikke sikkert, at undtagelserne har nogen reel betydning. Hvis arbejdsopgaverne er af støttende eller afhjælpende karakter, ville aktiviteterne være undtaget alligevel. Det kan have skattemæssig betydning, hvis det ville betyde, at indkøbene eller udleveringen af varerne ville

[435] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 371.

medføre fast driftssted, hvis foretagendet selv havde oprettet et fast forretningssted i et af de pågældende lande.

I forhold til de ændringer, gennemgangen af OECD's modeloverenskomst medførte af art. 5, stk. 5, har Finland, Luxembourg, Sverige og Tyskland taget forbehold for, de ønsker muligheden for fremadrettet i deres dobbeltbeskatningsoverenskomster at anvende ordlyden fra 2014-udgaven.[436]

3.4.7 VIRKSOMHED GENNEM TREDJEMAND

Et fortagende, som driver virksomhed i et andet land gennem en uafhængig agent, får ikke fast driftssted i denne stat, jf. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 6. Der er i størstedelen af litteraturen, jf. Michelsen m.fl.,[437] tilslutning til, at førnævnte bestemmelse opstiller en yderligere betingelse for fast driftssted i forhold til OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 5.

Der er to kumulative bestemmelser, der skal være opfyldt, før art. 5, stk. 6, finder anvendelse: Den første betingelse er, at foretagendets virksomhed skal udøves gennem en uafhængig mellemmand, og den anden betingelse er, at det skal være en del af denne uafhængige mæglers normale virksomhed.

I forhold til OECD's modeloverenskomst fra 2014 er der i dette afsnit sket nogle ændringer. Tidligere omhandlede bestemmelsen ordret også en mægler eller kommissionær,[438] hvilket er udeladt i forbindelse med revisionen i 2017, således at det herefter kun er en uafhængig repræsentant, der er omfattet af bestemmelsen.

Et nøgleord i forbindelse med fortolkning af art. 5, stk. 6, er ordet uafhængig; dette er gældende, uanset om det er modeloverenskomsten fra 2014 eller med ændringerne i 2017. Derfor vil litteratur fra tiden før ændringerne ligeledes kunne anvendes i forhold til at forstå begrebet uafhængighed.

Et kriterium i forhold til at vurdere afhængighed kontra uafhængighed mellem fuldmagtsgiver og agenten er, om den uafhængige repræsentant er ansvarlig for resultaterne af arbejdet, eller fuldmagtsgiver har givet udførlige instrukser i forhold

---

[436] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 213.

[437] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 372.

[438] Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, art. 5, stk. 6.

til det pågældende arbejdes udførelse. Det taler for uafhængighed mellem parterne, når fuldmagtsgiver stoler på repræsentantens dygtighed, faglighed og viden.[439]

Et andet kriterium, der bør indgå i vurderingen af forholdet mellem parterne, er begrænsninger og rapporteringspligt. Begrænsninger i fuldmagten mellem parterne påvirker ikke uafhængigheden, når blot repræsentanten kan udføre sin virksomhed frit inden for fuldmagtens rammer.[440] I forhold til løbende rapportering fra repræsentanten til fuldmagtsgiver skal det vurderes, hvad og hvorfor repræsentanten skal rapportere til fuldmagtsgiver. I tilfælde, hvor repræsentanten løbende rapporterer med det formål at sikre en problemfri opfyldelse af fuldmagten samt bevare et professionelt, godt forhold til fuldmagtsgiver, medfører denne rapportering ikke afhængighed mellem parterne. Kræver fuldmagtsgiveren derimod den løbende rapportering for at påvirke den måde, hvorpå repræsentanten udøver sin virksomhed, vil det være et forhold, der kan tale for, at der er en afhængighed mellem parterne.[441]

Et tredje forhold, der skal tages i betragtning, er antallet af fuldmagtsgivere, som repræsentanten repræsenterer. Det taler for uafhængighed, når en repræsentant har flere fuldmagtsgivere, modsat gælder dog, der kan foreligge afhængighed i sådanne tilfælde, hvis fuldmagtsgiverne arbejder sammen om at kontrollere repræsentantens virksomhed.[442]

Det vil altid være de faktiske omstændigheder, som er afgørende for, om der er uafhængighed mellem fuldmagtsgiver og repræsentant. Det er afgørende, at repræsentanten har en selvstændig virksomhed, hvor vedkommendes forretningsmæssige viden og færdigheder anvendes og honoreres af fuldmagtsgiver, samt at det sker for repræsentantens egen risiko.[443]

---

[439] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 106.

[440] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 107.

[441] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 108.

[442] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 109.

[443] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 109.

En repræsentant kan ikke være uafhængig, hvis vedkommende udelukkende eller næsten udelukkende repræsenterer ét eller flere foretagender, som repræsentanten må betragtes som nært tilknyttet.[444]

I kommentarerne til OECD's modeloverenskomst vedr. art. 5, stk. 6, fra både 2014 og 2017 samt tidligere år er der en undtagelse vedrørende forsikringsselskaber. Der er visse dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem OECD-lande, der indeholder en undtagelse vedr. beskatning af forsikringsvirksomhed. Hovedreglen er, at en forsikringsvirksomhed, der opfylder betingelserne i art. 5, stk. 1, eller art. 5, stk. 5, skal beskattes i kildelandet.[445]

Undtagelsen, der ikke er en del af modeloverenskomstens ordlyd, men blot nævnt i noterne, giver mulighed for, at forsikringsvirksomhed automatisk giver fast driftssted i kildelandet. Denne særregel skyldes, at det ellers ville være muligt for et forsikringsselskab gennem en uafhængig repræsentant at udøve en erhvervsvirksomhed i stor målestok i kildelandet, uden at denne virksomhed beskattes i kildelandet.

I 2017-kommentarerne til denne undtagelse fremføres det, at ændringerne af art. 5, stk. 5 og 6, har medført, at nogle af udfordringerne i forhold til denne type virksomhed er løst.[446] Dermed må det også implicit forstås, at det stadig i nogle henseender kan være relevant at medtage et afsnit vedr. forsikringsvirksomhed i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det vurderes nødvendigt.

3.4.7.1 Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster

De dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med andre EU-lande, er indgået inden ændringerne og tilføjelserne i 2017. Derfor er der i alle disse dobbeltbeskatningsoverenskomster anvendt en formulering, der angiver, at virksomhed udøvet gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant <u>ikke</u> medfører, at et foretagende får fast driftssted i kildelandet.

---

[444] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 111.

[445] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 114 og OECD's kommentar til art. 5 om definitionen af fast driftssted (2014), nr. 39.

[446] Nr. 114 "… Also, the changes to paragraphs 5 and 6 made in 2017 have addressed some of the concerns that such a provision is intended to address."

Dansk ret følger OECD's modeloverenskomst i forhold til fast driftssted.[447] Der er med ændringerne i 2017 dermed også sket en ændring af intern dansk ret, hvorefter det fremadrettet kun er virksomhed udøvet gennem en uafhængig repræsentant, der ikke medfører fast driftssted, jf. art. 5, stk. 6. Kravet om dobbelthjemmel er ikke opfyldt, og det vil stadig være dobbeltbeskatningsoverenskomsternes ordlyd, der er afgørende for, hvad Danmark har beskatningsretten til, dvs. den udvidelse af fast driftssted-begrebet, ændringerne af art. 5, stk. 6, medførte, vil Danmark først kunne håndhæve, i takt med at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne løbende bliver ændret, hvilket kræver, at parterne i aftalen bliver enige om dette.

Langt de fleste af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne følger det tidligere udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst. Der er mindre sproglige nuancer, som ikke har nogen indholdsmæssig betydning, men der er også fire overenskomster, hvor der er tilføjelser i forhold til udgangspunktet, dette gælder i forhold til Belgien, Estland, Letland og Litauen.

Belgien og Danmark har i dobbeltbeskatningsoverenskomsten valgt at tilføje undtagelsen vedr. forsikringsvirksomhed. En sådan virksomhed medfører fast driftssted fra det øjeblik, hvor der opkræves præmier, eller et foretagende forsikrer risici i kildelandet. Dette er gældende, uanset om det er en afhængig eller uafhængig repræsentant, der benyttes i kildelandet.

De baltiske lande og Danmark[448] har i aftalerne valgt at præcisere, at en repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende udfører arbejde for det samme foretagende, ikke skal betragtes som uafhængig. Dette indskrænker rammerne for, hvornår en repræsentant betragtes som uafhængig de pågældende lande imellem.

Finland, Luxembourg, Sverige og Tyskland taget forbehold for, at de fremadrettet kan anvende reglerne vedrørende en uafhængig repræsentant fra OECD's 2014 modeloverenskomst.[449]

3.4.8 DATTERSELSKABER

Et datterselskab er en selvstændig juridisk enhed. Derfor medfører et datterselskab ikke automatisk, at et moderselskab får fast driftssted, hvis dette datterselskab er beliggende i et andet land. Udøver moderselskabet indflydelse på datterselskabets

[447] Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., nr. 15 og cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, nr. 12.

[448] Det er tre bilaterale overenskomster, men med næsten identisk ordlyd i forhold til denne bestemmelse.

[449] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 214 og 215.

drift eller virksomhed, er datterselskabet stadig skattemæssigt en selvstændig juridisk, enhed.[450]

Der skal foretages en individuel vurdering af hvert enkelt selskab i en koncern. Det har derfor ingen betydning for vurderingen af om et andet selskab i koncernen har fast driftssted i den pågældende stat, det være sig, et overliggende, underliggende eller søsterselskab. [451]

Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med de øvrige EU-lande følger alle med mindre sproglige forskelle OECD's modeloverenskomst.

Italien har taget et forbehold vedr. datterselskaber i forhold til, at landet ikke ønsker egen retspraksis tilsidesat i forhold til sager, der er omfattet af situationer, hvor det skal afgøres, hvorvidt aktiviteterne i et datterselskab medfører, at moderselskabet får fast driftssted.

3.4.9 NÆRT FORBUNDET FORETAGENDE

Afsnit 3.4.5.1 vedrørende komplementære aktiviteter skal forstås i forhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 8, der omhandler, hvornår der er en tæt forbindelse mellem to parter. Denne bestemmelse blev tilføjet i forbindelse med de øvrige ændringer i 2017. Dermed er der tilføjet endnu en "koncerndefinition" til dansk skatteret.

Den nye bestemmelse i OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 8, må ikke forveksles med modeloverenskomstens art. 9, der omhandler associerede foretagender. De to begreber "forbundne" og "nært forbundne" overlapper i deres udstrækning, men er ikke identiske. De nært forbundne er en delmængde af de forbundne.[452]

Vurderingen skal være baseret på de faktiske omstændigheder i forhold til, hvem der har den reelle bestemmende indflydelse over et foretagende. Der foreligger bestemmende indflydelse, hvis en person eller et foretagende direkte eller indirekte

[450] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 115.

[451] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 116.

[452] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 119.

besidder mere end 50 pct. af stemmerettighederne knyttet til selskabskapitalen eller på anden måde udøver bestemmende indflydelse på foretagendet.[453]

Det er interessant, at bestemmelsen både omfatter personer og virksomheder. Dette bevirker, at to separate koncerner, der har samme hovedaktionær, er nærtstående, og derfor skal det, jf. OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 4.1, som en del af vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted, fastlægges, om de pågældende selskaber udfører komplementære opgaver, og derved kan et eller flere selskaber i en koncern få fast driftssted i kildelandet på baggrund af et selskab i en anden koncern.

I Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med øvrige EU-lande er denne bestemmelse ikke medtaget, hvilket som tidligere nævnt skyldes, at overenskomsterne er indgået før ændringerne i 2017.

Finland og Sverige har taget forbehold for at medtage art. 5, stk. 8, i landenes fremtidige overenskomster. Dette giver god mening, da de to lande ligeledes har taget forbehold for art. 5, stk. 4.[454]

Portugal forbeholder sig retten til ikke at følge den analogi, der er i kommentarerne til art. 5 vedr. stk. 7 og 8.[455]

3.5 FAST EJENDOM

En dansk koncern, der vælger international sambeskatning, vil ligeledes skulle medtage indtægter fra fast ejendom i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. SEL § 31 A, stk. 1.

Udenlandske virksomheder, der ejer eller er medejer af fast ejendom i Danmark, er skattepligtige til Danmark af indtægter heraf, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b. Dette gælder ligeledes udenlandske virksomheder eller foreninger, der har en brugsrettighed over eller er indtægtsnydere[456] af en ejendom beliggende i Danmark. Skattepligten omfatter ydermere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, hvis fortjenesten er omfattet af

[453] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 120 og 121.

[454] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 216.

[455] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017), nr. 182.

[456] En indtægtsnyder ejer ikke den pågældende ejendom, men har ret til en del af afkastet herfra, jf. LSRM 1980, 105

ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21 om genvundne afskrivninger.

Danmark har med SEL § 2, stk. 1, litra b, hjemmelsgrundlaget til at beskatte udenlandske virksomheder, men det er dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, som fastlægger, om Danmark har beskatningsret i forhold til de enkelte virksomheder.

Indkomst fra fast ejendom er i OECD's modeloverenskomst reguleret i art. 6. Artiklen finder anvendelse på både fysiske og juridiske personer, jf. art. 6, stk. 4. Modeloverenskomsten afgrænser ikke, hvad der forstås ved en fast ejendom, men opremser en række forhold, der særligt skal betragtes som fast ejendom. Det er tilbehør, besætning og redskaber, der anvendes i land- og skovbrug. Den nærmere definition af fast ejendom fastlægges i forhold til de kontraherende staters interne ret på området.[457] Modeloverenskomstens art. 6 omfatter ikke skibe eller luftfartøjer.[458]

Beskatning af indtjeningen, avancen eller genvundne afskrivninger i forbindelse med fast ejendom.[459] Er reguleret i OECD's modeloverenskomst art. 6, for andre deles vedkommende i de pågældende landes interne lovgivning.

Bestemmelsen i art. 6 vedr. indkomst fra fast ejendom finder også anvendelse på fast ejendom, der tilhører et foretagende, jf. art. 6, stk. 4, og understreger dermed, at bestemmelsen også finder anvendelse, selvom foretagendet ikke har et fast driftssted i det land, hvor ejendommen er beliggende.[460]

Det var tidligere fast administrativ praksis, at der for begrænset skattepligtige til Danmark kun var fradrag for renteudgifter af gæld, der var beliggende inden for 80 pct. af handelsværdien ved indkomstårets udløb. Denne praksis blev påtalt af EU-Kommissionen, og praksis blev ændret således, at et udenlandsk foretagende nu kan fradrage renter, uanset om det er tinglyst gæld eller ej i den pågældende ejendom. Det skal dog kunne dokumenteres, at renterne vedrører lån, der er en del af ejendommens anskaffelse, drift eller forretning.[461]

---

[457] Ordlyden af art. 6, stk. 2, 1. pkt., er: "The term "immovable Property" shall have the meaning which it has under the law of the contracting State in which the property is situated."

[458] Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, art. 6, stk. 2.

[459] Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, art. 6, stk. 3.

[460] Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg., side 389.

[461] Anders O. Hansen & Anders og Nikolaj Bjørnholm, Lempelse af dobbeltbeskatning, side 350 og Aage Michelsen & Anja S. Dalgas m.fl., International skatteret, 4. udg. side 426.

Der er nogle EU-lande, som har taget forbehold for nogle forhold vedr. fast ejendom i modeloverenskomsten.

Estland forbeholder sig retten til, at definitionen af fast ejendom ligeledes omfatter enhver fordringsret vedr. fast ejendom beliggende i Estland. Hvilket kan betyde, at renter m.v. ligeledes er omfattet af beskatning, hvis de har tilknytning til fast ejendom.[462]

Frankrig beskatter i sin nationale lovgivning indkomst fra aktier og fast ejendom på samme måde. Det er derfor dette regelsæt, der skal anvendes ved beskatning af fast ejendom.[463] Danmark har i øjeblikket ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig, men landene har indgået en hensigtserklæring vedrørende indgåelse af en ny aftale.[464]

Finland forbeholder sig muligheden for at beskatte selskabsaktionærer, hvis selskabet har en fast ejendom i Finland, og aktionæren anvender den pågældende ejendom personligt eller udlejer denne. Dette gælder dog kun, hvis aktionæren har rettighederne på baggrund af sit ejerskab af aktier samt eventuelle andre rettigheder i selskabet.[465]

Grækenland har forbehold for, at både skibe og både bør indgå i definitionen i art. 6, stk. 2.[466] Denne tilføjelse er medtaget i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Grækenland.[467]

Letland har det samme forbehold som Finland. Letland har en række yderligere forhold i forhold til OECD's modeloverenskomsts art. 6. Letland har forbeholdt sig

---

[462] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 6 om beskatning af indkomst fra fast ejendom (2017), nr. 13.

[463] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 6 om beskatning af indkomst fra fast ejendom (2017), nr. 6.

[464] Pressemeddelse – Skatteministeriet den 29. april 2019.

[465] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 6 om beskatning af indkomst fra fast ejendom (2017), nr. 5.

[466] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 6 om beskatning af indkomst fra fast ejendom (2017), nr. 16.

[467] Det er ikke yderligere defineret, hvad forskellen på en båd og et skib er, men et udgangspunkt kan være, at fartøjer, der kan optages i skibsregisteret, er skibe. Der er en pligt til at foretage registrering, hvis fartøjet har en bruttotonnage på 20 eller derover, jf. sølovens § 10, stk. 1. Et skib med en bruttotonnage over 5, men under 20 kan frivilligt registres, jf. sølovens § 10, stk. 2. Hvis denne metode anvendes, er en båd mindre end 5 bruttotonnage.

mulighed for, at også fortjeneste ved afhændelse af fast ejendom er omfattet af artiklen. Ligeledes ønsker Letland at kunne tilføje "enhver option eller lignende ret til at erhverve fast ejendom" i art. 6, stk. 2. Denne tilføjelse vedr. option m.v. udvider rammen for, hvornår Letland har mulighed for at beskatte fast ejendom.[468]

Portugal har med sit forbehold over for OECD's modeloverenskomsts art. 6 reserveret sig retten til at udvide anvendelsesområdet, således at indtægter fra løsøre eller tjenesteydelser forbundet med brugen eller brugsretten til fast ejendom, såfremt indtægten i den kontraherende stat, hvor ejendommen er beliggende, i skattelovgivningen kan henføres til en fast ejendom.[469]

Ved det forbehold, som Portugal har taget til art. 6, har landet indirekte foretaget en udvidelse af fast driftssted-begrebet. Ud fra ordlyden i Portugals forbehold bliver indkomsten fra et lager skattepligtig, hvis der er anvendt løsøre, hvilket kan være gaffeltrucks, lagerreoler m.v., der er anvendt i den pågældende ejendom.

Spanien ønsker på samme måde som Finland og Letland at beskatte aktionærer, der via deres aktiebesiddelser i et selskab opnår rettigheder over fast ejendom beliggende i Spanien. Det spanske forbehold er en kende skarpere formuleret i forhold til de to andre landes, da det omfatter enhver form for indkomst ved udøvelse af en ret over fast ejendom i Spanien.[470] Spanien og Danmark har ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst i øjeblikket.

3.5.1 DK DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER ART. 6

Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med de øvrige EU-lande kan inddeles i følgende kategorier.

De tre Baltikum-lande Estland, Letland og Litauen har i de respektive dobbeltbeskatningsoverenskomster med Danmark vedtaget, at udtrykket fast ejendom tillægges den betydning, det har i national lovgivning i den stat, hvor ejendommen er beliggende. I forhold til modeloverenskomsten er der yderligere tilføjet Letlands forbehold vedr. optioner i alle tre aftaler.

---

[468] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 6 om beskatning af indkomst fra fast ejendom (2017), nr. 5, nr. 8 og 14.

[469] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 6 om beskatning af indkomst fra fast ejendom (2017), nr. 15.

[470] OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 6 om beskatning af indkomst fra fast ejendom (2017), nr. 7.

Portugal har i aftalen med Danmark medtaget sit forbehold vedr. indtjening fra løsøre og tjenesteydelser, jf. landenes dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 6, stk. 3

Tyskland og Danmark har ikke i dobbeltbeskatningsoverenskomsten medtaget, at fast ejendom defineres i forhold til loven i det land, hvor ejendommen er beliggende. Det fremgår af art. 6, stk. 2, i den pågældende overenskomst, at det vedr. "indkomst, der hidrører fra direkte brug, udlejning eller bortforpagtning så vel som fra enhver anden form for benyttelse af fast ejendom". Der er ikke i overenskomsten en nærmere definition af, hvad der skal forstås ved en fast ejendom. Det må formodes, at på trods af den manglende gengivelse af OECD's modeloverenskomsts art. 6, stk. 2, defineres fast ejendom på baggrund af reglerne i det land, hvor ejendommen er beliggende.

Finland, Sverige og Danmark (og de øvrige parter) har i den multilaterale nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst anvendt den samme formulering i aftalens art. 6, stk. 2, som i aftalen mellem Danmark og Tyskland. Det må ligeledes formodes, at fast ejendom defineres efter reglerne i det land, hvor ejendommen er beliggende. Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst har en yderligere tilføjelse i forhold til aftalen mellem Tyskland og Danmark, således at indkomst, brugsret eller enhver anden anvendelse af fast ejendom, en person opnår på baggrund af aktier eller anparter i et selskab, hvis væsentligste formål er at eje fast ejendom, kan sådan indtægt, rettighed m.v. beskattes i det land, hvor ejendommen er beliggende. Det er værd at bemærke, at det kun er, når selskabets væsentligste formål er at eje fast ejendom, at den pågældende bestemmelse finder anvendelse.

Polen og Danmark har i deres dobbeltbeskatningsoverenskomst en tilføjelse vedrørende fast ejendom i forhold til udgangspunktet i OECD's modeloverenskomst. Det fremgår af aftalen, at skibe, både, fly og køretøjer ikke anses for fast ejendom. Det forhold, at køretøjer specifikt er nævnt, må derfor betyde, mobile homes/campingvogne m.v. ikke er fast ejendom, uanset hvor længe en sådan er placeret samme sted.

Øvrige dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med EU-lande, kan opdeles i to kategorier. Én kategori, hvor skibe og fly/luftfartøjer ikke anses for fast ejendom,[471] og en anden kategori, hvor skibe, både og fly/luftfartøjer ikke anses for fast ejendom.[472]

---

[471] Det er følgende lande, hvor kun skibe og fly fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne: Cypern, Kroatien, Ungarn, Rumænien, Tjekkiet, Irland, Malta, Slovakiet, Bulgarien, Nederlandene og Luxembourg.

[472] Det er følgende lande, hvor skibe, både og fly fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne: Storbritannien, Grækenland, Belgien, Slovenien, Italien og Østrig.

Husbåde anses ikke som fast ejendom, men kan være et driftsmiddel, hvis husbåden anvendes til udlejning eller andet erhverv.[473] Det er ikke afgørende, om en husbåd anvendes til kontor, restaurant eller fritids- eller helårsbolig. Det forhold, at husbåden ikke har egen motor og således kun kan bevæge sig med ekstern hjælp, gør det ikke til en fast ejendom.[474]

Det er derfor tvivlsomt, om det i dansk skatteret reelt har nogen betydning, hvorvidt både er medtaget i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne eller ej. Skatteretligt er en husbåd ikke at betragte som fast ejendom, og det må trods alt antages at være den form for både, der minder mest om en traditionel fast ejendom, hvis objektet er beliggende på vandet.

3.6 NÅR DER IKKE FORELIGGER EN DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMST

Danmark har ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Spanien og Frankrig.[475] Der er indgået en principaftale med Frankrig i foråret 2019, og det forventes, at denne principaftale medfører, at Danmark og Frankrig indgår en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst.[476]

Dobbeltbeskatningsoverenskomster har som tidligere nævnt til formål at fordele beskatningsretten mellem de kontraherende stater. Denne fordeling af beskatningsretten sikrer som udgangspunkt, at et skattesubjekt ikke bliver dobbeltbeskattet af den samme indtægt eller opnår dobbelt skattemæssigt fradrag for den samme omkostning.

Når der ikke foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Spanien, samt mellem Danmark og Frankrig, vil danske koncerner, der har valgt international sambeskatning, derfor være afhængig af de internretlige danske lempelsesregler, såfremt Spanien eller Frankrig vil beskatte den samme indtægt som Danmark.

---

[473] SKM 2013.777 SR – Husbåde – fast ejendom.

[474] SKM 2003.418 LR – Skib, husbåd, afskrivning.

[475] Lov nr. 85 af 20. februar 20080 om opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

[476] Pressemeddelse – Skatteministeriet den 29. april 2019.

3.6.1 LIGNINGSLOVENS § 33/LEMPELSE

Udenlandsk betalt skat fradrages, jf. LL § 33, i den danske skat. Dette er gældende, uanset om der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem landene eller ej.

Den udenlandske skat, der kan fradrages i den danske selskabsskat, er enten 1) den betalte skat i udlandet eller 2) den del af den danske skat, der forholdsmæssigt svarer til den udenlandsk beskattede indkomst i forhold til den samlede beskattede indkomst.[477]

Foreligger der en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den pågældende stat, hvor det danske skattesubjekt ønsker lempelse, er den maksimale lempelse det skattebeløb, som den pågældende stat har et ubetinget krav på, jf. LL § 33 stk. 2.

Der vil ske lempelse af den skat, som et skattesubjekt har betalt i udlandet, uanset om Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ej med det pågældende land, jf. ovenstående, hvilket er formålet med LL § 33.

3.6.2 SKATTESATSER I EU

Skatteministeriet offentliggjorde den 1. december 2017 en oversigt med de forskellige EU-medlemsstaters selskabsskattesats.[478] De pågældende satser må tages med det forbehold, at beskatningsgrundlaget kan være bredt eller smalt i det pågældende land, hvorfor der skal udvises påpasselighed i forhold til en direkte sammenligning på tværs af landene.[479]

Danmark har siden starten af 1980'erne bevæget sig fra et smalt beskatningsgrundlag med en selskabsskattesats på 50 pct. til en bred skattebase med en selskabsskattesats på 22 pct. I 1990 udgjorde selskabsskatteprovenuet 1,5 pct. af BNP,[480] hvorimod det i

---

[477] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1171.

[478] Selskabsskattesatser i EU-landene Oversigt over udviklingen i selskabsskattesatserne fra 1995 – 2017 i de 28 EU-lande udarbejdet af Skatteministeriet.

[479] Det vurderes alligevel at være relevant i forhold til afhandlingens formål – dels at anvende oversigten selvom den er udarbejdet i 2017, samt foretage en samlingen af skattesatserne på tværs af landene.

[480] BNP = bruttonationalprodukt.

2017 udgjorde 2,5 pct. af BNP.[481] Dette illustrerer, at skattetrykket i et givet land ikke blot kan forudsiges på baggrund af skattesatsen.

Selskabsskatten i EU har et spænd EU-landene imellem på 25 procentpoint. Der er 15 lande, der har en lavere procentsats end Danmark, og 11 lande, der har en højere selskabsskattesats end Danmark. Sverige har som Danmark en selskabsskattesats på 22 pct.

Spanien og Frankrig har en selskabsskattesats på henholdsvis 25 pct. for Spanien og 34,4 pct. for Frankrig. En dansk koncern med aktiviteter i ét af de to lande kan derfor risikere, at en aktivitet, der i en dobbeltbeskatningsoverenskomst vil give domicillandet beskatningsretten, bliver beskattet i kildelandet, og dermed bliver beskatningen henholdsvis 25 eller 34,4 pct., uden at lempelsen i Danmark bliver mere end 22 pct. for betalt skat på hhv. 25 og 34,4 pct.

Huelay Celebi anfører i artiklen *The CCCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income Taxation Dilemma within the EU*, at et alternative til CCCTB-direktivet er en harmonisering af skattesatsen fremfor skattegrundlaget. Ræsonnementet er, at skattesatsen har større indflydelse på skattebyrden for små og mellemstore virksomheder end opgørelsesmetoden har. [482] Dette synspunkt er interessant i forhold til to forhold:

For det første understøtter forslaget afhandlingens arbejdshypotese om, at det er minimalt, hvad forskel der er på de helt grundlæggende vilkår for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i forhold til bestemmelserne i SL §§ 4, 5 og 6. Ligeledes er der sket en harmonisering gennem de retsakter ved af EU, der er gennemført indenfor det skatteretlige område.[483]

For det andet giver det anledning til at overveje, om erfaringerne fra momsområdet, hvor der er indført en minimumssats kan anvendes i forhold til en harmoniseret skattesats, men ikke skattegrundlag. Det er gennemgået i 2.5, at det tog relativt mange år før, at der blev vedtaget en midlertidig minimumssats i momsdirektivet og endnu længere inden, at denne sats blev gjort permanent. Det vil på baggrund af historikken med momssatsen måske være mere hensigtsmæssigt at forsøge sig med indførelsens af en minimumsskattesats; fremfor en harmoniseret skattesats.

---

[481] Referat af 40. Europaudvalgsmøde den 17. maj 2017, side 1131.

[482] Huela Celebi i The CCCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income Taxation Dilemma within the EU, EC tax review 2013/6, afsnit 4.2.

[483] Daniel Dürrschmidt i Comprehensive Approaches to company Taxation in the European Union and Cross-Border Corporate Reorganizations, Intertax, vol. 35, Issue 3.

En minimumsskattesats eller en harmoniseret skattesats vil have den konsekvens, at medlemslandenes handlefrihed vil blive indskrænket. Ligeledes er spændet mellem den laveste og højeste selskabsskatteprocent cirka 25 procentpoint. Yderligere vil en delvis eller fuld harmonisering ligeledes have den konsekvens for medlemslandene, at det ikke længere vil være muligt for medlemslandene at anvende skattesatsen til at skabe vækst ved f.eks. en krise eller øget provenu til finansiering af statens udgifter.[484]

3.7 CCTB OG DOBBELTBESKATNINGSOVENSKOMSTER

Denne afhandling behandler ikke alle elementer af CCTB- og CCCTB-direktiverne, men kun nogle udvalgte dele. Et af de steder, hvor det gør en forskel, at det oprindelige CCCTB-direktivet fra 2011 er blevet opsplittet i 2 er i forhold til fast driftssted og medlemsstaternes individuelle indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Ved en vedtagelse af CCTB-direktivet og CCCTB-direktivet, må det med rimelighed antages, at for de skattesubjekter, der enten er tvunget til at anvende CC(C)TB-direktivet eller tilvælger det frivilligt, har det den konsekvens, at CCTB-direktivets definition af fast driftssted har forrang fremfor, hvad der måtte fremgå af eventuelle indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem de pågældende EU-lande. En vedtagelse af begge direktiver fra 2016, er en samlet pakke, der indeholder både opgørelsesmetode for skattesubjekterne, samt fordeling af beskatningsretten EU-landene imellem.

Det er, som tidligere nævnt i afsnit 2.1.2.1, planen, at CCTB-direktivet skal vedtages først og derefter CCCTB-direktivet. En vedtagelse af CCTB-direktivet indeholder reglerne for, hvordan den skattepligtige indkomst skal opgøres, men indeholder ligeledes definitionen af et fast driftssted. Faste driftssteder er en del af anvendelsesområdet, jf. CCTB-direktivets art. 2. CCTB-direktivet indeholder ikke nogen fordeling af beskatningsretten mellem medlemslandene, hvorfor de indgåede dobbeltbeskatningsaftaler stadig er relevante og gældende.

Det giver den udfordring, at der ikke er overensstemmelse mellem definitionen af et fast driftssted, i de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået med de øvrige EU-lande og definitionen af et fast driftssted i CCTB-direktivet.

[484] Christoph Spengel & Kathrin Stutzenberger i Comment on M. Nieminen: "Destination with Credit Formula": A simple Add on that Would Make the CCCTB More Resilient to Tax Competition and Tax Planning, Intertax, vol. 47, issue 5.

Udgangspunktet i EU-retten siden afgørelsen i *Costa mod ENEL*[485] været, at EU-retten har en generel og ubetinget forrang forud for hvilken som helst national bestemmelse.[486]

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne henhører til folkeretten, selvom dobbeltbeskatningsoverenskomsterne siden 1994 er blevet vedtaget som love.[487] Udgangspunktet i EU-retten er, at EU-retten har forrang for de traktater medlemslandene har indgået bilateralt.[488] Dette kan ligeledes udledes af C-469/98 – Open Skies, hvoraf det fremgår, at ved genforhandling af bilaterale aftaler, der er indgået før indtræden i EU, men genforhandlingen foregår efter opnået medlemskab, er:[489]

..*Medlemsstaterne ikke alene afskåret fra at indgå nye internationale forpligtelser, men også fra at opretholde sådanne forpligtelser, såfremt medlemsstaterne herved tilsidesætter fællesskabsretten…*(min fremhævning)

Der er en undtagelse, der ligeledes indirekte fremgår af ovenstående vedrørende internationale aftaler, der er indgået med tredjelande før medlemslandets indtræden i EU, jf. TEU art. 351., hvor der er en accept af sådanne aftaler, selvom aftalerne ikke er i overensstemmelse med EU-retten. Medlemsstaterne er dog forpligtet til at anvende de nødvendige midler til fjerne sådanne uoverensstemmelser.[490] Endelig gælder det forhold, at de aftaler medlemslandene har indgået før indtræden i EU, ikke må indeholde bestemmelser, der tilsidesætter grundlæggende EU-rettigheder.[491]

En vedtagelse af CCTB-direktivet og dermed det faste driftssteds begreb, der fremgår deraf, har den konsekvens, at medlemslandene reelt er forpligtet til at bringe dobbeltbeskatningsaftalerne i overensstemmelse hermed. Det burde i princippet ikke

---

[485] C-6/64 – Costa mod ENEL.

[486] Birgitte Egelund Olsen & Karsten Engsig Sørensen: EU-retten i Danmark, 1. udgave, side 379.

[487] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 1140.

[488] Birgitte Egelund Olsen & Karsten Engsig Sørensen: EU-retten i Danmark, 1. udgave, side 382 & Bugge T. Daniel & Thomas Elholm m.fl, Grundlæggende EU-ret — EU efter Lissabontraktaten, 2. udgave, side 143 ff.

[489] C-469/98 – Open Skies, præmis 39. Domstolen afsagde samtidig dom i: C-466/98, C-467/98, C-468/98, C-471/98, C-475/98 og C-476/98.

[490] Traktaten om Den Europæiske Union, art. 351, stk. 2.

[491] Christina Eckes i European Law Journal, vol. 18(2), side 241.

give anledning til problemer for de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået med de øvrige lande i EU, idet begge parter i aftalen har denne forpligtigelse.

3.8 SAMMENFATNING OG PERSPEKTIVERING – KONCERNBEGREBET OG DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTERNE

I dansk skatteret er der som bekendt flere skatteretlige koncernbegreber. Dette gør sig ligeledes gældende i CCTB-direktivet. Der er f.eks. et koncernbegreb ved opgørelsen af hvilke selskaber, der skal anses for at være koncernforbundne. Der er anvendes en anden koncerndefinition i CCTB-direktivet i forhold til muligheden for skattefri udlodning til et moderselskab. Grænsen for skattefri udlodning er den samme i både CCTB-direktivet og dansk skatteret. Der er derimod en relativ stor forskel mellem de danske sambeskatningsregler og CCTB-direktivets definition af koncernforbundne selskaber ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

CCTB-direktivet har nogle højere tærskelværdier end sambeskatningsreglerne i Danmark har. I Danmark er det afgørende element bestemmende indflydelse over datterselskabet, hvorimod CCTB-direktivet stiller krav om, at to kumulative betingelser skal være opfyldt: 1) råderet over mere end 50 pct. af stemmerettighederne og 2) en ejerandel på mere end 75 pct. af selskabets kapital eller ret til 75 pct. af selskabets overskud. Det er tydeligt, at disse skærpede krav vil medføre, at antallet af koncerner i CCTB-sammenhæng er mindre end med de gældende danske regler.

Det oprindelige CCCTB-direktivet fra 2011 var et frivilligt tilbud til selskaberne i EU. Det er ændret i det reviderede forslag fra 2016, hvorefter det er obligatorisk for koncerner med en samlet omsætning på mere end 750 mio. EUR at anvende reglerne. Dette vurderes at være gældende for cirka 50-60 danske koncerner.

Det er den regnskabsmæssige konsolidering, der er udslagsgivende for, om en koncern er omfattet af CCTB-direktivet. For en koncern med hovedsæde i Danmark, der er udgangspunktet i afhandlingen, og dermed enten skal anvende årsregnskabsloven eller IFRS ved udarbejdelsen af regnskabet. Kontroldefinitionen i IAS 27 og IFRS 10 er ikke enslydende, men både lovgiver og Erhvervsstyrelsen mener, at det ikke har nogen reel praktisk betydning. Dermed er der ifølge lovgiver og Erhvervsstyrelsen reelt stadig overensstemmelse i Danmark mellem det selskabs-, regnskabs- og skatteretlige koncernbegreb.

Gitte Søgaard anfører, at der allerede ved fortolkningen af IAS 27 var regionale forskelle, samt forskellig praksis blandt ”the big four” -revisionsfirmaer.[492] En

[492] Gitte Søgaard: Koncernbegrebet i regnskabs- og selskabsretten – Et studium i koncernbegrebers tilblivelse og indhold med baggrund i samspillet mellem internationale regnskabsstandarder, EU-retten og national ret., side 158.

vedtagelse af CCTB-direktivet, der som bekendt vil blive underlagt EU-domstolen kan måske medføre, at der ikke længere vil være regionale forskelle i fortolkningen af IFRS 10, idet EU-domstolen i sine afgørelser vedrørende CCTB-direktivet måske vil skulle behandle, hvorvidt en koncern er over eller under den fastlagte tærskelværdi. Det kan derfor også være, at det på baggrund af sådanne afgørelse vil blive synliggjort om lovgiver og Erhvervsstyrelsen har ret i, at der reelt ikke er en praktisk forskel mellem IAS 27 og IFRS 10.

Denne ændring af et helt frivilligt forslag i 2011 til, at det for nogle selskaber eller fast driftssteder af selskaber, der ikke er hjemmehørende i EU, er ændret til at være obligatorisk, er givetvis et udslag af udviklingen i skatteretten i den mellemliggende periode.

Det er værd at bemærke, at en fond, der ejer to vertikale koncerner i Danmark vil medføre sambeskatning af begge koncerner samlet også selvom fonden ikke indgår i sambeskatningen. En sådan selskabsskabkonstruktion vil i CCTB-regi være to selvstændige koncerner, der skal opgøres hver for sig. Det betyder selvsagt, at begge koncerner skal have en omsætning, der er større end 750 mio. EUR før de er tvunget til at benytte CCTB-regelsættet.

CCTB-direktivet gælder for aktie- og anpartsselskaber uanset, hvilket erhverv der udføres. Der er en enkelt undtagelse, hvilket er rederiaktiviteter, som er undtaget for selskabsskat, men derimod beskattes på anden vis. Det er som bekendt muligt i Danmark for rederier at blive beskattet efter tonnageskatteloven.

Det forhold, at rederiaktiviteter ikke er omfattet af CCTB-direktivet selvom aktiviteten udføres i et aktie- eller anpartsselskab, viser den særstatus denne type virksomhed har; ikke blot i Danmark, men også i resten af EU. CCTB-forslaget vil dermed ikke ændre noget for denne type selskaber, idet selskaberne er underlagt national lovgivning.

Forslaget bærer præg af, at det er fremsat inden ændringerne i OECD modeloverenskomst i 2017. Der er derfor helt naturligt ikke overensstemmelse mellem fast driftssted definitionen i CCTB-direktivet og modeloverenskomsten fra OECD.

Et af formålene med CCTB-direktivforslaget er, at medlemsstaterne i EU ikke skal konkurrere på skattebaserne. Dette må alt andet lige betyde, at det er en fordel med overensstemmelse i definitioner og begreber. Det må derfor formodes, at inden en endelig vedtagelse af CCTB-direktivet vil fast driftssted definitionen blive tilrettet og opdateret, således der er overensstemmelse mellem definitionen i CCTB-direktivet og OECD's modeloverenskomst.

EU kunne måske også vælge at gøre ligesom Danmark, at den intern EU-retlige definition af et fast driftssted følger Modeloverenskomsten. Derved vil der altid være overensstemmelse mellem CCTB-direktivet og modeloverenskomsten. Det er værd at bemærke, at af OECD's 36 medlemslande er 23 af landene medlem af EU.[493] Hvis formålet for EU-Kommissionen er, at det ikke er skattebasen, der skal konkurreres på, må det alt andet lige være en fordel, at der anvendes samme definition af, hvad der er et fast driftssted flest mulige steder.

OECD har gennem mange år løbende justeret modeloverenskomsten, dette gælder også artiklen om fast driftssted. Modeloverenskomsten er ikke bindende for OECD-landene, men Danmark anvender altid modeloverenskomsten som udgangspunkt i forbindelse med forhandlinger om nye dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Et argument mod, at EU blot kan følge definitioner fastlagt af OECD er, at formålet og rammerne for OECD og EU ikke er de samme. Et tankeeksperiment er, hvad ville afgørelsen i de danske beneficial owner sager have været, hvis de var ført samtidig med Lankhorst-horst GmbH-sagen eller omvendt. Ville resultater i sagerne have været det samme, eller har EU-rettens udviklingstrin flyttet sig.

Retssystemer påvirker hinanden, det har de givetvis altid gjort og vil også gøre i fremtiden. EU kan og bør derfor lade sig inspirere af OECD, hvor det er muligt, inden for de rammer EU-retten tillader.

En ejeraftale binder som bekendt ikke selskabet, men ejeraftalen kan sagtens have skatteretlige konsekvenser for, om et selskab skal anses for at være en del af en sambeskatningskreds eller ej. Det er derfor muligt for ejerne at udforme ejeraftalen,[494] således det pågældende selskab enten bliver en del af en sambeskatningskreds eller ej. Det vil altid være en afvejning i den konkrete situation, hvad der er optimalt. Dette vurderes ligeledes at være gældende i forhold til CCTB-direktivet.

Når en dansk koncern har aktiviteter i flere lande, hvad enten aktiviteterne udøves gennem datterselskaber, faste driftssteder m.v., kan myndighederne i de pågældende lande have modsatrettede interesser i, hvem der skal beskatte indkomsten. Fordelingen af beskatningsretten reguleres gennem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvis ikke der er en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det land, hvor selskabet udøver sin aktivitet, kan der ske lempelse for den udenlandske betalte skat efter reglerne i LL

[493] Følgende fem EU-lande er ikke medlem af OECD: Bulgarien, Cypern, Kroatien, Malta og Rumænien

[494] Denne afhandling har ikke undersøgt, hvad gældende ret er i de øvrige EU-lande i forhold til ejeraftaler, hverken selskabsretlig eller skatteretlig.

§ 33. Danmark har indgået dobbeltbeskatningsaftaler med alle de øvrige EU-lande med undtagelse af Spanien og Frankrig.[495]

De dobbeltbeskatningsaftaler, Danmark har indgået med de øvrige EU-lande, skal en dansk virksomhed med aktiviteter i de pågældende lande forholde sig til. Dette er mosaik bestående af mange forskellige dele, der ved første øjekast fremstår rimelig ens, men ved et dybere bekendtskab afslører mange forskelle og nuancer. Alle dobbeltbeskatningsoverenskomsterne følger opbygningen i modeloverenskomsten. Det forhold, at Danmark har indgået alle disse dobbeltbeskatningsoverenskomster over en lang årrække, hvor OECD løbende har opdateret og justeret i modeloverenskomsten betyder netop, at der er forskelle i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Ligeledes er modeloverenskomsten kun udgangspunktet for forhandlingerne og både Danmark og medkontrahenten kan have individuelle ønsker og krav, således der i den endelige aftale kan være afvigelser til modeloverenskomsten.

En vedtagelse af CCTB- og CCCTB-direktivet vil ikke fjerne behovet for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. CCTB- og CCCTB-direktiverne forholder sig f.eks. ikke til økonomisk dobbeltbeskatning, hvor der er forskellig klassifikation af en juridisk enhed i de forskellige medlemslande.

En vedtagelse af CCTB-direktivet er vedtagelsen af en opgørelsesmetode, men ikke fordelingen af beskatningsretten EU-landene imellem, dette er stadig reguleret af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det er oprindelige CCCTB-direktivet er opdelt i 2 nye direktiver fra 2016. EU-kommissionen har derfor skulle foretage et valg om, hvorvidt fast driftssted definitionen skulle indgå i CCTB-direktivet eller CCCTB-direktivet. Hvis ikke faste driftssteder indgår i opgørelsen af, om en koncern er tvunget til at anvende CCTB-reglerne, ville det være muligt for en koncern, der gerne ville undgå dette at benytte sig af faste driftssteder fremfor et datterselskab, der ligeledes indgår i opgørelsen af tærskelværdien. Faste driftssteder i CCCTB-direktivet er afgørende for fordelingen af beskatningsretten, hvorved dobbeltbeskatningsoverenskomsterne stadig er relevante i CC(C)TB sammenhæng indtil begge direktiver er vedtaget.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vil stadig have sin relevans for de koncerner, der ikke har tilvalgt CC(C)TB-beskatning. Danmark har 24 dobbeltbeskatningsoverenskomster med de øvrige EU-lande. De øvrige EU-lande har ligeledes bi- eller multilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster med de øvrige EU-lande. Hvis disse dobbeltbeskatningsoverenskomster EU-landene imellem skal være

[495] Danmark og Frankrig har opnået enighed om en principerklæring i forhold til indgåelse af en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst.

i overensstemmelse med EU-retten.[496] Der kan eventuelt anvendes samme metode til dette, som blev anvendt ved det multilaterale instrument, hvor alle dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem de underskrivende lande af konventionen ændrede alle de indbyrdes dobbeltbeskatningsoverenskomster på én gang.

Bygge- og anlægsarbejder m.v. udgør efter CCTB-direktivet et fast driftssted, hvis det har en varighed på mere end 12 måneder. Dette adskiller sig fra de nuværende danske regler, hvor sådanne arbejder udgør et fast driftssted fra første dag. Danmark i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med: Estland, Letland, Litauer, Malta og Portugal aftalt, at arbejdet skal have en varighed på minimum seks måneder, og med Grækenland er det aftalt, at arbejdet skal have en varighed på ni måneder. Dobbeltbeskatningsaftalerne med de øvrige EU-lande og Danmark tilsiger, at arbejdet skal have en varighed på 12 måneder, hvilket svarer til reglerne i CCTB-direktivet.

Problemstillingen vedrørende bygge- og anlægsarbejder m.v. adskiller sig ikke fra udfordringerne i forhold til det primære kriterium i fast driftssted definitionen mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og CCTB-direktivet.

Udgangspunktet for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i dansk skatteret er, at de kun kan lempe beskatningen og ikke udgør hjemmel til at beskatte i sig selv. Hvis det antages, at det ligeledes er gældende i de øvrige EU-lande, vil CCTB-direktivet blive minimumskravene, idet en eventuel skærpende regel i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og et af de øvrige EU-lande ikke vil finde anvendelse henset til det forhold, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kun kan lempe og ikke skærpe beskatningen.

Et dansk skattesubjekt, der tilvælger frivillig international sambeskatning, skal som bekendt medtage alle udenlandske datterselskaber, filialer og faste ejendomme ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det har den konsekvens, at sambeskatningskredsen skal betale skat af indtægterne i Danmark fra fast ejendom beliggende i udlandet. Der kan ske lempelse af den betale skat i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Udgangspunktet i alle de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået med de øvrige EU-lande er, at fast ejendom beskattes, hvor ejendommen er beliggende, og der kan ske lempelse af betalte skatter, ved hjælp af credit-lempelse.

---

[496] Dette kan betyde, at den fælles nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem: Danmark, Norge, Sverige, Finland, Island og Færøerne enten må opsiges, eller de øvrige lande må acceptere tilpasningen af fast driftssted definitionen til CCTB-direktivets definitionen heraf.

Det er vigtigt at erindre, at CCTB-direktivet er en opgørelsesmetode af den skattepligtige indkomst. Fordeling af beskatningsretten reguleres af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det betyder, at selv med en vedtagelse af CCTB-direktivet vil det stadig være dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, der regulerer hvilket land, der har beskatningsretten.

CCCTB-direktivet regulerer fordelingen af beskatningsretten, hvor elementerne: omsætning og den skattemæssige værdi af anlægsaktierne indgår i denne fordeling. Der vil derfor stadig ske en allokering af beskatningsret til det land, hvor en given ejendom er beliggende.

Modeloverenskomsten indførte i 2017 begrebet "nært forbundne". Dette medfører, at det en koncerns aktiviteter i et givent land skal ses under ét. Dermed kan der samlet set foreligge et fast driftssted i det pågældende land på trods af, at aktiviteterne hver især ikke udgør et fast driftssted. Det gælder ligeledes for horisontale koncerner. Dette er endnu en bevægelse i den retning af, at indtægter skal beskattes, hvor de genereres og ikke hvor skattesatsen er lavest.

Udgangspunktet er, at CC(C)TB-beskatningen skal finde anvendelse sammen med de nationale skattesystemer. Hvor der for langt de fleste selskaber vil være valgfrihed mellem, hvilket af de to systemer, der ønskes anvendt. Det vil falde udenfor afhandlingens formål, at gennemgå alle bestemmelser i dansk selskabsskatteret i forhold til kravet om EU-konform lovgivning. En bestemmelse selskabsskatteloven, der i forhold til denne afhandling bør overvejes er SEL § 8, stk. 2.

SEL § 8, stk. 2 er undtagelsen til globalindkomstprincippet i SL § 4. En vedtagelse af CCTB-direktivet burde ikke give anledning til problemer i forhold til opretholdelsen af SEL § 8, stk. 2, idet CCTB-direktivet er en opgørelsesmetode til den skattepligtige indkomst, men ikke en fordeling heraf. Dette fremgår ligeledes af CCTB-direktivet, idet det fremgår at tredjelandsdefinitionen af et fast driftssted skal behandles i de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster og national lovgivning.[497]

En vedtagelse af CCTB-direktivet vil for en dansk koncern, der enten skal følge reglerne eller tilvælger det frivilligt, betyde, at der indenfor EU kun vil være én definition af et fast driftssted. Dermed vil alle de nuancer, der er behandlet i Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster forsvinde. I forhold til, hvornår der forelægger en skattemæssig koncern, koncerndefinitionen har sit udgangspunkt i ÅRL eller IFRS 10. Ifølge lovgiver og Erhvervsstyrelsen burde det reelt ikke ændre, hvem der er omfattet af en koncern, men det vil blive spændende at se, om EU-domstolen i sine afgørelser er enig i dette udsagn.

---

[497] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), direktivets begrundelse, punkt 5, afsnit vedørende definition af fast driftssted.

4 SKATTEPLIGTIGE INDTÆGTER

Skattepligtige indtægter er resultatet af transaktioner, der medfører en øget beskatning hos skattesubjektet. I Danmark regulerer SL § 4, hvornår en transaktion er skattepligtig. CCTB-direktivets art. 7 er udgangspunktet for, hvornår en transaktion er skattepligtig i henhold til direktivet. Det vil fremgå af det følgende, at der er en del ligheder mellem de to regelsæt, men der vil også være forskelle, hvilket er helt naturligt set i forhold til den lange periode, der har været mellem tilblivelsen af de to regelsæt.

4.1 DANMARK

SL § 4 er den positive afgrænsning af, hvilke indtægter der indgår i beregningen af skattegrundlaget. SL § 5 afgrænset negativt i forhold til, hvilke transaktioner der er skattefrie, om end dette er blevet indskrænket gennem forskellige love i løbet af årene; se kapitel 5 for mere herom.

Der anvendes som bekendt et nettoprincip i statsskatteloven. SL § 4 oplister positivt de skattepligtige transaktioner, SL § 5 de skatteneutrale, og dermed en negativ afgrænsning af § 4, og endelig fremgår de fradragsberettigede udgifter af § 6.[498] SL er siden 1939 blevet suppleret af ligningsloven, hvor lovgiver har mulighed for at præcisere fortolkningen af SL både indskrænkende og udvidende i forhold til specifikke problemstillinger.[499] [500]

SL § 4 kan måske ved første øjekast virke en smule gammeldags i formuleringerne, men har trods dette vist sin holdbarhed over for nye erhverv, der først opstod mange år senere.

SL§ 4, stk. 1, fastlægger følgende to principper: 1) årsindkomstprincippet, 2) globalindkomstprincippet.

---

[498] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 196.

[499] Et eksempel på, hvordan LL anvendes til denne specificering af SL, er vedtagelsen af § 8 N. Højesteret havde i to afgørelser SKM 2017.512 H og SKM 2017.513 H fastslået, at lønomkostninger anvendt i forbindelse med due diligence ikke var omfattet af SL § 6. Lovgiver ønskede, at der skulle være fradrag for sådanne lønomkostninger, og vedtog derfor LL § 8 N.

[500] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 197.

4.2 GLOBALINDKOMSTPRINCIPPET

Udgangspunktet er, at danske skattesubjekter skal medtage alle indtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke. Indtægterne skal herefter bedømmes efter gældende dansk ret, og det er derfor uden betydning, hvorvidt en indtægt er skattefri i sit oprindelsesland.[501] Det er dog vigtigt at erindre, at der er lempelse for udenlandsk betalt skat i den danske skat, enten via dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de pågældende lande eller via LL § 33. Denne praksis er ikke EU-stridig.[502]

For visse skattesubjekter gælder ligeledes et territorialprincip, hvis skattesubjekter har en eller flere af de indkomsttyper, der er opregnet i SEL § 2, stk. 1. Det kan være indtægter fra fast driftssted, renter, royalty etc. I forhold til ejendomme beliggende i udlandet er det både de løbende indtægter og en eventuel kapitalgevinst af ejendommen, der holdes ude af dansk beskatning, medmindre der er tilvalgt international sambeskatning.[503] Det samme gør sig gældende for udenlandske faste driftssteder ejet af selskaber.[504]

Undtagelsen fra globalprincippet er, at selskaber som udgangspunkt ikke skal medtage indtægter og udgifter fra faste driftssteder eller ejendomme, der er beliggende i andre stater.[505] Dersom indtægter og udgifter fra ejendomme eller faste driftssteder skal medtages, skal selskabet frivilligt tilvælge international sambeskatning, jf. SEL § 31 A.

Såfremt en koncern ønsker at tilvælge international sambeskatning, skal dette ske senest ved rettidig indgivelse af selvangivelse for det første år, hvor koncernen vil beskattes efter reglerne om international sambeskatning. Et positivt tilvalg af international sambeskatning er bindende for 10 år, jf. SEL § 31 A, stk. 3. Bindingsperioden på de 10 år er gældende, uanset om antallet af selskaber i den skattemæssige koncern i perioden udvides eller formindskes.[506]

Ved en fusion mellem to ultimative moderselskaber i en skattemæssig koncern vil den skattemæssige stilling i forhold til international sambeskatning være afhængig af det

---

[501] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 202.

[502] C-298/05 – Columbus Container Services og C-157/10 Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA.

[503] SKM 2007.556 SR – Beskatning, fast ejendom, udland, dobbelt beskatning.

[504] SKM 2013.218 SR – Italiensk investeringsenhed og danske investorer.

[505] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 203; ”Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven”, jf. § 8, stk. 2.

[506] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 31 A, stk. 3.

selskab med den største konsoliderede egenkapital. Såfremt det ultimative moderselskab med den største konsoliderede egenkapital havde valgt international sambeskatning, så vil dette ligeledes være gældende for den sammenfusionerede nye koncern. Det vil ligeledes være dette selskabs bindingsperiode, der er gældende for den nye koncern. Foreligger den modsatte situation, hvor den koncern med den største konsoliderede egenkapital ikke har valgt international sambeskatning, men fusionspartneren har valgt international sambeskatning, da anses den internationale sambeskatning for afbrudt, medmindre det positivt tilkendegives, at den nye koncern ønsker at anvende reglerne om international sambeskatning.[507]

I en koncern, som har valgt international sambeskatning, skal det ultimative moderselskab være administrationsselskab. Er det ultimative moderselskab ikke en del af sambeskatningen, skal der vælges et selskab, der er omfattet af SEL § 31, stk. 1. Det ultimative moderselskab/administrationsselskab hæfter solidarisk for indkomstskat, acontoskat, restskat, renter og tillæg vedr. indkomståret. Ligeledes hæfter administrationsselskabet for en eventuel genbeskatningsforpligtelse.[508]

Selvom der er valgt international sambeskatning, skal der foretages en afgrænsning af, hvilke enheder eller juridiske personer der skal medtages i sambeskatningskredsen. Udgangspunktet er selskaber, hvor ingen deltager hæfter for selskabets forpligtelser, og fordelingen af overskuddet sker i forhold til den indskudte kapital. Udgangspunktet for om et skattesubjekt skal medtages i sambeskatningskredsen er, hvorvidt det pågældende skattesubjekt efter danske regler er at betragte, som omfattet af SEL § 1, stk.2, nr. 2. Der vil i hvert enkelt tilfælde være tale om en konkret vurdering, og sambeskatningsreglerne anvender en lidt mere snæver definition end f.eks. Moder- / datter-selskabsdirektivet og fusionsbeskatningsdirektivet.[509]

4.3 INDKOMSTÅR M.V.

Det fremgår af SL § 4, at det er de samlede årsindtægter, der skal medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette indebærer, at opgørelsen sker på baggrund af en 12-månedersperiode. Der skal derfor ske en periodisering, således de indtægter, som vedrører den pågældende periode, medtages. Udgangspunktet er, at indkomståret er sammenfaldende med kalenderåret.[510] Det er muligt for kapitalselskaber at have forskudt indkomstår, jf. SEL § 10, stk. 1. Et indkomstår kan kun indeholde én første april.[511] Hvis der i forbindelse med omlægning af

[507] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 31 A, stk. 3.

[508] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 31 A, stk. 4.

[509] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 416.

[510] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 7 udgave, side 183.

[511] SKM 2016.57 SKAT.

indkomståret fremkommer en periode, som er mindre eller længere end tolv måneder, så træder denne periode i stedet for den normale 12-månedersperiode.[512]

Når indkomståret ikke følger kalenderåret, regnes fristerne fra udløbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for.[513] [514] Hvis et skattesubjekt har bagudforskudt indkomstår, kan det diskuteres, hvorvidt der kan foreligge lovgivning med tilbagevirkende kraft,[515] da en mængde af skattesubjektets transaktioner kan blive beskattet efter andre regler end dem, som var gældende, da transaktionen blev gennemført, Det er imidlertid ikke den enkelte transaktion, som udløser skat, men summen af indkomstårets transaktioner. Et skattekrav opstår derfor først ved udløbet af indkomstsårets sidste sekund´, og det er først der, at beregningen skal foretages af skattesubjektets skattepligtige indkomst.[516]

Udgangspunktet for indkomståret er kalenderåret. Lovgivningen tillader, at skattesubjekter kan have et forudforskudt eller bagudforskudt indkomstår. Såfremt et skattesubjekt vælger at benytte sig af denne mulighed, må skattesubjektet også selv bære risikoen for, at valget kan medføre fordele og ulemper. Et skattesubjekt, som har indkomståret 1. maj-30 april, kan risikere, at såfremt skatteregler bliver ændret ved årsskiftet, så vil alle skattesubjektets transaktioner blive berørt af disse nye regler, selvom reglerne ikke var gældende på transaktionstidspunktet for så vidt angår to tredjedele af transaktionerne.

Et skattesystem må vælge mellem følgende tre principper. Skattesystemet kan være (1) degressivt,[517] (2) proportionalt eller (3) progressivt. De tre principper kan kombineres på forskellig vis. Skattesystemet i Danmark benytter mulighederne 2 og 3. Inden for selskabsbeskatning er beskatningen proportional, hvorimod der på

---

[512] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 10, stk. 4.

[513] Skattekontrollovens § 26, stk. 6.

[514] Ved indkomstår, der løber fra den 1 maj 2018 til den 30 april 2019, opgøres den skattepligtige indkomst efter den gældende lovgivning i 2019; et sådant indkomstår benævnes også som et bagudforskudt indkomstår. Et indkomstår, der løber fra den 1 april 2018 til den 31 marts 2019, opgøres den skattepligtige indkomst efter den gældende lovgivning i 2018. Et sådant indkomstår benævnes som forudforskudt.

[515] Der er i grundloven ikke et generelt forbud mod lovgivning med tilbagevirkende kraft, jf. Jens Peter Christensen m.fl., Dansk statsret, 2. udgave, side 161.

[516] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 27.

[517] I et degressivt skattesystem bliver den sidst tjente krone beskattet lempeligere end den først tjente krone (rabat for høj skattepligtigindkomst).

personbeskatningsområdet ofte anvendes en progressiv skatteskala. Selskabsskatten i Danmark er proportional med en sats på 22 pct. jf. SEL § 17, stk. 1.

På trods af, at skattesatsen for selskaber er proportional, er der visse typer af indtægter og omkostninger, der opgøres hver for sig, således at det ikke er summen af de samlede transaktioner, men summen af transaktionstyperne X og summen af transaktionstyperne Y, der udløser beskatning. Denne form for kildeartsbegrænsning har kun betydning, såfremt summen af transaktionerne for enten X eller Y bliver negativ. Disse kildeartsbegrænsede tab kan fremføres og dermed modregnes i fremtidige indtægter. Det er f.eks. inden for aktier, ejendomme og reglerne for tynd kapitalisering, at der er kildeartsbegrænsede tab for selskaber.

I de tilfælde, hvor X er positiv og Y er negativ, så vil X udløse selskabsbeskatning på 22 pct., og Y vil give et fremførbart underskud til modregning i fremtidige indtægter. Dette vil "koste" selskabet mere likviditet, end hvis alle transaktionerne blev opgjort under et. Ligeledes vil værdien af det fremførbare underskud miste værdi over tid, da værdien vil blive udhulet af inflationen.[518]

4.4 REALISERET INDTÆGT

En indtægt skal først medregnes, når den er realiseret. Dette kan udledes af SL § 4, stk. 1, litra a. Realisationsprincippet anvendes i langt de fleste tilfælde, om end der er forhold, hvor det er den forventede profit, der bliver beskattet f.eks. lagerbeskatning af børsnoterede værdipapirer.

Det er ikke et krav, at indkomsten er modtaget, dvs. betalt i enten kontakter eller naturalier. Værdiansættelsen af naturaliegoder opgøres i princippet på modtagelsestidspunktet.[519] Der er ikke nogen minimumsbeløbsgrænse for, hvornår en indkomst er skattepligtig. Dette er ikke et problem ved indtægter, hvor der afregnes i kontanter. Det kan derimod give udfordringer, når selskaber opnår økonomiske fordele[520] ved, at medarbejderne eksempelvis egenhændigt har aftalt, at en privatperson afhenter selskabets engangspaller, frem for at selskabet betaler en vognmand for at køre pallerne på forbrændingen. Dette vil medføre en skattepligt for selskabet på besparelsen, idet selskabet har opnået en økonomisk fordel. Udfordringen

[518] Ved et fremførbart underskud på 100 DKK, som først anvendes efter 3 år, så er værdien, med en inflation på 2 pct. om året, faldet til 96,04 DKK. I dette eksempel er der mistet 3,96 pct. i skattebesparelse, hvilket ikke vil ske, såfremt der ikke skal fortages en sondring mellem transaktionstyperne X og Y

[519] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 203.

[520] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 204.

vil givetvis være, afhængig af virksomhedens størrelse, at ingen i ledelsen eller økonomiafdelingen har kendskab til den indgåede aftale med privatpersonen.

I tilfælde, hvor der ikke er sammenhæng mellem aftaleindgåelse og levering er indtægten først erhvervet, når levering til køber er sket.[521] Er der i aftalen fastsat nogle betingelser, der skal være opfyldt, inden der er sket endelig levering. udskydes beskatningstidspunkt som hovedregel ikke, medmindre det er overvejende sandsynligt, at betingelserne ikke bliver opfyldt grundet forhold, aftalepartnerne ikke selv kontrollerer.[522]

4.4.1 PERIODISERINGER

Det forhold, at der beskattes efter et nettoprincip, gør, at der skal træffes nogle valg i forhold til, hvilken periode en indtægt eller udgift skal medtages i. Dette har størst betydning i et progressivt system, idet et skattegrundlag over en given progressionsgrænse udløser en højere skatteprocent. Selskabsbeskatningen er som bekendt i Danmark en flad sats på 22 pct., dermed medfører periodiseringerne i selskabsbeskatningen ikke en højere eller lavere procentsats, men der kan være noget likviditetsforskydning afhængig af, om en indtægt skal medtages i det ene eller andet indkomstår.

Det kan i nogle tilfælde være en udfordring at afgøre, hvornår der er realiseret en indtægt, hvis arbejdet udføres over flere indkomstår. Det kan være opførelse af bygninger, broer, skibe m.v. Ligeledes kan advokaters arbejde med en given retssag strække sig over flere år.

Der kan vælges mellem flere principper, men det er et krav, at selskabet anvender, det valgte princip til alle selskabets periodiseringer. Der kan vælges mellem 1) at indtægtsføre indtægter og udgifter, når arbejdet er afsluttet, eller 2) løbende indtægtsførelse af acontobetalinger. Det er muligt for selskabet at skifte mellem de to principper fra indkomstår til indkomstår.[523]

En stringent efterlevelse af, at indtægter først indgår i skatteopgørelse ved risikoovergangen af det solgte til køber, medfører, at selskabet skal passivere eventuelt modtagne acontobetalinger samt aktivere de driftsomkostninger, der knytter sig det pågældende arbejde. Begge balanceposter medtages i indkomstopgørelsen i

[521] LSRM 1977, 116 – Periodespørgsmål.

[522] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 215.

[523] SKM 2006.635 SKAT – Igangværende arbejder, værdiansættelse, genoptagelse.

det indkomstår, hvor arbejdet er færdigt og overleveret til sælger.[524] Indtægter kan relativt nemt henføres til et bestemt arbejde eller projekt. Det kan derimod være mere kompliceret med nogle omkostningstyper. Udgangspunktet er, at selskabet skal aktivere direkte omkostninger knyttet til det enkelte arbejde, hvor der sker periodisering på indtægtssiden. Udfordringen er mere de indirekte omkostninger, der ikke kan knyttes til et bestemt projekt eller arbejde. Sådanne omkostninger kan fradrages løbende, men selskabet kan også vælge at aktivere omkostningerne helt eller delvis.[525]

Forfatter Ole Bjørn anfægter i "Festskrift til Aage Michelsen", at udgangspunktet i SL § 4 var et kasseprincip og indtægten derfor først blev erhvervet ved betaling. Ole Bjørn mener derfor ikke, at der er hjemmel til aktivering af driftsudgifter i SL § 6.[526] Niels Winther-Sørensen udtrykker i "Festskrift til Ole Bjørn", at der er hjemmel til den administrative praksis, hvor omkostninger aktiveres til, arbejdet eller projektet er færdigt.[527] Udgangspunktet for Ole Bjørns artikel var U 1981.968 H, hvor han mener, at Højesteret kun har forholdt sig til passivering af acontobetalinger, men ikke aktivering af udgifter.[528]

Der er gået hen ved 20 år siden Ole Bjørns artikel i Festskriftet til Aage Michelsen og knap 40 år siden afgørelsen i U 1981.968 H. Den pågældende metode med aktivering af omkostninger og passiveringer af acontobetalinger er gældende ret, idet der enten foreligger lovhjemmel til den pågældende praksis, alternativt må der have udviklet sig en retssædvane i løbet af de sidste 40 år, idet myndighederne ikke har anfægtet problemstillingen.

Der burde reelt ikke kunne foreligge retsædvaner inden for det skatteretlige område, idet hjemmelskravet i GL § 43 sikre, at skatter kun kan opkræves når, at der er lovhjemmel. Et eksempel på en retssædvane, der blev kodificeret var selskabslovens § 37 C[529] [530]

---

[524] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 216 og U 1981.968 H – entreprise omfattende et stort antal huse indtil byggeriets færdiggørelse.

[525] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 237.

[526] Ole Bjørn i Festskrift til Aage Michelsen, side 171 ff.

[527] Niels Winther-Sørensen i Festskrift til Ole Bjørn, side 515.

[528] Ole Bjørn i Festskrift til Aage Michelsen, side 172.

[529] Jacob G. Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, side 320.

[530] L 192 1998/99, jf. § 1, stk. 1, nr. 23

Det er muligt, som tidligere nævnt for selskaber, løbende at indtægtsføre modtagne acontobetalinger samt løbende udgiftsføre de driftsomkostninger, der knytter sig til det enkelte arbejde. Den løbende acontoavance modsvarer den værdi, skattesubjektet har skabt i det pågældende projekt eller arbejder, der strækker sig over flere indkomstår.[531]

Ejer flere selskaber et transparent skattesubjekt i fællesskab, er der intet krav om, at selskaberne skal benytte samme metode til periodisering af igangværende arbejder. Det pågældende selskab skal blot på sin ideelle andel af den transparente virksomhed anvende samme metodik som ved selskabets eget igangværende arbejde.[532]

Har selskabet modtaget en lejeindtægt eller leasingydelse, der dækker en periode på mere end et indkomstår, skal den pågældende indtægt periodiseres således, at forudbetalingen fordeles ligeligt over den periode, den dækker.[533]

4.5 CCTB-PRINCIPPER VED OPGØRELSEN AF DEN SKATTEPLIGTIGE INDKOMST

CCTB-direktivet bygger på fire helt grundlæggende byggesten, der skal anvendes ved beregning af skattegrundlaget. Der er ikke noget overraskende i de fire valgte generelle principper.

Nr. 1 CCTB-opgørelsesmetoden anvender realisationsbeskatning. En fortjeneste eller tab skal derfor først medregnes, når tabet eller fortjenesten er realiseret.[534]

Nr. 2 Skattesubjektet skal opgøre alle transaktioner, uanset om transaktionerne har en skattemæssig konsekvens eller ej. Skattesubjektet skal på baggrund af alle transaktionerne, skattesubjektet har gennemført, opgøre den skattepligtige indkomst efter reglerne i CCTB-direktivet.[535]

Nr. 3 Skattesubjektet anvender kontinuerligt samme opgørelsesmetode hvert skatteår.[536] Dette er eksempelvis i forhold til opgørelse af lagere, periodisering m.v. Ved kontinuerlig anvendes af samme metode til opgørelsen af den skattepligtige

[531] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 217.

[532] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 217 og LSRM 1980,89 – Periodespørgsmål Landsskatterettens.

[533] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 235.

[534] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 6, nr. 1.

[535] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 6, nr. 2.

[536] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 6, nr. 3.

indkomst sikres det, at skattesubjektet ikke som udgangspunkt har mulighed for at påvirke det skattemæssige resultat og derved måske skubbe beskatningen af en del af overskuddet til et efterfølgende år. Der kan være ekstraordinære forhold, der gør, at skattesubjektet bør ændre i kontinuiteten.

Nr. 4 Skattesubjektet har pligt til hvert indkomstår at beregne skattegrundlaget. Der kan være forhold, der gør, at skattesubjektet ikke skal beregnes skattegrundlaget for det pågældende år inden for den normale tidsfrist. Udgangspunktet er, at indkomståret er en 12-månedersperiode, medmindre andet er bestemt.[537] En undtagelse til, at et skattesubjekt har et længere indkomstår end 12 måneder, kan blive relevant i forbindelse med stiftelsen af et selskab nyt kvalificeret datterselskab. Det fremgår ikke af direktivet, hvornår et indkomstår begynder, udgangspunktet må derfor være, at et indkomstår kan begynde og slutte alle dage

4.6 CCTB-DIREKTIVETS ART. 7 M.V.

Ordlyden af CCTB-direktivets art. 7 er meget kort og præcis:

Skattegrundlaget beregnes som indtægter minus skattefrie indtægter, fradragsberettigede udgifter og andre fradragsberettigede poster.

På trods af denne meget korte formulering indeholder bestemmelsen fire vigtige elementer: 1) indtægter, 2) skattefrie indtægter, 3) fradragsberettigede udgifter og 4) andre fradragsberettigede poster.

Ovenstående fire elementer defineres direkte i direktivet. Indtægter defineres i direktivets art. 4, nr. 5, skattefrie indtægter defineres i direktivets art. 8,[538] fradragsberettigede udgifter defineres i art. 9.[539]og andre fradragsberettigede poster defineres i art. 10 og omhandler afskrivning af anlægsaktiver.

Det fremgår af den danske udgave af direktivet, at indtægter er provenu ved salg samt alle andre transaktioner med fradrag af moms og andre afgifter til staten.[540] Sammenholdes det med formuleringen i direktivets art. 7, hvoraf det som tidligere nævnt fremgår, at skattefrie indtægter, fradragsberettigede udgifter samt andre fradragsberettigede poster skal fradrages indtægterne ved opgørelsen af skattegrundlaget, betyder det, at provenu ved salg skal forstås som omsætning ved

[537] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 6, nr. 4.

[538] Skattefrie transaktioner behandles i kapitel 5.

[539] Fradragsberettigede driftsomkostninger behandles i kapitel 6.

[540] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 4, nr. 5.

salg. Dette underbygges ligeledes af formuleringerne i den svenske[541] og engelske[542] udgave af direktivet.

Indtægter omfatter både transaktioner af penge og realindtægter.[543] De pekuniære transaktioner har den værdi, som de har, der kan være behov for omregning fra en valuta til en anden.[544] Hvis den modtagne modydelse indeholder både pekuniære værdier og naturalieydelser eller alternativt kun naturalieydelser, skal transaktionen fastsættes til markedsværdien.[545] Begrebet markedsværdi er den værdi, som et aktiv har, når det handles mellem to ikke forbundne parter dvs. der må ikke være falske lodder i vægtskålen ved prisfastsættelsen.[546]

Hovedreglen er, at indtægter og udgifter opgøres i euro i løbet af indkomståret, dvs. transaktioner i anden valuta omregnes enten dagligt til euro, eller der foretages én årlig akkumuleret omregning med anvendelse af den gennemsnitlige vekselkurs, Den Europæiske Centralbank fastsætter årligt. Denne omregning skal foretages for alle de anvendte valutaer i årets løb. De skattesubjekter, der ikke har et indkomstår, der er sammenfaldende med et kalenderår, skal, hvis ikke der foretages en daglig omregning af fremmed valuta, udregne et årsgennemsnit mellem den pågældende valuta og euroen baseret på de daglige observationer, som Den Europæiske Centralbank har udstedt i løbet af det pågældende skatteår.[547]

Der skal ikke ske omregning til euro, hvis skattesubjekt er hjemmehørende i en medlemsstat, der ikke har indført euroen.[548] Det fremgår ikke af direktivet, at der skal ske omregning fra fremmed valuta til den pågældende valuta, hvor skattesubjektet er

---

[541] Den svenske udgave af direktivet har anvendt følgende definition af indtægter, jf. art. 4, nr. 5 – intäkter: intäkter från försäljning och från alla andra typer av transaktioner, efter avdrag för mervärdesskatt och andra skatter och avgifter som tas ut för statliga myndigheters räkning,…

[542] Den engelske udgave af direktivet har anvendt følgende definition af indtægter, jf. art. 4, nr. 5 – 'revenues' means proceeds of sales and of any other transactions, net of value added tax and other taxes and duties collected on behalf of government agencies, …

[543] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 4, nr. 5.

[544] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 20, stk. 1, litra a.

[545] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 20, stk. 1, litra b.

[546] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 4, nr. 18.

[547] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 20, stk. 2.

[548] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 20, stk. 3.

hjemmehørende, når skattesubjektet er hjemmehørende i en medlemsstat, der ikke har indført euro som valuta. Det må dog være gældende, at al fremmed valuta skal omregnes til møntfoden i det pågældende land i medfør af en analog anvendelse af art. 20, stk. 2.

4.7 PERIODISERING AF INDTÆGTER

Indtægter skal medregnes i det indkomstår, hvor indtægterne er tjent, medmindre der i direktivet er en bestemmelse, der specifikt angiver, at der for den pågældende type indtægt foreligger en undtagelse.[549] Et selskab skal medregne en indtægt, når to betingelser er opfyldt: Selskabet har opnået en rettighed til en modydelse for enten varen eller tjenesteydelserne, og modydelsen kan opgøres pålideligt. Det er ikke afgørende, hvorvidt selskabet har modtaget modydelsen.[550]

Det forhold, at modydelsen skal kunne opgøres pålideligt før indtægten, medregnes som en indkomst, kan (teoretisk) betyde, at hvor der modtages en betaling i naturalier, men hvor det pågældende formuegode ikke nemt kan værdiansættes, medtages transaktionen ikke i indkomståret for transaktionen, men i et efterfølgende eller senere indkomstår, når der er sket korrekt værdiansættelse af formuegodet.

Her er der måske en mangel eller uklarhed i direktivet. Det kan tænkes, at praksis udvikler sig således, at et modtaget formuegode, der ikke nemt kan værdiansættes, skal medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en skønsmæssig værdi i det år, hvor formuegodet er modtaget. Den udestående manko, der kan være både positiv og negativ, medtages i efterfølgende indkomstår, når korrekt værdiansættelse af formuegodet har fundet sted.

Indtægter for varer og tjenesteydelser opgøres efter hver deres princip. Der er fem betingelser, der skal være opfyldt, før indtægter fra handel med varer skal medregnes i indkomstopgørelsen, hvorimod der kun er fire betingelser for tjenesteydelser. Det bør nævnes, at tre af betingelserne er enslydende for både tjenesteydelser og varer.

Periodisering i CCTB-direktivet adskiller sig fra de danske regler ved, at der ikke er metodefrihed, men et fastlagt princip selskaberne skal følge for henholdsvis varer og tjenesteydelser. Der er ikke noget af principperne, der adskiller dig markant fra de kendte periodiseringsregler i dansk skatteret.

---

[549] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 15.

[550] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 1.

4.7.1 PERIODISERING AF INDTÆGT VED SALG AF VARER

Som nævnt i foregående afsnit er der fem betingelser, der alle skal være opfyldt, før en indtægt medregnes i indkomstopgørelsen: Der skal være sket en overdragelse af ejerskabet af de(n) pågældende vare(r) fra sælger til køber,[551] ligeledes må sælger ikke have den faktiske kontrol over de(n) solgte vare(r).[552] Disse to første betingelser vil i langt de fleste transaktioner være opfyldt i samme øjeblik – købet af mælk i supermarkedet – i det øjeblik, hvor kunden betaler for mælken, sker overdragelsen, og supermarkedet slipper kontrollen over mælken. Sådanne transaktioner bør ikke give anledning til tvivl om opfyldelsen af de to betingelser. Det må formodes, at det oftest vil være ved transaktioner af større formuegoder, at der vil være en tidsmæssig forskel mellem overdragelsen af ejerskabet og kontrollen, som eksempelvis huse, biler m.v.

Den tredje betingelse, der skal være opfyldt, er, at indtægterne kan måles pålideligt.[553] Det bør ikke give anledning til problemer at måle monetære transaktioner pålideligt. Hvor betalingen enten helt eller delvis består af naturaliegoder, kan det i nogle tilfælde være svært at foretage en pålidelig måling, og indtægten skal dermed først medregnes, når der er foretaget en pålidelig måling af den modtagne betaling (se tredje afsnit i afsnit 4.7).

Det er også et krav, at det er sandsynligt, at skattesubjektet vil opnå de økonomiske fordele ved transaktionen.[554] Det fremgår ikke af direktivet, hvor stor denne sandsynlighed som minimum skal være.

Det må have formodningen for sig, at et salg kun gennemføres, såfremt sælgeren vurderer, at han eller hun vil opnå en økonomisk fordel med det. Denne fjerde betingelse vil derfor kun blive relevant, når sælgeren yder køberen en kredit, og købers betalingsevne eller vilje udvikler sig negativt i løbet af kreditperioden. Vurderingen af købers betalingsevne eller vilje indebærer et skøn med en større eller mindre grad af subjektivitet.

---

[551] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 2, litra a.

[552] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 2, litra b.

[553] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 2, litra c.

[554] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 2, litra d.

Den sidste betingelse, som skal være opfyldt, inden en indtægt skal medregnes i indkomstopgørelsen, er, at det skal være muligt at opgøre de omkostninger, der er eller bliver afholdt ved transaktionen, på en pålidelig måde.[555] Den sidste bestemmelse sikrer, at skattesubjektet ikke bliver bruttobeskattet af en indtægt, samt at ordlyden i CCTB-direktivet art. 7 overholdes (se den præcise ordlyd af art. 7 i afsnit 4.6).

4.7.2 PERIODISERING AF INDTÆGT VED SALG AF TJENESTEYDELSER

Ved periodisering af tjenesteydelser er der som tidligere nævnt fire kumulative betingelser, der skal være opfyldt før skattemæssig indregning. De tre af betingelserne har nøjagtig samme ordlyd som ved varer, og der henvises derfor til afsnit 4.7.1 for 1) pålidelig måling af indtægterne,[556] 2) sandsynligheden for, at de økonomiske fordele tilgår skattesubjektet,[557] og 3) omkostningerne kan måles pålideligt, hvad enten de er afholdt eller ej.[558] Fodnoteangivelserne ved de tre betingelser er til direktivets afsnit omkring periodisering af tjenesteydelser.

Den fjerde betingelse, som kun knytter sig til tjenesteydelser, er, at skattesubjektet skal kunne foretage en pålidelig måling af niveauet for gennemførelsen af tjenesteydelsen.[559] Dette kan være på baggrund af et timeregnskab etc.

Samtlige fire kumulative betingelser vedrørende periodisering af tjenesteydelser ikke opfyldt, skal indtægter fra tjenesteydelser kun medtages i indkomstopgørelsen, såfremt indtægterne modsvares af fradragsberettigede udgifter, hvilket i praksis for langt hovedparten af udgiftstypen vil være lønudgifter.[560]

Er det i forbindelse med indgåelsen af kontrakten mellem leverandøren af tjenesteydelsen og køberen heraf aftalt, at betalingen forfalder i takt med gennemførelsen af forskellige målbare delelementer af projektet, indregnes

---

[555] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 2, litra e.

[556] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 3, litra a.

[557] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 3, litra b.

[558] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art 16, stk. 3, litra d.

[559] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 3, litra c.

[560] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 3, sidste afsnit.

indtægterne i takt med forfaldsdatoen for betalingerne.[561] Det forhold, at indtægterne skal indregnes ved forfaldsdato, giver skattesubjektet en mulighed for at påvirke, hvilket indkomstår en indtægt skal medregnes i. Reglen fordrer også en vis objektivitet i forhold til indregning af indtægterne, som er staternes interesse, ved at milepælene som udgangspunkt er aftalt mellem to uafhængige parter.

4.8 INDKOMSTÅR

Et indkomstår er som tidligere nævnt 12 måneder eller en anden passende periode. Skattesubjektets overskud eller underskud opgøres for det enkelte indkomstår som summen af alle skattepligtige og fradragsberettigede transaktioner.[562]

4.9 SAMMENFATNING OG PERSPEKTIVERING – SKATTEPLIGTIGE INDTÆGTER

CCTB-direktivet art. 6,7 og SL § 4 er konciperet med mere end 100 år mellemrum. Der er derfor en naturlig forskel i sproget i bestemmelserne. SL regulerede fra starten af alle skatteretlige forhold. Ved vedtagelsen af seneste af SL i 1922 blev aktieselskaber ligeledes reguleret skattemæssigt af SL. SL havde ved vedtagelsen i 1922 54 paragraffer, der regulerede opgørelsen af den skattepligtige indkomst for alle skattesubjekter herunder selskaber i Danmark. CCTB-direktiver har 72 artikler.

CCTB-direktivet vedrører som bekendt kun en opgørelsesmetode af den skattepligtige indkomst for selskaber. SL § 4 regulerer stadig både personer og selskaber. Udgangspunktet med et selskab må være at drive erhvervsvirksomhed i en eller anden afskygning. Indtægter er i CCTB-direktivet defineret som et provenu ved salg og alle andre transaktioner, efter fradrag af moms m.v. Udgangspunktet i CCTB-direktivet er, at indtægter er skattepligtige med mindre, at indtægten er positivt opremset i direktivets art. 8.

Dette følger på sin vis opbygningen i SL, idet indtægter er skattepligtige jf. SL § 4 medmindre de er omfattet af SL § 5. SL § 4 indeholder globalindkomst princippet, hvor udgangspunktet er, at det er alle indtægter, der skal medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst uanset, hvor i verden indtægterne stammer fra. Dette er ikke udgangspunktet for selskaber. Hvis et dansk selskab skal medregne indtægter fra alle lande i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, kræver det, at der er tilvalgt international sambeskatning.

---

[561] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 16, stk. 4.

[562] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 4, stk. 1, nr. 7-9 og art. 6, nr. 4.

Begge regelsæt opgør også indkomsten som udgangspunkt for en 12 måneders periode. Der kan være behov for ved opstart, spaltning eller ophør at anvende en kortere eller længere periode. I Danmark må der kun være én 1. april i indkomståret. Dette kan have betydning ved stiftelse af en virksomhed i marts, hvor der ønskes regnskabsafslutning den 2. april for derved at have mulighed for at udskyde skattebetalingerne mest muligt. Det fremgår ikke af CCTB-direktivet, hvornår skæringsdatoen er i forhold til, om et selskab har bagud- eller forudforskudt indkomstår.

Et skattesystem kan være degressivt, proportionalt eller progressivt. Selskabsskattesatsen i Danmark er som bekendt 22 pct. uanset indkomstens størrelse. Dette adskiller sig fra personskatteområde, hvor der anvendes progressiv beskatning f.eks. topskat og aktiebeskatning. I et skattesystem, hvor der anvendes enten progressiv eller degressiv beskatning har skæringstidspunkterne, der defineres af indkomståret betydning for, hvad den samlede skatteprocent bliver for hele indkomsten under et. I et skattesystem med en fast skattesats får indkomståret grænser kun en likviditetsmæssig betydning. De økonomiske konsekvenser af, hvorvidt en indtægt skal medtages i det ene eller andet indkomstår bliver dermed minimale.

I CCTB-direktivet er periodiseringskravene fastlagt, der er opstillet kriterier for både periodisering af indtægter ved salg af varer og ved salg af tjenesteydelser. Betingelserne for, hvornår der skal foretages periodiseringer af en indtægt anvender kendte kriterier som f.eks., at der skal være sket overlevering af varen og de økonomiske fordele ved transaktionen vil tilgå skattesubjektet. Udgangspunktet i CCTB-direktivet er, at indtægter skal medtages i skatteopgørelsen når skattesubjektet har opnået en ret til indtægten.

Realisationsprincippet er udgangspunktet i dansk skatteret, om den der findes undtagelser til dette. Børsnoterede aktier, der er ejet af et selskab, bliver lagerbeskattet dvs., selskabet skal betale skat af værdistigningen, der har været det pågældende indkomstår. Der anvendes ligeledes lagerbeskatning for visse værdipapirer i CCTB-direktivet.

En lighed mellem begge systemer er, at alle indtægter beskattes medmindre, at indtægten er omfattet af en bestemmelse, der gør transaktionen skatteneutral. I SL er dette reguleret af § 5, hvor det i CCTB-direktivet er reguleret af art. 8.

Udgangspunktet for anparts- og aktieselskaber må alt andet lige være at drive virksomhed. Dermed er der ikke noget unaturligt i, at indtægter er skattepligtige, medmindre der er en bestemmelse, der gør, at den pågældende transaktion ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

CCTB-direktivet følger udgangspunktet i Dansk skatteret, idet omsætningen/indtjeningen øger den skattepligtige indkomst for skattesubjektet.

Danske selskaber vil reelt ikke opleve nogen forskel i, hvordan omsætningen m.v. skal indregnes i den skattepligtige indkomst.

5 SKATTENEUTRALE TRANSAKTIONER / INDTÆGTER

Dette kapitel omhandler nogle af de transaktioner, der er skatteneutrale. Det er som udgangspunkt SL § 5, der regulerer, hvilke transaktioner der ikke skal medtages i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det forhold, at transaktionen ikke medgår i beregningen af skattegrundlaget, gælder både når det er til fordel og ulempe for skatteyderen.

En del af de transaktioner, der var skatteneutrale i 1922, har senere via speciallovgivning ændret status, således transaktionen skal medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det er som bekendt: ejendomsavancebeskatningsloven, der blev indført i 1982,[563] beskatning af aktier og øvrige værdipapirer fra 1981,[564] afskrivningsloven blev vedtaget i 1957[565] og kursgevinstloven, der blev vedtaget i 1985.[566] Der er stadig transaktioner, der er ikke medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt. Ligeledes er der i CCTB-direktivets art. 8 oplistet fem forhold, der ikke skal medregnes i skattegrundlaget.

5.1 SALG AF EJENDELE

Salg af ejendele er i langt de fleste tilfælde uinteressant i selskabssammenhæng. Det vil ofte kun være privat indbo og kunst, der er omfattet af SL § 5, stk. 1, litra a.[567] Der er dog stadigvæk nogle situationer, hvor kapitalselskaber har transaktioner, der må karakteriseres som salg af et formuegode.

Et kapitalselskab, der sælger tidligere modtagne gaver, eksempelvis i forbindelse med en mærkedag såsom 50-års jubilæum, bør anses som et salg af kapitalselskabets ejendele, og dermed skal en eventuel gevinst udelades fra opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der er givetvis et skærpet beviskrav til selskabet, at den pågældende genstand var en gave, der blev modtaget for x år siden.

---

[563] Lov nr. 247 af 9. juni 1982 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

[564] Lov nr. 295 af 10. juni 1981 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v .

[565] Lov nr. 199 af 6. juli 1957 om skattefri afskrivninger m.v.

[566] Lov 1985-12-13 nr. 532 om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld.

[567] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 244.

Et andet eksempel på en situation, hvor det kan være relevant for et kapitalselskab at have SL § 5, stk. 1, litra a for øje, er følgende:

En produktionsvirksomhed ønsker at fremtidssikre virksomheden og køber derfor et ubebygget jordareal. Dette areal får lov at henlægge i en del år. I løbet af den årrække, hvor arealet henlægger, er arealet tilgroet med diverse buske og træer. Et eventuelt salg af disse træer vil være en skatteneutral transaktion, og der vil ligeledes ikke være fradrag for omkostningerne, der er forbundet hertil.[568]

Det vil som nævnt tidligere være yderst sjældent, at et kapitalselskab vil have transaktioner, der kan betegnes som salg af ejendele. En klar forudsætning for, at en given transaktion er omfattet af SL § 5, stk. 1, litra a, er, at der ikke i forbindelse med anskaffelsen er foretaget fradrag i den skattepligtige indkomst, jf. SL § 6.

5.2 TAB AF INDTÆGTSKILDE

Et selskab, der opnår kompensation for tab af sin indtægtskilde, skal ikke medregne kompensationen i opgørelsen af skattegrundlaget.[569] En indtægtskilde var eksempelvis mælkekvoter. Mælkekvoter blev indført i Danmark den 1. april 1984 og afskaffet igen den 31. marts 2015. I denne periode måtte landmænd kun producere og sælge den mængde mælk, som modsvarede landmandens mælkekvote. Det var derfor ikke muligt at udføre et erhverv som mælkebonde, medmindre bedriften var i besiddelse af en mælkekvote.

Det var muligt at få en godtgørelse, hvis en landmand definitivt ophørte med mælkeproduktion. Denne godtgørelse anså Landsskatteretten for at være kompensation for et formuetab, og den var derfor skattefri, jf. SL § 5 a.[570]

Ligeledes vil en kompensation, der udbetales ved definitivt ophør af en rettighed tilknyttet et andelsbevis eller lignende, være omfattet af SL § 5 a, såfremt foreningen er underlagt bestemmelserne i SEL § 1, stk. 1, nr. 3 og 4.

I et helikopterperspektiv over en lang årrække har lovgivningsmagten stille og roligt indskrænket anvendelsesmulighederne for skatteneutrale transaktioner. Udløb af fiskekvoter indgår eksempelvis i opgørelsen af den skattepligtige indkomst med den pågældende fortjeneste eller tab.[571]

---

[568] TFS 1998, 92 LSR Skovning – areal i Norge – salg af træer – formuestigning.

[569] Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2019, 21. udg., side 246.

[570] TFS 1993, 36 LSR Landbrug – Ophør – Mælkeproduktion – Godtgørelse.

[571] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 170.

Det må ligeledes formodes, at køb og salg af digitale aktiver, såsom Bitcoin eller lignende digitale valutaer bliver omfattet af en specialbestemmelse, hvis det får et større omfang, end det har i dag. Hvis selskabet har udført spekulation i enten stigende eller faldende kurser i digitale valutaer, vil sådanne gevinster være skattepligtige.[572]

Dermed viser citatet fra arbejdet med statsskatteloven fra 1903 (side 24) givetvis endnu engang sin gyldighed, at lovgivning tilpasses udviklingen. Udviklingen i Danmark har som tidligere nævnt i afsnit 3.6.2 de seneste cirka 30 år bevæget sig mod en bred skattebase.

5.3 OVERKURS VED EMISSION

Ved emissioner i kapitalselskaber vil en eventuel overkurs i forbindelse med stiftelse eller kapitaludvidelse være skattefri for det pågældende selskab, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 1.

Der er ikke i bestemmelsens ordlyd noget loft over, hvor meget overkursen må være. En overkurs på eksempelvis 240.000 blev i forbindelse med, at en hovedaktionær konverterede et tilgodehavende på 24 mio. DKK til selskabskapital nominelt 10.000, hvorefter den resterende sum var overkurs. Dette var skattefrit for det pågældende selskab.[573] En overkurs er også skattefri for selskabet, selvom overkursen er højere end, hvad en uafhængig tredjemand vil betale.[574]

Kapitalandele, som tegnes i forbindelse med en rekonstruktion af selskabet, og hvor overkursen derfor er fastsat efter at skulle udligne den negative regnskabsmæssige egenkapital, anses også for skattefri.[575] Muligheden for at anvende overkurs i forbindelse med en rekonstruktion kan også anvendes inden for en koncern. Hvor moderselskabet tegner kapitalandele i D1 til en overkurs, som D1 anvender til at indfri et mellemværende med D2, som efterfølgende foretager en udlodning til moderselskabet.[576]

5.3.1 UOFFICIEL OVERKURS

I forbindelse med en kapitalforhøjelse, hvor betalingen erlægges ved et apportindskud, og det efterfølgende viser sig, at det indskudte aktiv har en højere

---

[572] SKM 2018.130 SR – Gevinst og tab ved handel med bitcoins og ether og SKM.2018.104.SR – Gevinst og tab ved afståelse af bitcoin.

[573] SKM 2006.344 LSR.

[574] TFS 1998, 123 Skd.

[575] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 247.

[576] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 248.

værdi end de tildelte kapitalandele, da vil denne merværdi være skattefri for selskabet.[577] Dette kaldes også en uofficiel overkurs. Dette må anses for at være udgangspunktet.

Der kan foreligge specielle situationer, hvor en uofficiel overkurs er skattepligtig. En transaktion mellem interesseforbundne partner, hvor transaktionen ikke foregår på armslængdevilkår, vil en eventuel overkurs, hvor der er uforholdsmæssigt stor forskel mellem apportindskuddet og de modtagne kapitalbeviser, udløse en pligt til at medtage transaktionen i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[578]

De skattemæssige konsekvenser, hvis ikke myndighederne accepterer den uofficielle overkurs ved et apportindskud, er, at overkurs betragtes som et skattepligtigt tilskud jf. SL § 4.[579] Det bør derfor tilrådes, at der indhentes et bindende svar, såfremt der er mulighed for, at de påtænkte realværdier indeholder en skjult merværdi, der vil forrykke ligevægten mellem de afgivne værdier og de modtagne kapitalbeviser.

5.4 AFKAST FRA KAPITALANDELE M.V.

Et selskab, der har kapitalandele i andre selskaber, hvad enten det er større eller mindre ejerandele af de pågældende selskaber, må formodes at have et ønske om, at investeringen generer et afkast. Det kan være et løbende afkast i form af udbytte eller tilbagekøb af kapitalandele med en efterfølgende annullering af kapitalandelene, hvorved værdien af de resterende kapitalandele stiger. Det kan ligeledes være et salg af alle kapitalandele eller dele heraf.

En kapitalandel i et selskab kan skattemæssigt behandles på en af fire måder:[580] [581]

I. Kapitalandel i et datterselskab.
II. Kapitalandel i et koncernselskab.
III. Næringsaktier
IV. Porteføljeaktier.

---

[577] Michelsen, Askholt, Bolander, Madsen, Nørgaard Laursen og Langhave Jeppesen, Lærebog om indkomstskat., side 863.

[578] SKM 2004.8 LR – nytegning, aktier, overkurs.

[579] Nikolaj Vinther og Erik Werlauff i TFS 2004, 281 – Overkursen, der blev til et tilskud.

[580] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 250

[581] Aktieavancebeskatningsloven finder ligeledes anvendelse på anparter, andelsbeviser m.v., jf. lovens § 1, stk. 2. Det betyder, at når der i det følgende skrives datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier, næringsaktier eller porteføljeaktier, dækker betegnelsen datterselskabsanparter m.v.

Datterselskabsaktier er aktier, hvor moderselskabet ejer 10 pct. eller mere af selskabskapitalen i det pågældende datterselskab.[582] Den pågældende kapital i datterselskabet skal være ejet direkte af moderselskabet.[583] Der må ikke være anvendt mellemholdingselskaber, hvor flere mindre kapitalejere går sammen om at pulje, hver deres kapitalandel i datterselskabet sammen i et mellemholdingselskab, som derved opnår en ejerandel større end 10 pct. i det pågældende datterselskab.[584]

Der var tidligere et krav om, at det kun var kapitalandele i selskaber beliggende i en andet EU-medlemsstat eller et land, som Danmark havde indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, der kunne være datterselskabsaktier.[585] Denne praksis var i strid med kapitalens frie bevægelighed i TEUF art. 63.[586] Dette medførte en lovændring i 2016, hvorefter det blot er en betingelse, at det udenlandske selskab er pligtigt uden undtagelse at betale selskabsskat i hjemlandet, samt at der er indgået en aftale mellem landene om bistand i skattesager.[587]

Danmark havde på daværende tidspunkt indgået aftale om udveksling af oplysninger med cirka 125 lande. Der er blandt de indgåede aftaler flere lande, der ofte benævnes som skattelylande. Nogle af de 125 lande har en meget smal skattebase; eksempelvis Panama og Hong Kong, hvor det kun er indkomst optjent inden for deres egen jurisdiktion, der beskattes.[588] Dette er uden betydning, og et dansk kapitalselskab, der ejer 10 pct. eller mere af et sådant selskab, kan betragte kapitalandelen som datterselskabsaktier.

Koncernselskabsaktier er kapitalandele i selskaber, hvor der er tvungen dansk sambeskatning jf. SEL § 31 eller mulighed for international sambeskatning efter SEL § 31 A, se afsnit 3.2, hvor kriterierne for sambeskatning er gennemgået.

---

[582] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 4 A, stk. 1.

[583] SKM 2010.203 DEP – Skatteministeriets kommentar til henvendelse fra FSR vedrørende lov nr. 525 af 12. juni 2009 (L 202).

[584] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 4 A, stk. 3.

[585] Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2019, 21. udg., side 251

[586] C-47/12, Kronos.

[587] Lov nr. 652 af 8. juni 2016- om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven, virksomhedsskatteloven og forskellige andre love og om ophævelse af lov om investeringsfonds, jf. § 3, stk. 2.

[588] Kim W. Andersen & Christoffer B. Rønning i SPO.2016.169 – Udvidelse af definitionen af skattefrie datterselskabsaktier.

Koncernselskabsaktiver er ikke kun moderselskabets aktier i et datterselskab. Der er ligeledes datterselskabets aktier i moderselskabet.[589] Koncernselskabsaktier er ligeledes kapitalandele, der ejes på tværs af selskaber, der er en del af den samme sambeskatningskreds. Det kan illustreres med følgende lille koncern:

Holding A A/S ejer 100 pct. af selskabskapitalen i B ApS og C A/S. B ApS ejer 95 pct. af D A/S, og C ejer de resterende 5 pct. i D A/S. C A/S' ejerandel på 5 pct. i D A/S er ligeledes koncernselskabsaktier med de rettigheder, der følger heraf.

Næringsaktier er aktier, der er omfattet af næringsbegrebet. I dag findes kun handelsnæring, men tidligere blev næringsaktier inddelt i to kategorier:[590] 1) handelsnæring og 2) vederlagsnæring.[591]

Handelsnæring foreligger, når aktie- eller anden værdipapirhandel udgør en del af selskabets erhverv. Ligeledes skal aktierne på tidspunktet for erhvervelsen være anskaffet med det formål at blive solgt igen med gevinst for øje.[592] Er det ved erhvervelsen klart, at aktierne ikke kan sælges med fortjeneste, er det ikke næringsaktier.[593]

De typiske virksomhedstyper, hvor der er en formodning for, at der foreligger næring, er finansieringsvirksomhed, vekselerervirksomhed, bank-, sparekasse-, andelskassevirksomhed[594] eller fondsmæglerselskaber.[595]

Et selskab kan både have en beholdning af næringsaktier og en beholdning af aktier, der ikke er omfattet af næringsbegrebet, hvad enten det er datter-, koncernselskabs- eller porteføljeaktier. Det er skattesubjektet, der har dokumentationspligten i forhold til at redegøre for, at en beholdning af aktier ikke er næringsaktier.[596]

Næringsbegrebet smitter ikke automatisk inden for den samme koncern. Et holdingselskab kan have et datterselskab, hvor kravene til næring er opfyldt, og et andet datterselskab, hvor kravene ikke er opfyldt. Hvert selskab skal bedømmes i

---

[589] SKM 2012.211 SR – Datterselskab – aktier i moderselskab – koncernselskabsaktier.

[590] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 258

[591] Vederlagsnæring blev afskaffet i 2005, jf. fodnote nr. 600.

[592] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 673.

[593] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 674.

[594] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 674 og 675.

[595] Ane Sandeager & Gitte Filthuth i SR.2002.308 Næring med aktier - grænser i bevægelse ?"

[596] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 677.

forhold til egne forhold. Ved transaktioner mellem interesseforbundne parter kan det eller de overdragne aktier medtage deres næringsstatus til det nye selskab.[597]

Det vil altid være en konkret vurdering, der er udslagsgivende for, hvorvidt et selskabs aktier skal betragtes som næringsaktier. I denne vurdering kan hovedaktionær og direktørs tilknytning til det finansielle marked inddrages.[598]

Vederlagsnæring forelå, når en erhvervsdrivende som modydelse for en vare eller tjenesteydelse modtog aktier som betaling. Betaling med aktier var anvendt en del i 1950'erne og 60'erne inden for håndværksfagene, men vederlagsnæring var ikke begrænset hertil.[599] Begrebet vederlagsnæring blev ophævet i 2005, idet sådanne aktier beskattes efter SL § 4 i det indkomstår, hvor de modtages som betaling.[600]

Det er en del år siden, at begrebet vederlagsnæring blev afskaffet, og eventuelle aktier, der var omfattet af begrebet i lovændringen i 2005, bør med det antal år, der er gået, have ændret status til anlægsaktier, jf. ABL § 33 A, hvor bestemmelserne vedr. skattemæssig ændring af en akties status fremgår.

<u>Porteføljeaktier</u> kan ligeledes opdeles i to kategorier: 1) skattefri porteføljeaktier og 2) skattepligtige porteføljeaktier.

Skattefri porteføljeaktier er aktier eller anparter, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en MHF.[601] Det er et krav, at moderselskabet ejer mindre end 10 pct. af selskabskapitalen i det pågældende porteføljeselskab.[602] Et livsforsikringsselskab kan ikke eje porteføljeaktier.

Porteføljeselskaber kan kun være aktie- og anpartsselskaber, der er skattepligtige, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1, samt tilsvarende udenlandske selskaber. Det er således et krav, at de udenlandske selskaber er kapitalselskaber med begrænset hæftelse for ejerne,

---

[597] Jane Bolander i TFS 2002, 1096 – Afsmitningsbeskatning.

[598] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 676.

[599] Ane Sandeager & Gitte Filthuth i SR.2002.308 Næring med aktier - grænser i bevægelse ?.

[600] L 78 Forslag til lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. punkt 3.2.4.

[601] MHF er en forkortelse for multilateral handelsfacilitet. En MHF er en minibørs som eksempelvis First North.

[602] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 4 C, stk. 1.

samt at indflydelse og udbytte modsvares af kapitalandelens status ifølge det pågældende porteføljeselskabs vedtægter.[603]

Et porteføljeselskab må maksimalt eje aktier, der handles på en MHF eller et reguleret marked, svarende til 85 pct. af selskabets egenkapital. Det er det forudgående regnskabsår, der er grundlaget for beregningen. Grænsen, hvor børsnoterede aktier eller MHF-aktier maksimalt må udgøre 85 pct. af porteføljeselskabets egenkapital, må gerne overskrides i løbet af regnskabsåret, idet grænsen på 85 pct. ses som et gennemsnit for hele regnskabsåret.[604]

I de tilfælde, hvor et porteføljeselskab har bestemmende indflydelse over et andet selskab, og dette selskabs kapitalandele ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en MHF, medgår sådanne kapitalandele ikke i beregningen af, hvorvidt kravet om aktier, der er noteret på en MHF eller et reguleret marked, maksimalt må udgøre 85 pct. af egenkapitalen. Der skal ved beregningen i stedet medtages porteføljeselskabets forholdsmæssige andel af det pågældendes selskabs aktier, der handles på et reguleret marked eller MHF. Det er ligeledes den forholdsmæssige andel af egenkapitalen, der indgår i beregningen.[605] Det kan lidt populært siges, at selskaber, hvor porteføljeselskaber har bestemmende indflydelse, bliver transparente ved beregningen af maksimumsgrænsen på 85 pct.

Akter, der anses for koncernselskabsaktier, jf. ABL § 4 B, og datterselskabsaktier, jf. ABL § 4 A, kan ikke anses for skattefri porteføljeaktier, såfremt der indskydes et mellemholdingselskab.[606]

Skattepligtige porteføljeaktier er aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked eller MHF, hvor ejerandelen er mindre end 10 pct. af det noterede selskabs selskabskapital.[607]

---

[603] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 4 C, stk. 3.

[604] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 4 C, stk. 4, 1. og 2. pkt.

[605] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 4 C, stk. 4, 3 pkt.

[606] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 4 C, stk. 5.

[607] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., § 9, stk. 1.

5.4.1 UDBYTTE

En ejerandel i et selskab kan genere afkast på to måder. Der kan løbende udbetales et udbytte af overskuddet, eller der kan gennemføres et salg af aktierne eller anparterne. I det foregående afsnit 5.4 er det gennemgået, hvilke klassificeringer aktier og anparter kan antage. Dette har ligeledes indflydelse på, hvordan et udbytte påvirker opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ejeren af aktierne eller anparterne.

5.4.1.1 Skattefrit udbytte

Et udbytte fra kapitalandele, der enten er datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier er skattefrit og medtages derfor ikke i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Et udbytte fra et selskab, hvor det udloddende selskab har fradrag for udbyttet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, er ikke omfattet af hovedreglen om, at udbytte fra datterselskaber eller koncernselskaber ikke medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Et udbytte, et dansk aktie- eller anpartsselskab modtager fra egne kapitalandele, er ligeledes skattefrit.[608]

Der er indført en værnsregel[609] mod mellemholdingselskaber som nævnt på side 189 i forhold til udbytte fra datterselskabs-[610] og koncernselskabsaktier.[611] Reglen skal sikre, at en gruppe kapitalejere, der ikke selv besidder en kapitalpost i det underliggende selskab, der giver ret til at modtage skattefrit udbytte, ikke puljer deres kapitalbesiddelser i et eller flere fælles mellemholdingselskaber, så alle ejerandele i alle led er større end 10 pct., således at der kan modtages skattefrit udbytte.

Værnsreglen medfører, at der ses bort fra mellemholdingselskaberne, og datterselskabs- eller koncernselskabsaktierne anses for at være ejetdirekte og skifter status til porteføljeaktier. Reglen finder anvendelse, når følgende fem kumulative betingelser er opfyldt:[612]

Nr. 1

---

[608] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 13, stk. 1, nr. 2.

[609] Reglen kaldes populært for ”forbuddet mod omvendte juletræer”.

[610] Lov nr. 295 af 10. juni 1981 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v., jf. § 4 A, stk. 3.

[611] Lov nr. 295 af. 10. juni 1981 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v., § 4 B, stk. 2.

[612] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. §§ 4 A, stk. 3, og 4 B, stk. 2.

Den primære funktion for mellemholdingselskabet er besiddelse af kapitalandele i selskaber, der opfylder betingelserne for at være datterselskabs- eller koncernselskabsaktier.

Nr. 2

Der udøves ikke reel økonomisk virksomhed i mellemholdingselskabet vedrørende de kapitalandele, mellemholdingselskabet ejer.

Nr. 3

Ved lovforslag L 84 2010/11(1. samling) blev der indsat en regel om, at værnsreglerne i § 4 A og 4B ikke finder anvendelse, medmindre aktionærerne øger ejerandelen i det underliggende selskab ved at gå sammen om at eje aktierne gennem et fælles holding selskab. Ejer mellemholdingselskabet 100 pct. af det underliggende selskab, forøger aktionærerne i holding selskabet ikke ejerandelen i det underliggende selskab ved at eje aktierne via et holdingselskab. Der er derfor som udgangspunkt ikke behov for, at værnsreglen om mellemholdingselskaber finder anvendelse, ved 100 pct. ejerskab af driftsselskabet[613] [614]

Nr. 4

De kapitalandele, mellemholdingselskabet besidder, er ikke optaget til handel på et reguleret marked eller en MHF.

Nr. 5

Kapitalandelene i mellemholdingselskabet er fordelt således, at mere end 50 pct. af selskabskapitalen ejes direkte eller indirekte af selskaber, der ved direkte ejerskab af det underliggende selskab ikke er berettet til at modtage skattefrit udbytte, idet ejerandel i det underliggende selskab ikke vil kunne klassificeres som enten datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier.

Det forhold, at værnsreglen kun finder anvendelse, når alle fem betingelser er opfyldt, gør, at ”falder” blot én af betingelserne, er det pågældende selskab ikke et

---

[613] Værnsreglen finder dog anvendelse, selvom mellemholdingselskabet ejer hele aktiekapitalen, hvis datterselskabet ikke er dansk skattepligtigt, og udbytte fra datterselskabet ved direkte ejerskab ikke ville skulle nedsættes eller frafaldes efter moder/datterselskabsdirektivet (90/435) eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller med den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

[614] L 84 2010/11 (1.samling), jf. bemærkninger til lovforslaget enkelte bestemmelser vedrørende § 1, nr. 1.

gennemstrømningsselskab. Punkterne 1, 2 og 5 har med ejerandele af selskabskapitalen, dette kan ændres, men det vil samtidig ændre magtbalance m.v. Det fjerde punkt, at de kapitalandele, mellemholdingselskabet besidder, ikke er optaget til handel på en reguleret markedsplads, kan ændres ved at få noteret det pågældende driftsselskab, men dette vil igen betyde, at der skal afgives ejerandele enten direkte eller indirekte ved en kapitaludvidelse. Punkt nr. 2 vedrørende reel økonomisk virksomhed er givetvis det punkt, hvor det er nemmest at ændre forholdet, uden at aktionærerne i mellemholdingselskabet uden at magten forskydes indbyrdes mellem aktionærerne.

Aktionærerne i mellemholdingselskabet skal derved sikre, at der udøves reel økonomisk virksomhed i mellemholdingselskabet.[615] Det krav kan givetvis opfyldes på mange måder, men en måde at opfylde kravet på er, at mellemholdingselskabet får en bestyrelsespost i det underliggende selskab.[616] Mellemholdingselskabet kan ligeledes efter regning udføre konsulentopgaver af en vis tyngde for det underliggende selskab, derved er der en reel økonomisk aktivitet og ikke blot en gennemstrøm af penge.[617] Har mellemholdingselskabet ansat en direktør, der udarbejder detaljerede analyser af nye mulige investeringer for holdingselskabet, og en del af analyserne medfører, at der foretages nye investeringer, medfører dette, at mellemholdingselskabet udfører reel økonomisk virksomhed.[618]

---

[615] Det er i realiteten samme udfordring, som mellemholdingselskaber på det internationale niveau står med i de sager, hvor skattemyndighederne gør gældende, at der ikke udøves reel økonomisk virksomhed i et gennemstrømningsselskab, som et udbytte, der eller ville skulle udbetales trækfrit, passerer igennem, ofte på sin vej til et tredjeland, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Både moder/datterselskabsdirektivet og EU-domstolens praksis viser, at kunstige konstruktioner uden reel økonomisk baggrund kan tilsidesættes, det er samme tankegang, der bærer den danske værnsregler om de omvendte juletræer. Samtidig er det et af de elementer, som LL § 3 – efter en række ændringer – skal opfange. Det er derfor grundlæggende den samme udfordring, aktionærerne står med i de danske juletræsager, som de står med i de nævnte internationale sager: Hvordan udstyrer man mellemholdingselskabet med tilstrækkeligt økonomisk indhold og aktivitet til, at det ikke længere kan betegnes som et gennemstrømningsselskab.

[616] SKM 2010.263 SR – Reel økonomisk virksomhed.

[617] SKM 2011.14 SR – Mellemholdingreglen – reel økonomisk virksomhed.

[618] SKM 2017.744 SR – Mellemholding – skattefrit udbytte – skævdeling af overskud i transparent enhed.

5.4.1.2 Delvist skattefrit udbytte

Udbytte fra skattefrie porteføljeaktier blev den 1. januar 2015 delvist skattefrit.[619] Hensigten med lovændringen var at tilskynde flere selskaber til at foretage investering i unoterede selskaber.[620]

Et udbytte fra kapitalandele, der er karakteriseret som skattefrie porteføljeaktier, jf. betingelserne i ABL § 4 C, er kun delvis skattepligtigt. Det er kun 70 pct. af udbyttet, der skal medtages i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det er en betingelse, at det selskab, der udlodder udbyttet, ikke har fradrag for udlodningen.[621]

Det forhold, at 30 pct. af udbyttet fra skattefrie porteføljeaktier er fritaget for selskabsskat, medfører, at den reelle beskatning på udbytte fra skattefrie porteføljeaktier reduceres fra de normale 22 pct.[622] i selskabsskat til 15,4 pct. i beskatning af udbyttet.

5.4.1.3 Ej skattefrit udbytte

I forhold til hovedoverskriften for dette kapital Skatteneutrale transaktioner kan det virke misvisende at behandle, hvornår et udbytte er fuldt skattepligtigt. Det vurderes dog, at systematikken i fremstillingen bevares bedst ved at medtage emnet her.

Udbytte fra næringsaktier medtages med det fulde beløb ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gælder ligeledes udbytte for porteføljeaktier, der er noteret på et reguleret marked eller en MHF.[623]

5.4.2 SALG AF KAPITALANDELE

Beskatningen af solgte kapitalandele følger i de fleste tilfælde systematikken fra udbyttebeskatningen af de fire aktietyper. Der er enkelte forskelle, hvilket de næste afsnit vil belyse.

---

[619] Lov nr. 1375 af 16/12/2014 – lov om ændring af fondsbeskatningsloven, kildeskatteloven, kursgevinstloven, selskabsskatteloven og skatteforvaltningsloven, jf. §§ 4 og 6 .

[620] Skriftlig fremsættelse (30. oktober 2014) Lovforslag nr. L 40.

[621] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 13, stk. 2.

[622] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 17, stk. 1.

[623] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 13, stk. 1, nr. 2 sammenholdt med Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. §§ 4A og 4B.

5.4.2.1 Skattefrit salg af kapitalandele

Et salg af kapitalandele, når det er datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier eller skattefrie porteføljeaktier, medtages hverken gevinst eller tab ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.[624] Reglerne vedrørende mellemholdingselskaber som beskrevet i afsnit 5.4.1.1 gælder ligeledes i forhold til salg af kapitalandele.[625]

Et dansk selskab, der har foretaget investeringer i udenlandske datterselskabsaktier, koncernselskabsaktier eller skattefrie porteføljeaktier, vil ligeledes have en valutarisiko på investeringen. Den pågældende valuta kan udvikle sig i en positiv eller negativ retning i forhold til danske kroner. Ved et salg af forannævnte aktietyper er et eventuelt tab på valutaen ikke fradragsberettet, hvilket modsvares af, at en gevinst på valuta ligeledes ikke medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[626]

I afsnit 5.4 er værnsreglen for 85 pct.-grænsen for porteføljeselskaber beskrevet. Ved salg af porteføljeaktier er der ligeledes en seks måneders værnsregel.

Et selskab, der sælger skattefrie porteføljeaktier i et selskab og genkøber aktier i det pågældende selskab inden for en seks måneders periode fra salget, skal medtage forskellen mellem afståelsessummen pr. aktie og genanskaffelsessummen pr. aktie i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt salgskursen pr. aktie var højere end genanskaffelseskursen. Ligeledes er det et krav, at der er udloddet et udbytte fra porteføljeselskabet i løbet af de seks måneder.[627]

Formålet med værnsreglen er at sikre, at et delvis skattepligtigt udbytte ikke via køb og salg bliver omkvalificeret til en skattefri avance.[628]

---

[624] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 8.

[625] Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2019, 21. udg., side 258.

[626] SKM 2012.451 SR – valutakurstab på datterselskabsaktier.

[627] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven).

[628] Kim W. Andersen i SPO.2013.1 – Skattefrie porteføljeaktier fra 1. januar 2013.

5.4.2.2 Skattepligtigt salg af kapitalandele

Et salg af porteføljeaktier, der ikke opfylder kravene i ABL § 4 C, dvs. aktierne eller anparterne er noteret på et reguleret marked eller en MHF, indgår i opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.[629]

Ved et salg af næringsaktier, hvad enten salget medfører en gevinst eller et tab for selskabet, medtages den pågældende gevinst eller tab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskabet.[630]

Det vigtigste forhold, der gør sig gældende, før der foreligger handelsnæring med aktier. Er hyppigheden, professionalismen bag handlerne, der er knyttet direkte sammen med salget.[631]

Omsætningshastigheden af aktierne viser, hvad den gennemsnitlige ejertid for beholdningen af selskabets næringsaktier er. En gennemsnitlig ejertid på 5 år medfører ikke næring, hvorimod en gennemsnitlig ejertid på 4 år medfører næring, hvis selskabets formål er handel og investering i aktier.[632] [633]

5.5 EJENDOMSAVANCER

Reglerne for ejendomsavancer har ændret sig flere gange gennem årene. I den første udgave af EBL fra 1982 var fortjeneste fra salget på en ejendom skattefri efter otte års ejerskab.[634] Dette blev ændret i 1993 således, at der efter 3 års ejertid skete en nedtrapning af en fortjeneste på salg af fast ejendom med 5 pct. pr. år efter 3 års ejertid. Det maksimale nedslag var 30 pct. af fortjenesten. Derved var det kun 70 pct. af en fortjeneste fra fast ejendom, der blev beskattet efter ni års ejertid.[635] Ved skattereformen i 1998 blev dette ejertidsnedslag fjernet for ejendomme erhvervet efter den 1. januar 1999, for ejendomme erhvervet før denne dato blev der indført en

---

[629] Erik Werlauff, Selskabsskatteret , 21. udg., side 256.

[630] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1148 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., jf. § 17, stk. 1.

[631] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 260.

[632] SKM 2006.554 SR – Aktiehandel, næring, aktieavance, formueforvaltning.

[633] SKM 2006.571 SR – Aktier, næring, porteføljepleje.

[634] Lov nr. 247 af 9. juni 1982 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jf. § 6, stk. 2.

[635] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 262.

nedtrapning af ejertidsnedslaget, således at for ejendomme solgt efter den 1. januar 2008, der var anskaffet før den 1. januar 1999, blev fortjenesten fuldt beskattet.[636]

Den første udgave af EBL fra 1982 indførte et 10.000 DKK årligt tillæg til anskaffelsessummen.[637] Dette tillæg har overlevet til den dag i dag. Tillægget er stadig i 2019 10.000 DKK.[638] [639]

5.5.1 GENANBRINGELSE AF SALGSSUMMEN

Hovedoverskriften for kapitlet er "Skatteneutrale transaktioner". Dette kan være transaktioner, der ikke udløser skat hverken nu eller senere, men det kan ligeledes være transaktioner, der i øjeblikket er skatteneutrale, idet der under visse omstændigheder sker en udskydelse af beskatningen.

Genanbringelsesreglerne forudsætter, at ejendommen anvendes i forbindelse med virksomhedsdrift, det være sig som produktions- eller kontorbygninger m.v., men modsætningsvis ikke en udlejningsejendom. Ved ejendomme der omfattes af genanbringelsesreglerne, vil det være muligt at udskyde beskatningen af en eventuel fortjeneste, såfremt selskabet erhverver sig en ny ejendom til virksomheden.[640]

Den nyanskaffede ejendomsanskaffelsessum nedskrives med den fortjeneste, der skulle have været beskattet. Ejendommen skal være anskaffet enten i det forudgående, indeværende eller efterfølgende indkomstår[641]

Reglen sikrer, at det er muligt for virksomheder at vokse sig ud af deres lokaler, uden at virksomheden drænes for likviditet til skattebetalinger – lige indtil det tidspunkt,

---

[636] Niels Schiersing, TFS 1998, 827 - Om aftrapning af ejertidsnedslaget i ejendomsavancebeskatningsloven.

[637] Lov nr. 247 af 9. juni 1982 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jf. § 5, stk. 2.

[638] Lovbekendtgørelse 2019-01-25 nr. 132 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jf. § 5, stk. 1.

[639] Det forhold, at der ikke er sket en regulering af beløbet, har medført en markant udhuling af værdien af dette årlige tillæg til anskaffelsessummen. Ved en beregning på hjemmesiden www.oldmoney.dk burde tillægget i 2019 være cirka 25.500 DKK, såfremt beløbet skal have samme værdi som ved indførelsen heraf.

[640] Lovbekendtgørelse 2019-01-25 nr. 132 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jf. § 6 A, stk. 1.

[641] Lovbekendtgørelse 2019-01-25 nr. 132 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, jf. § 6 A, stk. 2.

hvor virksomheden ikke længere ejer fast ejendom, der anvendes til virksomhedens drift.

Reglerne for genanbringelse finder ligeledes anvendelse, hvis der sker ombygning eller tilbygning til en anskaffet ejendom.[642] Den nyanskaffede ejendom må ikke være en udstykket del af den oprindelige ejendom, der er afhændet.[643]

Det må, som nævnt tidligere, ikke være en udlejningsejendom, hvis reglerne om genanbringelse skal anvendes. Der må gerne efterfølgende ske en bortforpagtning af landbrugsarealer, der er erhvervet, jf. reglerne om genanbringelse, når blot bortforpagtningen først sker efter nogle år.[644]

Ved anbringelse af genanvendelsesreglerne i EBL § 6 A, stk. 1, er transaktionen kun skatteudskydende, idet der efterfølgende hviler en latent skattebyrde på den nye ejendom. Dette vil efterfølgende ligeledes fremgå af årsregnskabet for den pågældende i virksomhed ved, at den pågældende udskudte skat skal fremgå af regnskabet.[645]

5.6 BEGRÆNSET SKATTEPLIGTIGE

De juridiske personer, der er selskabsskattepligtige, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er kun begrænset skattepligtige, dvs. at der er indtægtstyper, der for et selskab normalt vil indgå i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, som ved de pågældende skattesubjekter holdes udenfor ved opgørelsen af skattegrundlaget.[646]

Den begrænsede skattepligt gælder ligeledes en filial af et udenlandsk selskab. Filialen er kun skattepligtig af de indtægter, der er oppebåret her i landet. Dette indbefatter ligeledes genvundne afskrivninger ved salg af driftsmateriel og anden avance herfra. Dette samme gør sig gældende ved fast ejendom m.v. Der kan være forhold i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og det land, hvor filialens juridiske ejer er placeret, der ændrer på nogle af forholdene.[647]

---

[642] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 611.

[643] SKM 2002.274 ØLR – Genanbringelsesreglen i EAL § 6 A.

[644] SKM 2013.222 SR – Køb og salg af fast ejendom, genanbringelse, bortforpagtning.

[645] Lovbekendtgørelse 2019-08-08 nr. 838 Årsregnskabsloven, jf. § 47, stk. 1.

[646] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21.udg., side 269 og Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven.

[647] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 269.

5.7 KONCERNTILSKUD (PRIMITIV FORM FOR SAMBESKATNING)

Koncernforbudne selskaber har mulighed for under visse betingelser at yde økonomiske tilskud til hinanden, jf. bestemmelserne i SEL § 31 D. Der kan ydes koncerntilskud fra moderselskab til datterselskaber, samt fra to selskaber, der har samme moderselskab dvs. søstre selskaber inden for den samme koncern. Det er ligeledes et krav, at der foreligger national sambeskatning eller muligheden for frivillig international sambeskatning for de omhandlede selskaber.[648]

Transaktionen for det modtagende selskab er skatteneutral og indgår derfor ikke i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Ligeledes har det afgivende selskab ej heller fradrag for tilskud.[649]

Det er et krav, at de underliggende selskaber, der enten yder eller modtager tilskud, kan udlodde udbytte skattefrit til det samme moderselskab. Moderselskabet skal derfor eje minimum 10 pct. af selskabskapitalen i døtrene. Et tilskud mellem to søsterselskaber, der begge kunne udlodde skattefrit til moderselskabet, kunne derfor have passeret som udlodning fra S1 til M og derefter som tilskud fra M til S2. Derfor kan tilskuddet lige så godt gives fra S1 til S2 direkte.

Det skattefrie koncerntilskud vil i en koncern, hvor der indgår flere forskellige ejere, der ikke har sammenfaldende interesser, efter omstændighederne kunne flytte værdier fra en kapitalejergruppe til en anden via et tilskud. Den skatteretlige mulighed for at yde skattefrie koncerntilskud fritager ikke i sig selv fra i iagttagelse af sædvanlige hensyn til miniotetsbeskyttelse m.v. Det bør i sådanne situationer overvejes, om det er bedre at anvende andre muligheder for, at S1 kan støtte S2 økonomisk. Det kunne være med lån, kapitalforhøjelse evt. til overkurs eller lignende.

Er betingelserne ikke opfyldt, vil et tilskud være skattepligtigt for det modtagende selskab, jf. SL § 4, hvorimod det selskab, der giver tilskuddet, ikke har fradrag for betalingen.[650]

---

[648] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 273.

[649] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 272.

[650] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 273 ff.

5.8 OMKOSTNINGSGODTGØRELSE I SKATTESAGER

Opkrævning af skatter kæver lovhjemmel, jf. grundlovens 43. Denne lovhjemmel skal være på plads, uanset hvor stort eller lille beløb en given skat påvirker en skatteyder. Den betaling vedrørende en given skat, der for den enkelte skatteyder er et lille beløb, kan samlet set for staten genere et betydeligt beløb i skatteindtægter.

Det er derfor muligt for bestemte skattesubjekter at få omkostningsgodtgørelse, der dækker de udgifter, skattesubjekt må have til sagkyndig bistand. Formålet med omkostningsgodtgørelsen er at sikre skatteydernes retssikkerhed, idet det bliver muligt at prøve sager, hvor den potentielle skattebetaling er mindre end, hvad udgifter til sagkyndige måtte koste.[651]

Det kan derfor undre, at omkostningsgodtgørelse i perioden fra den 14. juni 2009[652] til den 31. december 2016 ikke blev tildelt selskaber og fonde.[653] Det var dog muligt for selskaber og fonde i perioden fra den 14. juni 2009[654] til den 31. december 2016 at fradrage omkostninger til sagkyndige ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Siden den 1. januar 2017 er omkostningsgodtgørelse igen blevet tildelt selskaber.[655]

Selskaber kan derfor igen få helt eller delvist dækket sine omkostninger til sagkyndige personer, hvis selskabet klager over Skatteforvaltningens afgørelse, hvad enten sagen vedrører direkte eller indirekte skatter. Det er et krav, at ydelsen fra den sagkyndige rådgiver er leveret efter 1. januar 2017. Dette har kun betydning for sager anlagt før 1. januar 2017. Har selskabet ret til godtgørelse, kan dette krav videregives til den valgte sagkyndige rådgiver, hvorefter Skattestyrelsen udbetaler godtgørelsen direkte til denne.[656]

---

[651] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 99.

[652] Lov nr. 525 af 12. juni 2009 om ændring af aktieacancebeskatningsloven og forskellige andre love (harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.), jf. § 15, jf. Lovtidende A 13. juni 2009.

[653] Lov nr. 1665 af 20. december2016 – Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og ligningsloven, jf. § 1, stk. 1, nr. 8.

[654] Lov nr. 525 af 12. juni 2009 om ændring af aktieacancebeskatningsloven og forskellige andre love (harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.), jf. § 12, stk. 1, nr. 1, jf. Lovtidende A 13. juni 2009.

[655] Lov nr. 1665 af 20. december2016 – Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og ligningsloven, jf. § 1, stk. 1, nr. 7 og 8.

[656] Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2019, 21. udg., side 274.

Det er i SKL oplistet seks former for udgifter, der giver adgang til omkostningsgodtgørelse:[657] 1) Udgifter til sagkyndig bistand, med den undtagelse, at den sagkyndige ikke er ansat hos klageren. 2) Retsafgifter; dog ikke klagegebyr til Landsskatteretten og skatteankestyrelsen. Ligeledes er gebyrer vedrørende klager over ejendomsvurderingsloven ikke omkostningsgodtgørelsesberettigede.[658] 3) Udgifter til syn og skøn. 4) Udgifter til sagkyndige erklæringer samt øvrigt bevismateriale, medmindre det er dokumentation for kontrollerede transaktioner eller erklæringer fra revisor vedrørende TP.[659] 5) Pålagte sagsomkostninger, dette indebærer ligeledes omkostninger, jf. RPL § 312, hvis skatteyderen ender med at tabe sagen i domsstolssystemet og dermed skal betale modpartens (Skatteministeriets) omkostninger, sådanne omkostninger er ligeledes omfattet og dermed dækket af omkostningsgodtgørelsen. 6) Udgifter til responsum hos sagkyndig person til vurdering af, om en afgørelse i en skattesag bør prøves ved domstolene.

Den omkostningsgodtgørelse, der ydes til skattesubjekter, reduceres med eventuelle tilkendte sagsomkostninger, offentlig retshjælp samt med momsen, hvis skattesubjektet er momsregistreret.[660] De nævnte reduktioner sikrer, at et skattesubjekt ikke opnår et højere provenu end de omkostninger, der reelt har været.

Omkostningsgodtgørelsen ydes til selskaber i følgende type af sager:[661]

a) Klagesager, hvor det er Skatteankestyrelsen, skatteankenævnet eller Landsskatteretten, der træffer afgørelse.
b) Hvis Skatteministeriet indbringer en sag for Landsskatteretten.
c) Ved genoptagelse af sager, der tidligere er afgjort af Skatteankestyrelsen, skatteankenævnet eller Landsskatteretten.
d) Ved domstolsprøvelse af sager, der er nævnt under punkt a-c, samt sager hvor afgørelsen er truffet af et vurderingsnævn eller motorankenævn.
e) Hvis selskabets sag bliver indbragt for EU-Domstolen
f) Sager vedrørende dobbeltbeskatning eller lignende, der er reguleret af EF-voldgiftskonventionen.

---

[657] Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678 Skatteforvaltningsloven, jf. § 54, stk. 1, nr. 1 – 6.

[658] Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678 Skatteforvaltningsloven, jf. § 6, stk. 1, nr. 3, og § 35 c. stk. 1 og 2, jf. § 54, stk. 1. nr. 2.

[659] Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678 Skatteforvaltningsloven jf. §§ 37 til 52 i Lov 2017-12-19 nr. 1535 Skattekontrollov.

[660] Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678 Skatteforvaltningsloven, jf. § 54, stk. 2 nr. 1 – 3.

[661] Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678 Skatteforvaltningsloven. jf. § 55, stk. 1 og 3-6.

Der ydes ligeledes i visse tilfælde omkostningsgodtgørelse ved hjemvisning, samt under visse forudsætninger ved efterfølgende arbejde.[662]

Der ydes, som det fremgår af foranstående, omkostningsgodtgørelse ved både administrative organer og domstolssystemet. Ved de administrative organer gælder officialprincippet, hvorimod ved domstolene er det forhandlingsmaksimen, der er gældende. Der har over årene været en udvikling, der gør, at SKAT oftere end tidligere har indhentet bistand ved kammeradvokaten også ved de administrative organer. Dette ændrer ikke ved, at sagen stadig behandles i det administrative system, og kammeradvokaten skal derfor agere som offentlig myndighed underlagt officialprincippet.[663] Dette må ligeledes betyde, at kammeradvokaten har notatpligt som en offentlig myndighed, men en general aktindsigt i kammeradvokatens sagsmappe ses der ikke at være hjemmel til at kræve.

Et selskab, der er berettet til godtgørelse, jf. reglerne i SFL, får enten dækket sine omkostninger til sagkyndigbistand med 50 pct. eller 100 pct. Der gives fuld dækning, hvis selskabet har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad. Får virksomheden derimod ikke medhold eller kun medhold i mindre grad, godtgøres selskabet 50 pct. af omkostningerne. I de tilfælde, hvor det er skattemyndighederne, der vælger at bringe en sag for domstolene, gives der 100 pct. omkostningsgodtgørelse til virksomheden uanset sagens udfald.[664]

Det er selskabet, der via en blanket skal ansøge om godtgørelse hos Skattestyrelsen.[665] Der skal være vedlagt en faktura fra den sagkyndige, der har hjulpet selskabet. Det er ikke en betingelse, at fakturaen er betalt, men der skal være en pligt til at betale denne, dvs. at virksomheden hæfter for det beløb, der skal betales til den sagkyndige. Det er muligt at opnå tilskud, selvom der eksempelvis er indgået aftale med en tredjemand, såsom en brancheforening om et tilskud til sagen.[666]

Det har siden den 1. januar 2015 ikke været muligt for et skattesubjekt at modtage skattefri omkostningsgodtgørelse, hvis aftalen med rådgiveren har været indgået på

---

[662] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 275.

[663] Frederik Waage, Det offentlige som procespart: forvaltningsrettens virkning i civilprocessen, side 261 ff.

[664] Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678 Skatteforvaltningsloven, jf. § 52, stk. 1 og 2.

[665] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 276.

[666] U 2015.3383 H – Godtgørelse udbetalt efter skatteforvaltningslovens § 52 i en sag om grundskyld skulle tilbagetetales til skattemyndighederne, da skatteyderen ikke var forpligtet til at betale salær til det advokatfirma, der havde modtaget godtgørelsen.

”no cure, no pay” vilkår.[667] [668] Det samme gælder, hvis retten tilkender omkostninger, som mindst udgør det af rådgiveren faktureret.

Der er ligeledes nogle formelle krav, der skal være opfyldt, før selskabet kan modtage omkostningsgodtgørelse:[669]

- Selskabets ansøgning skal være underskrevet af den sagkyndige og selskabet.
- Der skal vedlægges en opgørelse af det udførte arbejde og det antal forbrugte timer pr. klagepunkt.
- Har sagen været behandlet ved flere instanser, skal det fremgå, hvad timeforbruget har været ved hver instans og klagepunkt.
- Det skal fremgå af ansøgning, hvis der er udgifter, der ikke søges om godtgørelse til.
- Den afgørelse, kendelse eller dom, der søges om godtgørelse til, vedlægges ligeledes ansøgningen.
- Slutteligt skal den vejledende udtagelse om medholdsgraden vedlægges.

Hvis en virksomhed klager over den tilkendte omkostningsgodtgørelse i en given sag, er det ikke muligt at få tilkendt omkostningsgodtgørelse for denne klagesag.[670] Det er ikke muligt at overdrage kravet på omkostningsgodtgørelse, hverken ved salg, pantsætning eller anden vis med undtagelse af en overdragelse eller pantsætning til den valgte sagkyndige. Det er ligeledes ikke muligt at gøre kravet til genstand for retsforfølgning.[671]

Skattestyrelsen træffer den endelige afgørelse om, hvor meget der udbetales i omkostningsgodtgørelse. Ved denne afgørelse indgår ligeledes en rimelighedsvurdering af honorarets størrelse, og Skattestyrelsen kan vælge at foretage en betinget udbetaling med forbehold for eventuel tilbage betaling af en del af honoraret.[672]

---

[667] Det fremhæves i de almindelige bemærkninger til L 42 2014/15 (1. samling), afsnit 3.7.2, at omkostningsdækningsudvalget havde advaret mod, at den hidtidige udformning af reglerne kunne medføre en uønsket udvikling med ”no cure, no pay” aftaler.

[668] Juridisk vejledning 2020 A.A.13.14 – Den skattemæsige behandling af omkostningsgodtgørelse.

[669] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 277.

[670] Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678 Skatteforvaltningsloven, jf. § 52, stk. 7.

[671] Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678 Skatteforvaltningsloven jf. § 52, stk. 8.

[672] Erik Werlauff, Selskabsskatteret, 21. udg., side 277.

Godtgørelsen skal ikke medgå i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og selskabet skal derfor ikke betale skat af en tilkendt godtgørelse. Selskabet har ej heller fradragsret for de udgifter, der er afholdt til sagkyndige i en skattesag. Dette er ligeledes gældende, hvis der kun tilkendes 50 pct. godtgørelse, idet virksomheden i mindre grad eller slet ikke fik medhold.[673]

5.9 SKATTEFRIE CCTB-INDTÆGTER

Der er ligeledes transaktioner i CCTB-direktivet, der ikke skal medregnes i skattegrundlaget. De pågældende indtægter er positivt opregnet i direktivets art. 8, stk. 1, litra a-e. De fem former for skattefrie indtægter gennemgås afsnit 5.9.1-5.9.5.

5.9.1 TILSKUD

De tilskud, selskabet modtager, der kan knyttes direkte til erhvervelse, konstruktion eller forbedring af anlægsaktiver, der er omfattet af direktivets bestemmelser vedrørende afskrivninger, skal ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[674] Direktivet opdeler anlægsaktiverne i to puljer, aktiver, der afskrives individuelt, og aktiver, der afskrives i en samlet pulje.

5.9.1.1 Tilskud til individuelt afskrivningsberettigede aktiver

Tilskud til erhvervelse, konstruktion eller forbedring af fast ejendom medregnes ikke i opgørelsen af indkomsten, hvis tilskuddet er målrettet industri-, forretnings- og kontorbygninger. Dette gælder ligeledes andre bygninger, der anvendes i driften af virksomheden.[675] Det fremgår ikke positivt af direktivet, men det må formodes, at udlejningsejendomme ikke er omfattet af afskrivningsreglerne og dermed ligeledes reglerne om tilskud, idet denne type ejendom ikke er positivt nævnt i opremsningen, samt at det er bygninger, der anvendes i driften, hvilket kan være lagerbygninger, depotrum til udlejning m.v. De pågældende aktiver afskrives lineært over henholdsvis 25 og 40 år. [676]

---

[673] Lovbekendtgørelse 22-01-2019 nr. 66 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 7 Q.

[674] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 8, stk. 1, litra a.

[675] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 33, stk. 1, litra a og b jf. art. 8, stk. 1, litra a.

[676] Forretnings-, og kontorbygninger samt andre typer af fast ejendom, der anvendes i driften, afskrives som udgangspunkt over 40 år. Industribygninger afskrives over 25 år. Jf. art. 33, stk. 1, litra a og b

Ligeledes er der to andre former for materielle anlægsaktiver, der afskrives lineært: 1) materielle anlægsaktiver med lang levetid, dog ikke bygninger (afskrives over 15 år), og 2) materielle anlægsaktiver med mellemlang levetid (afskrives over 8 år).[677]

Materielle anlægsaktiver med lang levetid, der skal afskrives over 15 år, er f.eks. fly og skibe.[678]

Materielle anlægsaktiver med mellemlang levetid er aktiver, der har en levetid på mere end 8 år, men ikke er bygninger, fly eller skibe.[679] Aktiver med mellemlang levetid er fx lastbiler, entreprenørmaskiner, produktionsanlæg etc.

Den sidste form for aktiver, der skal afskrives individuelt, er immaterielle anlægsaktiver. Immaterielle anlægsaktiver afskrives over den periode, hvor aktivet er omfattet af en retlig beskyttelse dvs. patent- eller ophavsretsperioden m.v. Er det ikke muligt at fastslå denne periode, afskrives aktivet over en 15-årig tidshorisont.[680]

Anskaffer selskabet sig brugte bygninger, anlægsaktiver med lang levetid, anlægsaktiver med mellemlang levetid eller brugte immaterielle anlægsaktiver, anvendes de førnævnte afskrivningsperioder. Hvis levetiden er kortere, anvendes den forventede levetid for det pågældende aktiv.[681]

Der kan kun gives tilskud til de nævnte individuelle afskrivningsberettigede aktiver, hvis anskaffelsen af aktivet giver ret til, at skattesubjektet kan foretage afskrivninger på det pågældende aktiv.

Der kan ligeledes gives tilskud til forbedringer af skattesubjektet aktiver. Sådanne forbedringer afskrives efter de samme regler, som vedrørte de anskaffelsen af et nyt anlægsaktiv.[682]

---

[677] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 33, stk. 1, litra c og d.

[678] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 4, stk. 1, nr. 22.

[679] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 4, stk. 1, nr. 23.

[680] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art, 33, stk. 1, litra e, jf. art. 8, stk. 1, litra a.

[681] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 33, stk. 2, litra a-e.

[682] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 36.

Der er ligeledes nogle aktiver, der ikke giver ret til afskrivninger, idet de ikke udsættes for slid og forældelse. Direktivet oplister følgende eksempler: jord, kunst, smykker eller antikviteter. Ligeledes kan der ikke foretages afskrivninger på finansielle aktiver.[683] Heraf følger, at selskaber ligeledes ikke skattefrit kan modtage tilskud til sådanne aktiver.

De aktiver, der ikke er omfattet af reglerne for individuel afskrivning, men ej heller er aktiver, der ikke udsættes for slid og forældelse, skal afskrives i en samlet pulje med saldoafskrivning med en sats på 25 pct.[684] Dette afskiller sig ikke mærkbart fra reglerne i afskrivningsloven.

Det må kort bemærkes, at Kommissionen har bemyndigelse til at opstille en mere præcis definition af de forannævnte anlægsaktiver.[685] Dette burde som udgangspunkt ikke ændre nævneværdigt ved, hvornår der kan gives et skattefrit tilskud til anskaffelse, konstruktion eller forbedring af anlægsaktiver, medmindre Kommissionen udvider området for aktiver, der ikke udsættes for slid og forældelse.

5.9.2 PROVENU

Provenu ved salg af aktiver, der afskrives samlet i en pulje, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt. I afsnit 5.9.1 blev de tre kategorier af puljer, som aktiver kan fordeles mellem i relation til afskrivninger, fordelt på følgende: 1) individuelt 2) pulje eller 3) ej afskrivnings berettiget aktiver

De aktiver, der afskrives samlet i en pulje, afskrives som tidligere nævnt med en sats på 25 pct. af saldoværdien ultimo året. Afskrivningsgrundlaget beregnes på følgende måde:[686]

Saldo primo året
+ årets tilgang
- årets afgang
afskrivningsgrundlag

[683] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 38.

[684] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 37.

[685] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016) jf. art. 40.

[686] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 37, stk. 2.

Årets tilgang omfatter køb af nye aktiver samt omkostninger til erhvervelse, forbedring og konstruktion. Ligeledes omfatter årets afgang salg og erstatning modtaget for aktiver, der er ødelagt eller tabt.

Udgangspunktet er, at salgssummen for aktiver, der afskrives efter den nævnte metode, ikke medregnes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst. Hvis afskrivningsgrundlaget bliver negativt, forhøjes skattegrundlaget med dette beløb, og afskrivningsgrundlaget anses for ultimo det pågældende år at være nul.[687]

Det vil derfor ikke være alle salg af puljeafskrevne aktiver, der er skatteneutrale, idet et salg af et aktiv, der medfører et negativt afskrivningsgrundlag, udløser en forhøjelse af den skattepligtige indkomst med et tilsvarende beløb. Dette er reelt en beskatning af genvundne afskrivninger.

Den foranstående metode har mange ligheder med de tilsvarende danske regler. Der er dog nogle forskelle, der er værd at bemærke. Det er ikke muligt at udskyde indtægtsførelsen af en eventuelt negativ saldo til efterfølgende indkomstår, hvilket giver skattesubjektet muligheden for at udligne den negative saldo med nyanskaffelser.[688] CCTB-metoden på dette område vil i tilfælde af et negativt afskrivningsgrundlag i nogle tilfælde være mere belastende for selskabets likviditet end de danske regler.

Et selskab kan ligesom en fysisk person modtage gaver. Gaver indregnes i den skattepligtige indkomst i året for modtagelsen.[689] Ved et eventuelt senere salg af en modtaget gave indregnes salgssummen ikke i det pågældende års skattegrundlag.[690] Dette medfører, at en eventuel værdistigning af gaven ikke beskattes, mens der samtidig ikke gives fradrag for, at gaven er blevet mindre værd i perioden fra modtagelsen til salget.

5.9.3 SALG AF KAPITALANDELE

Salg af kapitalandele er som hovedregel skattefri, hvis selskaber gennem de seneste 12 måneder før salget har haft en ejerandel på mindst 10 pct. af enten kapital eller

---

[687] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 37, stk. 3.

[688] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1147 om skattemæssige afskrivninger, jf. § 8, stk. 1.

[689] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 7 jf. art. 4, stk. 1, nr. 5.

[690] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 8, stk. 1, litra b.

stemmerettighederne i den pågældende selskab.[691] Grænsen på de 10 pct. ejerandel af kapitalen i datterselskabet er den samme procentvise grænse, der ligeledes anvendes i moder/datterdirektivet for skattefrit udbytte. Ligesom det vil fremgå af næste afsnit 5.9.4, er det ligeledes den samme grænse, der anvendes i forhold til skattefri udbytte.

Der skal foretages en sondring mellem, om kapitalandelene er anlægsaktiver, eller om de indgår i en handelsbeholdning. Er kapitalandelene anskaffet med henblik på salg på kort sigt, skal de indgå i selskabets handelsbeholdning.[692] Selskabets handelsbeholdning af finansielle aktiver eller passiver lagerbeskattes, dette gælder, uanset om aktivet er børsnoteret eller ej.[693]

Livsforsikringsselskaber, der afhænder kapitalandele, hvor der ligeledes anvendes lagerbeskatning, har ikke mulighed for skattefrit at afhænde kapitalandele, uanset at betingelserne om minimum 10 pct. ejerskab eller stemmerettighederne er opfyldt.[694]

Selvom direktivet ikke anvender ordet ”næring”, er det dybest set den sondring, der skal foretages. Der anvendes i definitionen af handelsbeholdning følgende to kriterier:

Det er primært erhvervet eller påtaget med henblik på salg eller tilbagekøb på kort sigt

eller

det er del af en portefølje af identificerede finansielle instrumenter, herunder derivater, som forvaltes samlet, og hvor der inden for den senere tid har været et mønster på kortsigtet gevinst hjemtagelse.

Det forhold, at der anvendes lagerbeskatning ved handelsbeholdningerne, må alt andet lige betyde, at ”kort sigt” er mere end 1-2 år, idet det ellers ikke giver mening med den pågældende formulering. Ligeledes er det hensigten på erhvervelsestidspunktet, der er afgørende for, om kapitalandelen skal henføres til anlægs- eller handelsbeholdningen.

---

[691] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 8, stk. 1, litra c.

[692] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 21, stk. 1, litra a.

[693] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 21, stk. 2.

[694] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 28, litra b.

5.9.4 UDBYTTE FRA KAPITALANDELE

Udbytte fra kapitalandele er skattefrit, hvis de betingelser, der gælder ved salg af kapitalandele, er opfyldt. Der anvendes en lidt anden formulering i forhold til kravet om minimum 12 måneders ejertid, men det har ikke nogen materiel betydning.[695]

Der skal ligeledes sondres mellem, om udbyttet modtages fra kapitalandele, der er anlægsaktiver eller handelsaktiver, idet udbytte fra kapitalandele, der kan henføres til handelsbeholdningen, skal medregnes i den skattepligtige indkomst.[696] Ligeledes skal livsforsikringsselskaber medregne modtaget udbytte i den skattepligtige indkomst, uanset hvor stor en kapitalandel i datterselskabet udbyttet stammer fra. [697]

5.9.5 INDKOMST FRA FAST DRIFTSSTED

Et selskab, der har et fast driftssted uden for den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, skal ikke medtage indkomsten fra det faste driftssted ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[698]

Hvis indkomsten fra et fast driftssted skulle medregnes ved selskabets opgørelse af den skattepligtige indkomst, ville indtægten reelt blive beskattet to gange, idet den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, har rettigheden til beskatningen af det faste driftssteds skattepligtige indkomst. Hvis den stat, hvor selskabet er beliggende ligeledes har beskatningsret af det faste driftssteds overskud efter skat, vil denne indtægt blive beskattet to gange.

Hvis bestemmelsen vedrørende indkomsten fra et fast driftssted ikke var medtaget i CCTB-direktivet som en skattefri indtægt, ville dette medføre, at der er en markant forskel på, hvorvidt selskabets aktivitet udføres gennem et fast driftssted eller et 100 pct. ejet datterselskab i en anden stat. Den pågældende indtægt svarer til, at et 100 pct. ejet datterselskab udlodder hele årets resultat som udbytte, hvilket som tidligere nævnt kan gøres skattefrit.

---

[695] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 8, stk. 1, litra d.

[696] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 8, stk. 1, litra d, jf. art. 21, stk. 4.

[697] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. artk. 8, stk. 1, litra d.

[698] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 8, stk. 1, litra e.

5.10 SAMMENFATNING OG PERSPEKTIVERING SKATTENEUTRALE TRANSAKTIONER

Skatteneutrale transaktioner medregnes ikke ved opgørelsen af skattesubjektets skattepligtige indkomst. I Danmark reguleres de skatteneutrale transaktioner af SL § 5. Anvendelsen af SL § 5 har ændret sig siden vedtagelsen af statsskatteloven, idet en del af de transaktionstyper, der tidligere var skatteneutrale igennem tiden er blevet afløst af anden lovgivning. Dette gælder f.eks. aktieavancebeskatning og ejendomsavancebeskatning. Anvendelsesområdet af SL § 5 er således gennem årene blevet decimeret.

SL § 5 har givetvis større betydning for private end for selskaber. Ligeledes har nogle af de transaktionstyper, der er skatteneutrale i Danmark i dag udspring i EU-direktiver og ville således være gældende uanset ordlyden i SL § 5.

Der er ligeledes transaktioner, der er skatteneutrale i CCTB-direktivet. Direktivet har en positiv liste i art. 8 dvs. er indtægtstypen ikke en del af denne positive opremsning skal den medregnes i den skattepligtige indkomst. Udgangspunktet i både CCTB-direktivet og dansk skatteret er, at indtægter skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det er derfor de skatteneutrale indtægter sammen med fradragsmulighederne, der afgør hvor bred eller smal skattebasen bliver.

I CCTB-direktivet er der, som det fremgår af afsnit 5.9.1 til 5.9.5 kun oplistet fem former for indtægter, der ikke skal medregnes i selskabets skattepligtige indkomst, såfremt denne opgøres efter direktivet.

Det forhold, at der i CCTB-direktivet anvendes en positiv opremsning af de skatteneutrale transaktioner, hvorimod SL § 5 beskriver hvilke kriterier, der skal være opfyldt gør, at der givetvis er flere transaktionstyper, der også i fremtiden vil være skatteneutrale, jf. SL § 5. Det er måske også beskrivelsen af kriterier, der har gjort ordlyden i SL § 5 langtidsholdbar, idet det kan være svært at forudse udviklingen.

Der er skattefrihed i CCTB-direktivet for fortjeneste og udbytte, hvis selskaber ejer en andel af selskabskapitalen på 10 pct. eller derover. Dette svarer ligeledes til de danske regler, der er reguleret af moder-/datterselskabsdirektivet. De danske regler adskiller sig i forhold til udbytteudlodninger fra CCTB-direktivet, idet der ved porteføljeaktier kun skal medtages 70 pct. af det udloddede beløb ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvilket giver en effektiv skatteprocent på 15,4 på sådanne udlodninger. En udlodning fra et selskab, der efter dansk skatteret er et porteføljeselskab, skal medregnes med hele beløbet, hvis CCTB-direktivet anvendes som opgørelsesmetode.

Den udvikling, der har været siden vedtagelsen af statsskatteloven, hvor mængden af skatteneutrale transaktioner stille og roligt er reduceret ved hjælp af anden lovgivning

virker sammenholdt med CCTB-direktivet bestemmelser om skatteneutrale transaktioner ikke som et specielt dansk fænomen. I 1903 ved vedtagelsen af den første statsskattelov var den maksimale skatteprocent 2,5 pct. Statens behov for skatteindtægter var simpelthen helt anderledes end i dag.

Det kan overvejes, om der skal være skatteneutrale eller skattefrie indtægter i en opgørelsesmetode af den skattepligtige indkomst. Hvorfor skal det være muligt at udlodde udbytte skattefrit fra et driftsselskab til et holdingselskab? Det er jo som bekendt ikke muligt skattefrit at udlodde udbytte til en fysisk person.

En udlodning fra et selskab kan derfor hos aktionærerne blive behandlet forskelligt skattemæssigt. Et selskab, der har en aktionærkreds bestående af: 1) et selskab, der ejer over 10 pct., 2) et selskab, der ejer under 10 pct. og 3) en fysisk person, der ligeledes har ejerandele. Et udbytte vil være skattefrit for nr. 1, hvorimod nr. 2 har en effektiv skatteprocent på 15,4, men den fysiske aktionær skal enten betale 27 eller 42 pct. i udbytteskat alt efter om vedkommende er over eller under progressionsgrænsen.

Det er en ren politisk afvejning hvilke transaktioner, der skal være skatteneutrale. Der behøver derfor ikke være anden logik bag end, at der var minimum 90 folketingspolitikere, der syntes, det var en god ide.

Den udvikling, der har været i SL § 5, hvor mængden mulige af skatteneutrale transaktioner er reduceret kan måske skyldes det forhold, at det er sværere at argumentere for, at en indtægt ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst – jo højere skattetrykket er.

Den maksimale skatteprocent i statsskatteloven i 1903 var 2,5 pct. Der var derfor en minimal forskel, set med nutidens øjne på, om en indtægt var omfattet af SL § 4 eller SL § 5. Selskabsskattesatsen i dag er som bekendt 22 pct., det er en stigning på 19,5 procentpoint, men det er en stigning i skattetrykket på 880 pct. fra det oprindelige udgangspunkt i 1903. Det er i den sammenhæng værd at erindre, at selskabsskatten i slutning af 1980'erne var på 50 pct. dvs. der var en endnu større forskel for skattesubjekt på, hvorvidt en transaktion skulle medregnes til den skattepligtige indkomst eller ej.

CCTB-direktivet indeholder en opgørelsesmetode af den skattepligtige indkomst målrettet aktie- og anpartsselskaber. SL § 5 er ligeledes grundstenen i beskatningen af fysiske personer, fonde, erhvervsdrivende foreninger m.v., Dette må alt andet lige betyde, at der vil være forskel mellem de to systemer, idet de dækker to forskellige formål. Lovgivningsmagten har i løbet af årene indskrænket rækkevidden af SL § 5 med forskel lovgivning, men det er f.eks. stadig muligt for fysiske perser at sælge fast ejendom skattefrit, hvis parcelhusreglen overholdes; det kan et selskab aktie- eller anpartsselskab ikke gøre.

Et spændende tankeeksperiment er, hvad ville lovgivningsmagten i Danmark gøre, hvis der skulle vedtages en lov vedrørende ”opgørelse af den skattepligtige indkomst for anparts- og aktieselskaber i Danmark”. Ville loven indeholde en bred formuleret bestemmelse med principper for, hvornår en indkomst er skatteneutral eller vil loven indeholde en paragraf med en positiv oplistning af de indkomsttyper, der ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst.

Jeg tror, at det vil være en positiv opremsning af de specifikke typer af indkomst lovgivningsmagten ønsker; skal være skatteneutrale. Udviklingen af skatteneutrale transaktioner er reduceret gennem årene, samt det forhold, at alle indtægter i et anparts- eller aktieselskab bør have med virksomhedens drifts at gøre.

6 DRIFTSOMKOSTNINGER

6.1 GENERELT

Både i Danmark og i CCTB-forslaget anvendes beskatning efter nettoprincippet (skattepligtige driftsindtægter minus fradragsberettigede driftsomkostninger). Dette kapitel vil definere driftsomkostningsbegrebet i henholdsvis SL og CCTB-direktivet.

Fradragsretten for driftsomkostninger er reguleret af SL § 6. Udgangspunktet er, at der er fradragsret for de omkostninger, skattesubjektet har haft til erhvervelse af indtægter, som beskattes efter SL § 4, hvorimod der som udgangspunkt ikke er fradragsret for de omkostninger, der knytter sig til indtægter, der kan henføres til SL § 5. SL § 5 vedrører skattefrie formueforøgelser. Denne sondring, at det kun er nettoindkomsten, som beskattes, kan føres mange år tilbage. I England blev nettoindkomstprincippet anvendt allerede i det 17. århundrede i forbindelse med en fattigskat. [699]

Den første statsskattelov så dagens lys i 1903[700] og blev ændret i 1912[701] samt i 1922.[702] De forskellige statsskattelove indeholdt alle bestemmelserne vedrørende beskatning for alle skattesubjekter og dermed også aktieselskaber, som var blevet en mulighed ved aktieselskabsloven.

Det forhold, at SL § 6 har haft samme ordlyd siden 1922, er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at driftsomkostningsbegrebet har været statisk i perioden. Der er sket en løbende tilpasning af fortolkningen af SL § 6 gennem tiden. Ligeledes er nogle omkostninger, hvor domstolene havde fastlagt, at der ikke var fradragsret efter SL § 6,

[699] Jane Ferniss, Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, side 31.

[700] Lov nr. 104 af 15. maj 1903 om Indkomstskat- og Formueskat til Staten.

[701] Lov nr. 144 af 8. juni 1912 om Indkomst- og formueskat til Staten.

[702] Lov nr. 149 af 10. april 1922 nr. 149 om indkomstskat til staten.

efterfølgende blevet fradragsberettet via lovgivning ved en tilføjelse i ligningsloven, men nogle af dem fortrød lovgivningsmagten senere.[703]

Et illustrativt eksempel på, hvordan ligningslovens anvendes til udvidelse og indskrænkelse af, hvilke omkostninger der kan fradrages i den skattepligtige indkomst, er indførelsen af fradragsretten for markedsundersøgelser og visse advokat- og revisoromkostninger ved stiftelse af selskaber i 1992.[704] Denne udvidelse af driftsomkostningsbegrebet i ligningsloven varede for begge de nævnte omkostningstyper frem til ultimo 2010.[705]

Driftsomkostningsbegrebet i CCTB-direktivet må antages at være en smeltedigel af de forskellige medlemsstaters nuværende praksis og vil derfor naturligt have et andet udgangspunkt end SL. Ligeledes er direktivet konciperet mere end 100 år efter den første statsskattelov, hvilket har påvirket ikke blot sproget, men også indholdet af bestemmelsen. Den udvikling, der er sket i samfundet siden vedtagelsen af statsskatteloven, burde afspejle sig i CCTB-direktivets bestemmelser vedrørende fradragsretten til driftsomkostninger.

6.2 OMKOSTNINGSBEGREBER

Det er i litteraturen diskuteret, hvorvidt der findes forskellige omkostningsbegreber i skatteretten. Sådanne teoretiske diskussioner kan være meget relevante, men for virksomheder er det relevante spørgsmål: giver en given omkostning ret til fradrag

---

[703] Et eksempel på dette er tilføjelsen af LL § 8 N. Denne tilføjelse betød, at der blev fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter i forbindelse med etablering eller udvidelse af virksomhed. Arbejdernes Landsbank A/S og Lån og Spar Bank A/S havde begge fradraget lønudgifter i forbindelse med due diligence af købte filialer fra Finansiel Stabilitet fra den tidligere Roskilde Bank. Højesteret afgjorde i SKM 2017.512 HR og SKM 2017.513 HR i juni 2017, at der ikke var hjemmel til at fradrage sådanne lønudgifter, jf. SL § 6.

Se eventuelt SR.2018.19: Så er ventetiden ovre – seneste afsnit i føljetonen om fradrag for lønudgifter af Professor Inge Langhave Jeppesen.

[704] Lov nr. 887 af 21. december 1991 om ændring af forskellige skattelove (vækst fremmeinitiativer), jf. § 2, stk. 1, nr. 1.

[705] Lov nr. 525 af 12. juni 2009 om ændring af aktieacancebeskatningsloven og forskellige andre love (harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.), jf. §§ 12, stk. 1, nr. 2-3, og 22, stk. 19.

eller ej. Det er ikke relevant, om omkostningen kan betegnes som indeholdt i et "finalt omkostningsbegreb"[706] eller det "causale omkostningsbegreb". [707]

Den del af SL § 6, der ofte citeres vedrørende driftsomkostninger, er:

Ved beregning af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde <u>*indkomsten*</u>*, herunder ordinære afskrivninger;* (min understregning)

Det forhold, at det er indkomsten, der giver ret til fradrag for de nævnte typer af omkostninger betyder, at der skal være kausalitet mellem udgiften og en skattepligtig indtægt.

SL § 6, stk. 1, litra a, er reelt udarbejdet af professor dr.jur. & polit. V. Falbe-Hansen, idet Falbe-Hansen i 1896 på foranledning af finansministeren udarbejdede en betænkning *"bemærkninger om Indkomst- og Formueskat udarbejdede paa foranledning af Finansministeren"*. Falbe-Hansen foreslår, at et skattemæssigt omkostningsbegreb skal tage udgangspunkt i den preussiske indkomsts skattelov fra 1891. Hvilket reelt også er det, der blev vedtaget med statsskatteloven af 1903 § 6, stk. 1, litra a,[708] og videreført i statsskattelovene af 1912 og 1922, dog med nogle mindre ændringer i forhold til fradragsret for forskellige typer forsikringer.[709]

Lars Apostoli skriver i artiklen en sag om fradrag for ordinære lønudgifter i festskriftet til *Tommy V. Christiansen*, at på trods af, at det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, har været gældende i mere end 100 år og omfattende retspraksis kan begrebet stadig give anledning til nye sager om, hvor grænsedragningen er.[710]

6.2.1 (TEORETISKE) OMKOSTNINGSBEGREBER

Der findes forskellige udgangspunkter for omkostningsbegrebet inden for skatteretten, årsregnskabsloven og IFRS. Ligeledes er der gennem tiderne forsøgt opstillet et mere generelt omkostningsbegreb i forhold til SL. Det forhold, at der inden for de forskellige discipliner er et forskelligt udgangspunkt, er ikke nødvendigvis det

---

[706] Mogens E. Møller i RR 1958 – Afgrænsningen driftsomkostninger – privatforbrug, side 451.

[707] Mogens E. Mølleri RR 1958 – Afgrænsningen driftsomkostninger – privatforbrug, side 452.

[708] Betænkning 1991 nr. 1221 – Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf, jf. afsnit 3.1.2.

[709] Betænkning 1991 nr. 1221 – Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf, jf. afsnit 3.1.3, 3.1.4 og 3.1.5.

[710] Lars Apsotoli i Festskrift til Tommy V. Christiansen, side 33.

samme som, at de forskellige discipliner ikke påvirker hinanden. Denne påvirkning kan være direkte eller mere indirekte.

Det har aldrig i årsregnskabsloven været nødvendigt med en sondring mellem almindelige lønmodtagerudgifter og lønmodtagerudgifter i forbindelse med etablering. En sådan sondring ville være nødvendig inden for skatteretten, såfremt LL § 8 N ikke var blevet vedtaget efter Højesterets domme i de to sager vedrørende bankers fradragsret for lønmodtagerudgifter ved bankernes køb af bankfilialer fra Finansiel Stabilitet efter finanskrisen i 2008. Fradrag blev nægtet, idet der ikke altid var grundlag for at anse lønomkostninger som driftsomkostninger.[711]

Mogens Eggert Møller var blandt de første til at arbejde mere gennemgribende med SLs § 6's driftsomkostningsbegreb.[712] Arbejdet var afgrænset til sondringen mellem driftsomkostninger og privatudgifter. Formålet for Mogens E. Møller var at påvise den store fortolkningstvivl, som driftsomkostningsbegrebet kan give anledning til, dengang som i dag. Mogens E. Møller opstillede i artiklen "*Afgrænsningen Driftsomkostninger – Privatforbrug*"[713] seks overordnede omkostningsbegreber: 1) Det finale omkostningsbegreb, 2) Det kausale omkostningsbegreb, 3) det neutrale omkostningsbegreb, 4) nødvendighedskriteriet, 5 normalkriteriet og 6) det kumulative omkostningsbegreb. De seks teoretiske omkostningsbegreber vil blive kort gennemgået i det følgende:

<u>Det finale omkostningsbegreb</u> kaldes ligeledes det motivbestemte omkostningsbegreb. Begrebet har sit udspring i den preussiske skattelov fra 1891, som tidligere nævnt. Det afgørende i det finale omkostningsbegreb er formuleringer som "anvendt til at", "for at" m.v.[714]

Det finale omkostningsbegreb findes i SL § 6, stk. 1, litra a:

Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er <u>anvendt til at</u> erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger. (min understregning)

<u>Det kausale omkostningsbegreb</u> fordrer, at der er en årsagssammenhæng mellem indtægterne og udgifterne. Et driftstab vil vanskeligt kunne henføres til det finale

---

[711] SKM 2017.512 H – Fradrag for driftsomkostninger – almindelig løn til egne ansatte – fordeling – praksis – passivitet og SKM 2017.513 H – Fradrag for driftsomkostninger – almindelig løn til egne ansatte – fordeling – praksis – passivitet.

[712] Jane Ferniss, Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, side 76.

[713] En bearbejdet udgave af et foredrag afholdt på Marienlyst-konferencen i september 1958. artiklen blev udgivet i Revision og Regnskabsvæsen i 1958.

[714] Mogens E. Møller i RR 1958 – Afgrænsningen driftsomkostninger – privatforbrug, side 451.

omkostningsbegreb, idet det er svært at argumentere for, at et driftstab er afholdt for *at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten*. Hvorimod det forhold, at driftstabet er opstået som en følge af den pågældende erhvervsaktivitet, virker meget plausibelt; dermed er der kausalitet mellem tabet og aktiviteten i virksomheden.[715]

Det kausale omkostningsbegreb er anvendt i SL § 6, stk. 1, litra b:

Fra embedsindtægter de udgifter til kontorhold mv., som embedets besiddelse har medført;

Det er her den direkte årsagssammenhæng mellem indtægterne og kontorudgifterne, der giver ret til fradrag i den skattepligtige indkomst.

Det neutrale omkostningsbegreb kræver blot, at der er en vis forbindelse mellem udgifter og indtægter, men det er ikke nærmere defineret, hvori denne forbindelse består.[716]

Det neutrale omkostningsbegreb anvendes i AL § 11, stk. 3:[717]

… kan det beløb, der svarer til den erhvervsmæssige benyttelse, fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst.

Der er fradrag for den del af afskrivningen på aktivet, der vedrører den erhvervsmæssige benyttelse. Aktiver afskrives med maksimalt 25 pct. om året,[718] bortset fra reglerne om straksafskrivning.[719] Afskrivninger er en beregnet omkostning, og dermed er der ikke nødvendigvis årsagssammenhæng mellem afskrivningen og indtægten det pågældende år. Ligeledes følger saldoafskrivningen på 25 pct. p.a. ikke nødvendigvis værditabet på aktivet. Derfor er en sådan afskrivning ikke omfattet af "det kausale omkostningsbegreb", da der ikke er direkte årsagssammenhæng mellem indtægter og den beregnede omkostning. Ligeledes er omkostningen ikke knyttet til indkomsten det pågældende år, hvilket som nævnt er et krav ved det finale omkostningsbegreb.

---

[715] Mogens E. Møller i RR 1958 – Afgrænsningen driftsomkostninger – privatforbrug, side 452.

[716] Mogens E. Møller i RR 1958 – Afgrænsningen driftsomkostninger – privatforbrug, side 254.

[717] Bestemmelsen vedrører aktiver, der delvist anvendes erhvervsmæssigt

[718] Lovbekendtgørelse nr. 1147 af 29. august 2016 om skattemæssige afskrivninger, jf. § 11, stk. 2.

[719] Lovbekendtgørelse 2016-08-29 nr. 1147 om skattemæssige afskrivninger, jf. § 6, stk. 2.

Nødvendighedskriteriet anvendes både i finale og kausale omkostningsbestemmelser. Nødvendighedskriteriet er således ikke et selvstændigt kriterium, men skal anvendes sammen med andre omkostningsbegreber.[720]

Nødvendighedskriteriet indgår i LL § 16, stk. 6, 8 pkt.:

..., såfremt den arbejdsgiver, der som led i et ansættelsesforhold stiller en lystbåd til rådighed, har det som hovederhverv at producere lystbåde eller dele af lystbåde, og hvor det er et nødvendigt led i produktionen heraf at testsejle virksomheds lystbåde ... (min understregning)

Normalt vil personer, der har bestemmende indflydelse på egen aflønning, blive beskattet med 2 pct. pr. uge af lystbådens værdi, men i de tilfælde, hvor det er et nødvendigt led i ansættelsen, skal der ikke ske beskatning hos de pågældende personer, der har en lystbåd stillet til rådighed.[721]

Normalkriteriet kan anvendes sammen med flere af de andre omkostningsbegreber. Normalkriteriet udtrykker en form for normalitet inden for det pågældende område. Normalkriteriet anvendes f.eks. ved forbrug af egne varer, såfremt der ikke foreligger løbende bogføring.[722] Ligeledes er der fastsat en normalsats ved arbejdsgivers bespisning af medarbejdere inden for landbruget, gartnerier og lignende.[723]

I afskrivningslovens § 2, stk. 3, anvendes normalkriteriet ligeledes:

Antikviteter og andre aktiver, der efter deres art og anvendelse normalt ikke udsættes for værdiforringelse, kan ikke afskrives ... (min understregning)

Denne normalitet, der antages at gælde for de pågældende aktiver, betyder, at selvom et aktiv i et enkelt, givet tilfælde undergår værdiforringelse, giver dette ikke ret til afskrivning.

Det kumulative omkostningsbegreb kræver, at der er flere konkretiserede betingelser, der er opfyldt. *Mogens Eggert Møller* illustrerer det kumulative omkostningsbegreb

---

[720] Mogens E. Møller i RR 1958 – Afgrænsningen driftsomkostninger – privatforbrug, side 453.

[721] Nødvendighedskriteriet anvendes ligeledes i LL § 16, stk. 7, hvor der sker nedsættelse af beskatningen af fribolig, såfremt det er nødvendigt for ansættelsesforholdet, at den ansatte har pligt til at bebo den pågældende bolig.

[722] SKM 2018.593 – Værdiansættelse af forskellige skønsposter for selvstændigt erhvervsdrivende for indkomståret 2019.

[723] SKM 2019.568 SKTST – Landbrug – vejledende satser for normaludgift pr. kostdag og værdi af forbrug af egne produkter for indkomståret 2020.

med formuleringen fra den amerikanske skattelov ”Internal Revenue Code”. I den nuværende ”U.S. Code § 162. Trade or Business expenses” fremgår af litra a, at:

In general there shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, …. (min understregning)

Denne kumulative formulering betyder, at der kun opnås fradrag, hvis omkostningen er normal inden for det pågældende forretningsområde samt nødvendig for selskabets drifts.

Det er nærlæggende at overveje, hvorvidt ordlyden *erhverve, sikre og vedligeholde* i SL § 6, stk. 1, litra a, er kumulativ eller ej. Ordlyden, hvor ordet ”og” er anvendt, giver umiddelbart anledning til at tro, at alle tre betingelser skal være opfyldt, før der gives fradrag. Det er imidlertid svært at opremse en række typer af udgifter, der opfylder alle tre kriterier, hvilket må være det bedste argument for, at der ikke er tale om en kumulativ bestemmelse.

Thøger Nielsen anfører i artiklen ”om driftsomkostninger og driftstab” fra 1959,[724] at den formulering, der er anvendt i den amerikanske lovgivning med anvendelse af ordene ”ordinary and necesssary”, siger lige så lidt eller ligeså meget som de foregående bemærkninger om, hvor grænserne går for, hvornår en driftsomkostning er fradragsberettet.

Den direkte forbindelse er *Thøger Nielsens* bud på, hvad der er essensen i driftsomkostningsbegrebet i statsskatteloven. Der skal være en direkte forbindelse mellem udgiften og indkomstens erhvervelse. Sondringen ved den direkte forbindelse er, om udgiften forventes direkte at skabe indtægter for skattesubjektet eller indtægterne først skabes senere.

De udgifter skattesubjektet har afholdt, hvor det har været muligt at forudse en indtægt på baggrund af den afholdte omkostning, bør give ret til fradrag. Skattesubjektet har med dispositionen erhvervet sin indkomst. *Thøger Nielsen* fremfører, at ordene i SL § 6: ”*erhverve, sikre og vedligeholde”* ikke nødvendigvis har været klart gennemtænkt fra starten, hvilket betyder, at ordene ikke skal presses alt for meget, idet en måde at sikre indkomst på er, at afholde udgifter med det formål at tilvejebringe indkomst.[725]

Thøger Nielsen skriver, at Ordlyden i SL § 6 sikre:

---

[724] Thøger Nielsen i RR 1959 – om driftsomkostninger og driftstab.

[725] Thøger Nielsen, indkomstbeskatning 1, 1. udgave, side 406

"at skatteyderen ikke behøver at godtgøre, at en indkomst ikke ville være opnået, hvis udgiften ikke var blevet afholdt."[726]

Udfordringen ved den direkte forbindelse anfører *Thøger Nielsen* selv, idet det kan være svært – næsten umuligt – at hævde, at en specifik udgift direkte har medført en indtægt.[727] Det vil næsten altid være flere udgifter i samspil, der generere en indtægt.

Der skal ved den direkte forbindelse foretages en vurdering af, hvorvidt dispositionen medfører en indtægt i det pågældende indkomstår. Hvis omkostningen blot danner grundlag for, at skattesubjektet i senere indkomstår vil generere indtægter på baggrund af den afholdte omkostning, er den direkte forbindelse ikke opfyldt.[728]

Det strukturelle omkostningsbegreb[729] er *Kjeld Hemmingsens* bud på at definere et driftsomkostningsbegreb. Der tages med dette begreb udgangspunkt i naturlige rammer for virksomheden. Begrebet er blevet kritiseret for, at det ikke er mere præcist end de fornævnte omkostningsbegreber.[730]

Kjeld Hemmingsens mener, at det er muligt at dokumentere udviklingen i det skatteretlige driftsomkostningsbegreb således, at den periodemæssige tilknytning til det pågældende indkomstår ikke nødvendigvis er afgørende for, om der gives skattemæssigt fradrag eller ej.[731]

Han angiver som eksempel, at en virksomhed, der har set sig nødsaget til at medfinansiere anlæggelsen af en gågade[732], med det formål at holde på kunderne er en omkostning, der ikke har tilknytning til indkomsterhvervelsen det pågældende indkomstår, men en mere vidtrækkende omkostning, der har betydning for indkomsterhvervelsen flere år frem.[733]

Kjeld Hemmingsen anfører selv, at det "strukturelle omkostningsbegreb" ikke er let at håndtere, idet virksomheder er forskellige og ved mere atypiske virksomheder kan det

---

[726] Thøger Nielsen, indkomstbeskatning 1, 1. udgave, side 406 ff.

[727] Thøger Nielsen, indkomstbeskatning 1, 1. udgave, side 406.

[728] Jane Ferniss, Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, 1. udgave, side 79.

[729] Kjeld Hemmingsen i RR 1969 – Driftsomkostningerne i søgelyset.

[730] Jane Ferniss, Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, side 80 og Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 284.

[731] Kjeld Hemmingsen, Driftsomkostninger i teori og praksis, side 28.

[732] Tfs. 1987, 184 - Gågade, afskrivning – tilskud – Detailhandler.

[733] Kjeld Hemmingsen, Driftsomkostninger i teori og praksis, side 28.

være vanskeligt at foretage grænsedragningen for, hvorvidt en omkostning falder inden for eller uden for en virksomheds naturlige rammer.[734]

Tommy V. Christiansen oplistede i artiklen "Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet"[735] syv punkter, der skal være opfyldt, før der i praksis anerkendes skattemæssigt fradrag for en omkostning:

1. Igangværende virksomhed
2. Erhvervsmæssig aktivitet
3. Tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet
4. Udgiften må ikke aflejre sig i et aktiv
5. Udgiften må ikke have pønal karakter (bøde eller lignende)
6. Udgiften skal knytte sig til indkomsterhvervelsen
7. Retlig forpligtelse må være påtaget

Denne oplistning af de syv kriterier gentog *Tommy V. Christiansen* i artiklen "Nogle betragtninger vedrørende driftsomkostningsbegrebet" I denne artikel konkluderes det, at der er mange omkostninger, der driftsøkonomisk burde give fradrag, men ikke gør det, idet udgiften har en effekt, der rækker ud over det pågældende indkomstår. [736]

Som ovenstående gennemgang viser, kan der anlægges mange forskellige vinkler i forsøget på at definere, hvornår en given omkostning kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Det skyldes måske et – meget muligt bevist - valg fra lovgivers side, at bestemmelsen er klar, men alligevel tilpas uklar, således at rummet for fortolkning udfyldes af de udøvende og dømmende myndigheder. Det er måske netop det forhold, der har gjort, at SL § 6 stadig kan anvendes i et samfund, der er markant anderledes end ved vedtagelsen af bestemmelsen.

Det nærmeste, man kan komme "sandheden" om omkostningsbegrebet, er formentlig – annalogt med talemåden "I cannot define an elephant, but I know him when I see him" – at tilslutte sig *Tommy V. Christiansen* praktiske opregning af et antal kriterier, som skal være opfyldt, for der foreligger en omkostning, der udløser fradragsret. Et sådant kriterium må nødvendigvis være under stadig udvikling, og i samme omfang som dette er tilfældet, må omkostningsbegrebet siges at være dynamisk og ikke statisk.

---

[734] Kjeld Hemmingsen, Driftsomkostninger i teori og praksis, side 29.

[735] Tommy V. Christiansen i RB.1984.05.10 – Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet.

[736] Tommy V. Christiansen i RB.1994.08.06 – Nogle betragtninger vedrørende Driftsomkostningsbegrebet.

6.3 PERIODISERING AF UDVALGTE OMKOSTNINGER

Det forhold, at der kun kan fradrages omkostninger, der knytter sig til indkomsten i det pågældende indkomstår, hvad enten dette følger kalenderåret eller er forskudt, betyder, at der skal ske en periodering af omkostninger. Dette kan eksempelvis være i forhold til varelagre eller lønudgifter.

6.3.1 VARELAGER

Varelagre er af varierende størrelse i forhold til virksomhedens aktivitet samt branche. Der skal ved indkomstopgørelsen tages højde for eventuelle forskydninger i skattesubjektets varelager. Værdien af årets vareforbrug beregnes på følgende måde:

Varelager primo
+ årets køb
- varelager ultimo
årets forbrug

Værdiansættelsen af varelageret har derfor betydning for, hvad det skattemæssige vareforbrug er det pågældende indkomstår.[737]

Det er ikke i varelagerloven[738] klart defineret, hvad et varelager er. Der er indirekte hjælp at hente i VL § 1, stk. 5,[739] idet denne bestemmelse positivt opremser en række typer af varer, hvor der frem til indkomståret 1997 kunne foretages et nedslag i den opgjorte værdi af varelageret.

Et varelager må derfor kunne defineres som: virksomhedens løsøregenstande, der enten er anskaffet med henblik på salg eller til at indgå i virksomhedens produktion af produkter, der senere udbydes til salg.

VL finder derimod ikke anvendelse på genstande, som f.eks. værdipapirer, immaterielle rettigheder og fast ejendom. Dette gælder, selvom de førnævnte aktiver i den enkelte virksomhed har præg af at være omsætningsaktiv. Landmandens

[737] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 222.

[738] Lovbekendtgørelse 2015-08-24 nr. 1037 om skattemæssig opgørelse af varelagre mv. (varelagerloven).

[739] VL § 1, stk. 5, har følgende ordlyd: Nedskrivning efter stk. 4 kan foretages for lagre af varer, råstoffer, hel- eller halvfærdige produkter, emballage samt hjælpevarer i produktionsvirksomheder, herunder brændsel, der hører til virksomheden ved regnskabsårets slutning.

afgrøder eller skov bliver først omfattet af VL, i det øjeblik afgrøderne er høstet, eller træerne er fældet og klar til salg.[740] [741]

Værdien af varelageret kan opgøres efter tre principper: 1) dagsværdi af varen ultimo indkomståret, 2) varens indkøbspris med tillæg af fragt, told og lignende eller 3) fremstillingsprisen, såfremt varen er fremstillet i egen virksomhed. Skattesubjektet har frihed til at vælge mellem de tre metoder for den enkelte varegruppe. Værdiansættelsen skal, hvis skattesubjektet er momsregistreret, foretages uden momsafgift.[742]

En løsøregenstand, der primo indgik i varelageret, kan skifte status til at være et driftsmiddel. Dette skift af status sker, hvis genstanden først var bestemt til videresalg, men senere anvendes til f.eks. udlejning eller leasing. Det afgørende i denne sondring er, om den pågældende genstand er bestemt for videresalg eller til at indgå i virksomhedens drift.[743]

Det er kun varebeholdninger, der er naturlige både i art og mængde i den næringsvirksomhed skattesubjektet driver, der er omfattet af VL. Opfylder varegruppen ikke dette kriterium, må varegruppen anses for at være resultatet af lejlighedshandel, der ikke er en del af den pågældende virksomhedsnæring. Dette gør sig ligeledes gældende, hvis varerne er indkøbt som et led i spekulation.[744] Ligeledes er det kun næringsdrivende personer, der er omfattet af varelagerloven.[745] Derfor finder reglerne ikke anvendes ved hobbyvirksomhed.[746]

Foruden det centrale varelager kan virksomheden have varer, der må betegnes sm enten hjælpevarer, omkostningsvarer eller magasinvarer. Af de nævnte tre typer af

---

[740] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 223 og Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 262.

[741] Der gælder særlige regler for landbrugsbedrifters beholdninger af foder fra egen avl. En gennemgang af disse regler vurderes ikke at være inden for afhandlingens tema.

[742] Lovbekendtgørelse 2015-08-24 nr. 1037 om skattemæssig opgørelse af varelagre mv. (varelagerloven), jf. § 1, stk. 1-3.

[743] SKM 2005.147 H – Afskrivning – demobiler m.v. – anlægsaktiv eller omsætningsaktiv.

[744] LSEM 1973, 115 Landbrug m.v. (Lejlighedshandel af korn)" og "LSRM 1968, 129 – varelageropgørelse (lejlighedshandel med korn).

[745] Lovbekendtgørelse 2015-08-24 nr. 1037 om skattemæssig opgørelse af varelagre mv. (varelagerloven), jf. § 1.

[746] SKM 2003.449 LSR – Spekulation, underskud, importvirksomhed (6.000 flasker champagne).

varer er det kun hjælpevarer, der kan indgå som en del af varelageret.[747] Udgifter til omkostning og magasinvarer kan fradrages direkte i den skattepligtige indkomst, såfremt beholdningerne af de pågældende varer i virksomheden har en fornuftig størrelse henset til virksomhedens løbende drift.[748]

Hjælpevarer er materialer, der indgår i produktionen af virksomhedens salgbare produkt, men hjælpevaren er ikke en del af produktet. Hjælpevarer kan f.eks. være slibe- og smøremidler, ilt, benzin m.v. Brændstof til maskiner, der anvendes i produktionsprocessen, er hjælpevarer, og beholdning skal derfor aktiveres ved indkomstårets udløb.[749]

Omkostningsvarer er ifølge Juridisk Vejledning f.eks. papir, tryksager, vejsalt, tvist, bolte samt almindeligt forekommende beholdninger til vedligeholdelse og reparation af virksomhedens maskiner og bygninger. Brændsel, der anvendes til opvarmning af virksomhedens lokaler, er en omkostningsvare.[750]

Magasinvarer er virksomhedens lager af bygge- og maskinmaterialer, der anvendes til vedligeholdelse af anlæg og bygninger. Beholdningerne skal have et naturligt omfang i forhold virksomhedens branche og størrelse.[751]

Omkostnings- og magasinvarer kan fradrages i den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor varerne indkøbes.

Et er fordelingen af, om en løsøregenstand skal anses for at være en del af varelageret, hjælpevarer, omkostning- eller magasinvarer. Dette er afhængig af, hvad varen skal anvendes til hos skattesubjektet. Noget andet er, hvornår varen tilhører skattesubjektet. Dette er ikke nærmere defineret i VL. Praksis har gennem årene udviklet sit til, at det er leveringstidspunktet, der er afgørende for, om varen skal indgå i lageropgørelsen. Dette betyder, at købs- og salgstidspunktet ikke er relevant i forhold

---

[747] Juridisk vejledning 2019 C.C.2.3.1.2 – varelagerets bestanddele.

[748] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 224.

[749] SKM 2001.67 VLR – Værdiansættelse af varelager – Hjælpevarer – Administrativ praksis (Herning Galvanisering A/S) og Juridisk vejledning 2019 C.C.2.3.1.2 – varelagerets bestanddele.

[750] Juridisk Vejledning C.C.2.3.1.3.4 – Omkostningsvarer.

[751] Juridisk Vejledning 2019 C.C.2.3.1.3.5 – Magasinvarer.

til lageropgørelsen.[752] Dette har derimod betydning i forhold til opgørelsen af debitorer og kreditorer.[753]

Varer, der er solgt med ejendomsforbehold, overgår skatteretligt til køberen. De(n) solgte genstand(e) skal derfor ikke indgå i sælgeres opgørelse af varelageret ultimo skatteåret.[754]

Det fremgår af Juridisk Vejledning,[755] at varer, der er i kommission eller konsignation, skal medtages i leverandørens varelager. En kommissionær har som bekendt ikke ejendomsretten til de varer, som han har påtaget sig at sælge. Dette adskiller sig fra et konsignationssalg, hvor ejendomsretten er overgået til konsignataren. Det kan undre, at begge situationer efter Juridisk Vejledning skal behandles ens, idet det er to vidt forskellige typer af transaktioner. Varerne kan være flyttet til henholdsvis kommissionærens og konsignatarens lokalitet, dvs. at varer, hvor der er sket levering og ejendomsretten er overgået (konsignationssalg), ifølge Juridisk Vejledning stadig skal medgå i den oprindelige leverandørs varelageropgørelse.[756] Et yderligere argument for, at det ikke giver mening at sidestille kommissions- og konsignationssalg, findes i en Østre Landsrets dom fra 1980. En landmand skulle medtage en kornbeholdning i varelageropgørelsen, der var opmagasineret hos en kornhandler. Landmanden havde prisrisikoen og dispositionsretten på kornet. Ligeledes betalte landmanden lagerleje til kornhandleren for at have kornet opmagasineret. De tre betingelser vil ligeledes ofte være opfyldt for en konsignatar. Et argument, der støtter, at varerne ikke skal indgå i konsignatarens varelager, er, at leverandøren kan anses som separatist og dermed er bedre stillet end almindelige kreditorer.[757]

6.3.2 LØNUDGIFTER

Retserhvervelsesprincippet er fraveget for lønudgifter og anden A-indkomst, og der anvendes i stedet et kasseprincip.[758] A-indkomst er defineret i KSL § 43. Periodisering foretages, når selskabet udbetaler A-indkomsten. Er A-indkomsten ikke udbetalt,

---

[752] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 226.

[753] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 231.

[754] LSRM 1956, 82 – Landbrugsforhold – salg med ejendomsforbehold.

[755] Juridisk Vejledning 2019 C.C.2.3.1.3.1 – Købers eller sælgers lager.

[756] Juridisk vejledning 2019 – G.A.3.2.2.1.3.6.7 – Konsignation.

[757] U 1967.200 Ø – Konsignant anerkendt som separatist i konsignatarens gældsfragåelsesbo.

[758] Jan Pedersen & Malene Kerzel m.fl., Skatteretten 1, 8. udg., side 239.

senest 6 måneder efter at indkomstmodtageren har opnået krav på indkomsten, skal A-skatten indbetales.

Dette ændrer dog ikke på, at der for selskabet er fradrag for selskabet for lønomkostningerne det år, hvor medarbejderne har optjent lønnen.

6.4 FRADRAGSBERRETIGE UDGIFTER CCTB

CCTB-direktivet har oplistet en række betingelser, der skal være opfyldt, før der anerkendes fradrag for en omkostning. Omkostningsreglerne i CCTB-direktivet omfatter både "kontante" omkostninger og beregnede omkostninger. Det er nærliggende at forbinde beregnede omkostninger med afskrivninger. CCTB-direktivet behandler afskrivninger som et separat punkt, og afskrivninger er derfor ikke en del af driftsomkostningsartiklen, hvilket adskiller sig fra SL § 6..

Der er kun fradrag for driftsudgifter, som skattesubjektet har pådraget sig i forhold til den direkte erhvervsinteresse.[759] Begrebet "direkte erhvervsinteresse" er ikke nærmere defineret i direktivet. Det skal givetvis fortolkes bredere end selskabets vedtægtsmæssige formål. Direkte erhvervsinteresse må have en rækkevidde, der er længere end blot det enkelte indkomstår. Ligeledes er alle salgsomkostninger og øvrige udgifter, som skattesubjektet har pådraget sig til at erhverve og sikre sin indkomst, fradragsberettede i den skattepligtige indkomst. Dette gælder ligeledes omkostninger til forskning og udvikling samt omkostninger til at rejse egenkapital eller stifte gæld, når blot formålet med gælden er erhvervsmæssigt.[760]

Der er en meget vigtig forskel mellem SL § 6 og formuleringen i CCTB-direktivets art. 9, stk. 2. I SL § 6 er ordlyden:

… erhverve, sikre og vedligeholde <u>*indkomsten*</u> (min understregning).

Hvorimod i CCTB-direktivet er ordlyden:

… erhverve og sikre <u>*indkomst*</u> (min understregning).

Ved en direkte sammenligning af de to ovennævnte formuleringer er det tydeligt, at CCTB-direktivets skattemæssige omkostningsbegreb er bredere end det tilsvarende danske driftsomkostningsbegreb. Denne forskel i begreberne skyldes måske, at definitionerne er skabt med cirka 100 års mellemrum, samt at definitionerne anvendes i to forskellige systemer. Den danske statsskattelov havde progressionsbeskatning fra start af. Det er derved relevant, at indtægter og omkostninger bliver allokeret til det

[759] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 1.

[760] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 2.

rigtige indkomstår, idet skattesatsen og dermed provenuet fastlægges efter dette.[761] Et skattesubjekt kunne derfor ved indførelsen af statsskatteloven godt betale forskellige skattesatser de enkelte på hinanden følgende indkomstår, og dermed var det samlede skattetryk set over tid mere afhængig af allokeringen af indtægter og omkostninger til de konkrete år. I CCTB-direktivet anvendes en flad sats, derved vil skatteprovenuet over tid være det samme, der kan blot være likviditetsmæssige forskydninger i, hvornår skatten bliver betalt.

Skattesubjektet har pådraget sig en fradragsberettet udgift når følgende tre kumulative betingelser er opfyldt:[762]

For det første skal skattesubjektet have en forpligtigelse til at betale for den pågældende omkostning. Hvis den pågældende omkostning vedrører en vare eller ydelse, der har en varighed, hvor betalingen er opdelt i rater, opstår forpligtigelsen til at betale, når den enkelte rate forfalder.

Den anden betingelse er, at forpligtigelsen kan opgøres med rimelig nøjagtighed.

Det sidste forhold, der skal være opfyldt er, at betalinger vedrørende varer, der skal risikoovergangen for varens undergang være overgået til skattesubjektet. I forhold til tjenesteydelser skal disse blot være modtaget af skattesubjektet.

I forhold til den anden betingelse er det værd at bemærke, at forpligtigelsen skal opgøres med rimelig nøjagtighed. En indtægt skal derimod først medregnes når, at indtægten kan måles pålideligt. Der anvendes samme sproglig forskel i både den engelske og svenske version af direktivet og dermed i kravet til, hvornår en indtægt henholdsvis udgift skal medregnes i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Der anlægges et forsigtighedsprincip, hvor kravet for at fradrage en omkostning er lavere end kravet til at medregne en indtægt. Dette sammenholdt med det bredere omkostningsbegreb i CCTB-direktivet i forhold til SL, at danske skattesubjekter vil opleve, at der er fradrag for flere omkostninger ved beskatning efter CCTB-direktivet.

De omkostninger et skattesubjekt har afholdt til erhvervelse og konstruktion af ikke-afskrivningsberettigede aktiver,[763] er fradragsberettet det indkomstår, hvor det

---

[761] Thøger Nielsen: Aarsskrift for Aarhus universitet 1957, side 26.

[762] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 17, stk. 2, litra a til c.

[763] Ikke-afskrivningsberettigede aktiver er f.eks. jord, kunst m.v. dvs. aktiver, der ikke udsættes for slid og forældelse.

pågældende aktiv afhændelse, såfremt et eventuelt provenu medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[764]

Ydelser til en aktionær, dennes familie eller slægtninge i opad- og nedadstigende linje samt eventuelt tilknyttede selskaber kan kun anses for fradragsberettigede udgifter, såfremt skattesubjekt ville have afholdt udgifterne, hvis det var en uafhængig tredjepart.[765]

6.4.1 FRADRAG FOR FORSKNING OG UDVIKLING

Der gives yderligere et beregnet fradrag, der er tilknyttet skattesubjektets omkostninger til forskning og udvikling. Dette beregnede fradrag udgør som udgangspunkt 50 pct. af omkostningerne til forskning og udvikling. Det betyder, at har skattesubjektet omkostninger til forskning og udvikling for 100 DKK, kan der fradrages 150 DKK i den skattepligtige indkomst. Denne regel finder ikke anvendelse på forskning og udviklingsomkostninger, der knytter sig til flytbare materielle anlægsaktiver.[766] Det ekstra beregnede fradrag på 50 pct. gælder kun til en grænse på 20 mio. EUR.[767] Andrager forsknings- og udviklingsomkostningerne mere end 20 mio. EUR, gives der over denne grænse kun et ekstra beregnet fradrag på 25 pct.

Det er muligt for skattesubjekter, der opfylder følgende fire kumulative krav, at fradrage et beregnet fradrag på 100 pct. af de afholdte omkostninger til forskning og udvikling, dog kun op til den nævnte grænse på 20 mio. EUR.[768]

De fire kumulative krav er:

1. Selskabet må ikke være børsnoteret og må maksimalt have 49 ansatte. Ligeledes må den årlige omsætning maksimalt udgøre 10 mio. EUR. Denne beløbsgrænse gør sig ligeledes gældende i forhold til, at selskabet maksimalt må have et årligt resultat på 10 mio. EUR.[769]

---

[764] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 18.

[765] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 14.

[766] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 3.

[767] Hvilket svarer til 149 mio. DKK ved en kurs på 7,45

[768] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 3, 2. afsnit.

[769] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 3, 2. afsnit, litra a.

Den årlige omsætning må maksimalt udgøre 10 mio. EUR, men der gives fradrag dobbelt fradrag optil til 20 mio. Dette vil enten betyde, at selskabet skal have en solid egenkapital, der kan tæres på eller nogle velvillige kreditorer. Omvendt sikrer de nævnte beløbsgrænser, at der sker en sorteringsproces i de udviklings- og forskningsprojekter, der opnår det høje fradrag, idet der skal være nogle fysiske personer eller långivere, der tør satse på det pågældende udviklings- eller forskningsprojekt.

2. Selskabet må ikke have været registeret i mere end 5 år. Hvis selskabet ikke er underlagt tvungen registrering, påbegyndes 5-årsperioden fra det øjeblik, hvor selskabet påbegynder sin virksomhed eller skal svare skat af sin økonomiske aktivitet.[770]

   Regelsættet er dermed rettet mod nystartede virksomheder, idet reglerne kun finder anvendelse i de første 5 år. Formulering "at svare skat af sin økonomiske aktivitet" skal ikke fortolkes indskrænkende, således det kun er indkomstår med positivt, skattepligtigt resultat, der medregnes. Perioden på fem år påbegyndes fra det indkomstår, hvor skattesubjektet har pligt til at indsende selvangivelse (oplysningsskema) til skattemyndighederne.

3. Selskabet må ikke være dannet ved en fusion.[771]

4. Selskabet må ikke have tilknyttede selskaber. Dette krav må gælde både i opadgående og nedadgående retning.[772] Det skal dermed være et "stand alone"-selskab.

   Dette krav sikrer, at det ikke er muligt for en koncern at stifte et nyt selskab og placere forsknings- og udviklingsomkostninger i dette selskab. En sådan manøvre ville give mulighed for et ekstra fradrag på cirka 75 mio. DKK årligt, der ved sambeskatning ville kunne modregnes i øvrige koncernselskabers skattepligtige overskud.

Som det fremgår af ovenstående fire kumulative krav, kan det forhøjede beregnede ekstra fradrag for forskning og udviklingsomkostninger kun opnås i meget konkrete tilfælde.

---

[770] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 3, 2. afsnit, litra c.

[771] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 3, 2. afsnit, litra c.

[772] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 3, 2. afsnit, litra d.

Forskning og udvikling er i CCTB-direktivet defineret med følgende tre kategorier: 1) Grundforskning, 2) anvendt forskning og 3) eksperimentel forskning.[773]

Grundforskning udføres med henblik på at opnå ny viden om grundlæggende forhold uden direkte kommerciel anvendelse for øje. Grundforskning kan udføres både som forsøgsmæssigt eller teoretisk arbejde, om grundlæggende årsager til fænomener m.v.

Anvendt forskning er rettet mod et konkret, praktisk mål, men skal stadig indeholde noget original forskningssubstans.

Eksperimentel udvikling kan være et systematisk arbejde med at anvende ny viden, der er opnået gennem forskning eller praktisk erfaring. Denne forskning eller erfaring anvendes til frembringelse af nye processer eller produkter. Det kan ligeledes være forbedring af eksisterende produkter eller processer. Det er ikke i direktivet tydeliggjort, hvor meget der skal forbedres på et eksisterende produkt, før det er omfattet af eksperimentel udvikling.

Denne inddeling i ovennævnte tre kategorier er i den engelske udgave af direktivet benævnt: 1) basic research, 2) applied research og 3) experimental development.[774] Det er den samme inddeling og ordlyd, der er anvendt i OECD's Frascati manual 2015.[775] Henset til, hvor mange EU-lande, der er medlem af OECD og den beskedne definition af forskning og udvikling, der fremgår af CCTB-direktivet kan OECD's Frascati Manual fra 2015 måske udgøre et fortolkningsbidrag, hvis der er tvivl om, hvorvidt en omkostning er omfattet af CCTB-reglerne om forhøjet fradrag.

Frascati manualen har følgende definition på, hvad der er forskning og udvikling:[776]

Research and experimental development (R&D) comprise creative and systematic work undertaken in order to increase the stock of knowledge – including knowledge of humankind, culture and society – and to devise new applications of available knowledge.

---

[773] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 4, stk. 1, nr. 11.

[774] Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB), jf. art. 4, stk. 1, nr. 11.

[775] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.5.

[776] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.2.

Dette kan oversættes til følgende (min oversættelse):

Forskning og eksperimentel udvikling (F&U) omfatter kreativt og systematisk arbejde, der er er udført for opnå ny viden – herunder viden om mennesker, kultur og samfund, samt udtænkte ny anvendelse af eksisterende viden.

I artiklen *Skattemæssig behandling af forsøgs- og forskningsudgifter* af *Flemming N. Mortensen* og *Susanne Holm Rasmussen* har de udarbejdet følgende oversættelse af den engelske definition i Frascati manualen:

Forskning og eksperimentel udvikling omfatter kreativt og systematisk arbejde udført med henblik på at forøge mængden af viden – inklusive viden om mennesker, kultur og samfund – og for at opfinde ny anvendelse af kendt viden.

Der er sproglige nuanceforskellige mellem foranstående to danske oversættelser, men indholdsmæssigt burde ordlyden give samme resultat i forhold til, hvornår en omkostning kan anses for at vedrøre forskning og udvikling efter definitionen i Frascati manualen.

Der oplistes i Frascati manualen fem essentielle forhold, der skal være opfyldt førend, at en omkostning kan anses for at opfylde definitionen for forskning og udvikling:[777] [778]

1. To be aimed at new findings (have sigte mod ny viden)
2. To be based on original, not obvious, concepts and hypotheses (være baseret på originalitet, ikke indlysende, koncepter og hypoteser)
3. To be uncertain about the final outcome (der skal være en usikkerhed i forhold til det endelige resultat)
4. To be planned and budgeted (der skal forelægge en planlægning og et budget)
5. To lead to results that could be possibly reproduced (at føre til resultater, der kan gengives)

De fem kriterier skal som udgangspunkt være opfyldt hver gang, hvis en omkostning skal anses for at være forskning og udvikling.[779]

---

[777] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.4.

[778] Min oversættelse af de fem punkter fremgår i parentesen efter den engelske ordlyd fra Frascati manualen.

[779] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.8.

I forhold til det første punkt, der omhandler, at projektet skal afføde ny viden inden for det givne område. Det er antaget, at forskning ved universiteter er ny viden.[780] I forhold til, hvornår der foreligger ny viden inden for en specifik branche, er det ny viden når, at det pågældende projekt afføder viden, der ikke allerede anvendes indenfor den pågældende branche.

Det har den konsekvens, at projekter der kopierer konkurrenters produkter, ikke er forskning eller udviklingsprojekter, hvorved de afholdte omkostninger ligeledes ikke er forskning eller udviklingsomkostninger. Det samme gør sig gældende ved *reserve enginering".*[781]

I forhold til det andet punkt, skal der foretages andet end blot rutinemæssige ændringer af et produkt. Der skal anvendes noget kreativitet og der skal indgå en forsker, hvad enten denne er intern eller ekstern ansat.[782] Der er i Frascati manualen følgende definition på en forsker:[783]

Researchers are professionals engaged in the conception or creation of new knowledge. The conduct research and improve or develop concepts, theories, models, techniques instrumentation, software or operational methods.

Dette kan oversættes til følgende (min oversættelse):

Forskere er fagfolk, der beskæftiger sig med, hvad der kan opfattes eller skabes af ny viden. Herunder forskning, forbedring eller udvikling af begreber, teorier, modeller, instrumentering af teknikker[784], software eller operationelle metoder.

---

[780] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.14.

[781] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.15.

[782] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.17.

[783] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 5.3.

[784] *Teknikker og instrumentering* henviser til udviklingen af metoder og værktøjer, der anvendes i anvendt fysik, materialevidenskab eller nanoteknologi til design, syntese, fremstilling, billeddannelse eller analyse.

En forskers arbejde kan bestå af følgende:[785] 1) udførelse af eksperimenter, test og analyse, 2) udvikling af koncepter, teorier modeller, 3) indsamling, evaluering og analyse af indsamlet data, 4) evaluering af resultater, 5) ny anvendelse af teknik og processor til at forbedre allerede eksisterende teknik, 6) Rådgivning vedrørende design, planlægning og organisering af test, konstruktion, installation og vedligehold af strukturer, maskiner, systemer og komponenter hertil, 7) rådgivning og support til regeringer, organisationer og virksomheder om anvendelse af forskningsresultater, 8) planlægning, styring og koordinering af forskning- og udviklingsaktiviteter hos institutioner, der leverer relaterede tjenester til andre organisationer og 9) udarbejdelse af videnskabelige rapporter og artikler.

Ligeledes vil omkostninger til personer, der indgår i støttefunktioner til forskerens arbejde være omfattet, dette kan f.eks. være søgning af materiale i arkiver og på biblioteker, udføre programmering af computerprogrammer til understøttelse af forskerens arbejde eller udarbejde interview og spørgeskemaer.[786]

Dermed er en forsker en person, der har en specialviden eller ekspertise i forhold til det konkrete projekt.

I forhold til det tredje punkt, er der flere dimensioner, der skal inddrages. Der skal være en usikkerhed i forhold til, hvor mange økonomiske ressourcer, der er nødvendige i forhold til at opnå det ønskede resultat. Der skal ligeledes være tvivl om tidsfordelingen i forhold til de angivne mål. Denne tvivl om både økonomi og tidsanvendelse betyder, at rutineopgaver dermed ikke kan være forskning og udvikling, idet det burde være relativt nemt at fastlægge tidsforbruget og økonomien i sådanne opgaver.

I forhold til grundforskning, der har til formål at udvide grænserne for formel viden kan det ikke forventes, at det er muligt at opnå alle de forventede resultater. Hvis det oprindelige udgangspunkt er, at forskningsprojektet skal undersøge og eliminere en række af hypoteser, kan projektet godt være et forskningsprojekt, selvom det kun er en del af hypoteserne, der er blevet elimineret.[787]

I forhold til det fjerde punkt, skal der være en vis systematik i det pågældende projekt. Dette krav til systematik kræver, at det skal være muligt at følge den proces, der er anvendt, samt det opnåede resultat. Der er krav om, at både formålet med forskning-

---

[785] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 5.37.

[786] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 5.42.

[787] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.18.

og udviklingsprojektet, samt finansieringen af det pågældende projekt, skal være tydeligt. Ligeledes skal der være en tilgængelig i projektet over, hvad der er af menneskelige og økonomiske ressourcer.

Kravet til dokumentation vil være afhængigt af størrelsen af det pågældende forskning- og udviklingsprojekt. Det vil være et større dokumentationskrav på større projekter, men dokumentationskravet omfatter også mindre projekter, hvor der er få ansatte eller lejede konsulenter (der skal dog minimum være én forsker blandt de pågældende), der har til opgave at udarbejde en specifik løsning af et praktisk problem.[788]

I forhold til det femte punkt, er det et krav, at den viden som udspringer af forsknings- og udviklingsprojektet skal være overdragelig eller muligt at reproducere. I de tilfælde, hvor forskning- og udviklingsresultaterne ikke medfører, at en indledende hypotese ikke kan bekræftes eller et produkt ender med nogle andre egenskaber end forventet, da er der en pligt til stadig at offentliggøre sådanne resultater. En sådan kodifikation og formidling af viden og formidling af forskningsresultater er ligeledes en fast del af den praksis, der foregår på universiteter og andre forskningsinstitutter. Der kan dog være eventuelle begrænsninger, hvis forskningen eller udviklingen er foregået i et samarbejde med kommercielle firmaer, idet der kan være krav om tavshedsklausuler eller andre kontraktuelle former for at opnå beskyttelse af den intellektuelle ejendomsret. Det ændrer dog ikke, at der er en forventning om, at der sker kodificering af processen og resultaterne, der på en eller anden vis stilles til rådighed for andre forskere.[789]

Henset til det faktum, at der ikke er afsagt en dom i på baggrund af CCTB-direktivet er det svært at fastlægge, hvor den præcise grænse går for, hvornår en omkostning kan anses for at være omfattet af definitionen på forskning og udvikling, således skattesubjektet kan forhøje sine fradragsberettigede omkostninger med de pågældende procentsatser.

Der er ligeledes i Frascati manualen oplistet seks spørgsmål, der kan være med til at identificere, hvorvidt en omkostning skal anses for at være en forskning eller udviklingsomkostning.[790]

1. hvad er formålet med projektet

---

[788] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.19.

[789] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, afsnit 2.20.

[790] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, tablel 2.1.

2. Hvad er nyt ved dette projekt
3. Hvilke metoder skal anvendes ved gennemførelsen af projektet
4. Hvor anvendeligt er resultatet af forsknings- og udviklingsprojektet.
5. Hvilke typer af medarbejdere arbejder på projektet
6. hvordan skal forskningsprojekter fra forskningsinstitutioner klassificeres.

Der er følgende kommentarer til foranstående 6 punkter i Frascati manualen:

ad 1. Det er et nøglekriterium, at det pågældende forsknings- og udviklingsprojekt har til formål at forfølge oprettelsen af ny viden gennem originale og udfordrende mål f.eks. vedrørende nye fænomener, strukturer eller relationer. Anvendelse af allerede tilgængelig viden, hvor der sker en tilpasning, der ikke medfører et forsøg på udvidelse af den nyeste teknologi skal udelukkes.

Denne kommentar er reelt blot en omskrivning af det første essentielle forhold, at forsknings- og udviklingsprojektet skal have en nyhedsværdi og ikke blot være et forsøg på at kopiere eller anvende reverse engineering på en konkurrents produkt.

ad 2. Ud over udviklingen af "ny viden" bør et forsknings- og udviklingsprojekt have en kreativ tilgang f.eks. udtænkning af ny anvendelse af eksisterende videnskabelig viden eller ny anvendelse af allerede tilgængelige teknikker eller teknologier.

Det samme gør sig gældende ved dette punkt, at det reelt blot er en uddybning af det andet essentielle forhold. Det var som tidligere nævnt, at forskning- og udviklingsprojektet skal være *"baseret på originalitet, ikke indlysende koncepter og hypoteser"*

ad 3. Der skal anvendes metoder, der er anerkendt inden for videnskabelig og teknologisk forskning, herunder forskning inden for samfundsvidenskab, humaniora og kunst, hvis der er usikkerhed om projektets endelige resultat. Usikkerheden kan være i forhold til anvendt til og ressourcer, der er nødvendige for at opnå færdiggørelse af projektet. Valget af metode kan være en del af projektets kreativitet, samt et middel til at håndtere projektets usikkerhed.

Det tredje spørgsmål er ligeledes en adressering af, at der skal være en usikkerhed i forhold til det endelige resultat. Dette er det tredje essentielle krav.

ad 4. Et forsknings- og udviklingsprojekt er generelt anvendeligt, når det er muligt at offentliggøre resultaterne i f.eks. videnskabelig litteratur, samt opnåelse af intellektuel ejendomsret af den pågældende viden.

Det fjerde spørgsmål adresser kravet om, hvorvidt de opnåede resultater er overdragelig enten i form af publicering i form af videnskabelige artikler eller på anden vis reproduktiv. Det fjerde spørgsmål vedrører det femte essentielle krav til,

hvornår et projekt og dermed også de tilknyttede omkostninger kan anses for at være forskning og udviklingsomkostninger.

ad 5. Der foreligger den antagelse, at der kræves flere forskellige færdigheder for at gennemføre et forskning- og udviklingsprojekt. Personalet i et forsknings- og udviklingsprojekt kan være forskere, teknikere eller andre personalegrupper, der understøtter arbejdet med forsknings- og udviklingsprojektet. Det er kun det arbejde forskerne udfører, der er nødvendigt at klassificere i forhold til de tidligere nævnte fem essentielle kriterier.

Det femte spørgsmål vedrører, hvilke typer af medarbejdere der indgår i arbejdet med forsknings- og udviklingsarbejdet. Det essentielle er igen, hvad arbejde forskeren udfører, idet dette er afgørende for, hvorvidt projektet kan anses for at være et forsknings- og udviklingsprojekt. Dette femte spørgsmål knytter sig til det fjerde essentielle krav, der er omtalt tidligere.

ad 6. Der kan i nogle tilfælde anvendes én "institutionel tilgang" til at skelne mellem, hvornår et projekt kan anses for at være et forskning- og udviklingsprojekt eller ej. De fleste projekter, der udføres på forskningsinstitutioner eller universiteter kan kvalificeres som værende forsknings- og udviklingsprojekter. Projekter, hvor arbejdet foregår i et andet miljø i f.eks. virksomheder eller andre institutioner, der ikke på samme måde er dedikeret til forskning og udvikling – bør et givent projekt kontrolleres i forhold til de førnævnte fem essentielle kriterier evt. ved hjælp af de førnævnte første fem spørgsmål.

Dette sidste spørgsmål i tabel 2.1 i Frascati manualen adskiller sig fra de første fem i den pågældende tabel, idet spørgsmålet ikke omhandler et givent projekt, men mere en generel afklaring af, hvordan projekter skal klassificeres når, at der indgår et samarbejde med f.eks. et universitet. I sådanne tilfælde er der en formodning for, at det pågældende projekt er et forsknings- og udviklingsprojekt – måske endda selv alle de fem essentielle krav er opfyldt.

Dette efterlader en nødvendighed med en definition af, hvornår noget kan anses for at være en forskningsinstitution, idet dette som nævnt ovenfor betyder, at det har formodningen for sig, at et samarbejde med en sådan institution omkring et projekt betyder, at det pågældende projekt bør anses for at være et forsknings- og udviklingsprojekt.

Der er i Frascati manualen et beslutningstræ[791], der kan hjælpe med at afklare, hvornår en enhed skal anses for at være en forskningsinstitution. Et nøgleord, der er afgørende for, at den pågældende enhed skal anses for at være en forskningsinstitution er, om

[791] Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, tablel 3.1.

der udbydes en videregående uddannelse, der medfører en akademisk grad. Dette kan f.eks. i Danmark være professionshøjskoler og universiteter, idet der sådanne steder udføres forskningsaktiviteter og de pågældende forskere ligeledes varetager undervisning på de udbudte uddannelser.

I Danmark fremgår det af juridisk vejledning, at det er et krav, at den pågældende medarbejder har en Ph.d.-grad for, at vedkommende kan anses for at være forsker i forhold til forskerordningen[792]. Der er ligeledes oplistet en række institutioner, hvor en ansættelse som forsker ikke kræver godkendelse fra Danmarks Frie Forskningsfond. Dette er f.eks. universiteter, Danmarks Medie- og Journalisthøjskole, Designskolen Kolding etc. Det fremgår ligeledes af juridisk vejledning af forskningsarbejdet skal være omfattet af de retningslinjer, der fremgår af Frascati manualen.[793]

Forsknings- og udviklingsomkostninger er defineret kort i CCTB-direktivet og den endelige afgrænsning vil givetvis først blive fastlagt når EU-domstolen træffer afgørelser i præjudicielle spørgsmål. Der er valgt samme inddeling som i OECD's Frascati manualen, hvor forskningen er inddelt i tre kategorier: 1) grundforskning, 2) anvendt forskning og 3) udviklingsarbejde. Danmark anvender allerede definitionerne i Frascati manualen, idet medarbejder ansat i henhold til forskerordningen skal udføre arbejde, der er omfattet af definitionerne på forskning og udvikling i henhold til Frascati manualen.

De danske regler i LL §§ 8B og 8 X behandles i afsnit 6.6,hvor der anvendes en anden terminologi i forhold til forskning og udvikling. Skattestyrelsen udsendte i maj 2020 en vejledning vedrørende fremrykning af skattekredit,[794] hvoraf det fremgår, at tre af de fem essentielle betingelser fra Frascati manualen skal være opfyldt før, at et projekt kan anses for at være forskning og udvikling. Følgende to betingelser er udeladt:

1. systematisk i forhold til planlægning og dokumentation
2. den erhvervede viden skal være overdragelig og/eller reproduktiv

Hvorfor de to pågældende kriterier er udeladt fremgår ikke, men *René Lønne Ventzel* anfører i artiklen: Forskning og udvikling - skattefradraget, som man skal være varsom med at tage, at denne undladelse ikke betyder, at et forskningsprojekt <u>ikke</u> skal være planlagt og kunne dokumenteres eller at den erhvervede viden <u>ikke</u> skal

[792] Forskerordningen er en særlig beskatningsregel, der reguleres af Kildeskatteloven §§ 48 E og 48 F.

[793] Juridisk vejledning afsnit C.F.6.3.1 Hvem kan godkendes som forsker?

[794] Vejledning E nr. 253 afsnit "Projektkriterier, der skal opfyldes".

være overdragelig.[795] *René Lønne Ventzel* anfører ligeledes, at det er betænkeligt, at skattestyrelsen henviser til OECD's formuleringer, men lovgivningsmagten burde have taget stilling til, om det også skal være gældende ret i Danmark.

6.4.2 GAVER M.V.

Der er i CCTB-direktivet overladt medlemsstaterne mulighed for selv at fastsætte individuelle regler for fradragsretten vedrørende gaver og donationer til velgørende organisationer.[796] Dette var ikke udgangspunktet i det oprindelige CCCTB-forslag fra 2011. Udgangspunktet var i det oprindelige forslag, at fradragsberettigede udgifter ligeledes omfattede gaver til velgørende institutioner dog således, at gaver eller donationerne maksimalt måtte udgøre 0,5 pct. af indtægterne i det pågældende indkomstår.[797]

Denne mulige individualisering af fradragsretten vedrørende gaver og donationer medlemsstaterne imellem kan næsten kun give anledning til udfordringer. Det burde have været muligt i CCTB-direktivet enten at fastlægge en fælles regel for gaver og donationer eller alternativt at have opstillet to valgmuligheder, de enkelte medlemsstater skulle vælge imellem. Den valgte løsning betyder, at der potentielt kan ende med at være 27 forskellige fradragsregler for gaver og donationer. Der kan ikke fradrages andre gaver end dem, som medlemsstaterne har givet lov til.[798]

Den valgte metode, hvor CCTB-direktivets art. 9 indeholder bestemmelserne for "fradragsberettigede udgifter", burde givetvis være delt i tre artikler på følgende måde: 1) De generelle bestemmelser om fradragsberettigede udgifter, 2) De beregnede ekstra skattemæssige fradrag for forskning og udvikling samt 3) Gaver og donationer.

Hvis udviklingen af CCTB-direktivet følger den udvikling, der har været med SL § 6, kan det med rimelighed antages, at der vil ske ændringer med reglerne for gaver og donationer, idet det må antages, at reglerne bliver harmoniseret på et tidspunkt. Ligeledes kan der være et behov for at ændre satserne for det beregnede ekstra fradrag for forskning og udvikling. Hvis den valgte tredeling som nævnt i foregående afsnit

---

[795] René Lønne Ventzel i RR.12.2020.58 Forskning og udvikling - skattefradraget, som man skal være varsom med at tage

[796] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 9, stk. 4.

[797] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), jf. art. 12, stk. 2.

[798] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra h.

var valgt, ville den første bestemmelse måske udvikle sig til en af de helt centrale bestemmelser i CCTB-direktivet.

6.4.3 PERIODISERINGER AF LAGER OG IGANGVÆRENDE ARBEJDE

Den skattepligtige indkomst skal korrigeres for værdi af igangværende arbejder. Inden denne korrektion kan foretages, skal værdien af lager og igangværende arbejde opgøres.

Varelagre og igangværende arbejder defineres i CCTB-direktivet som aktiver, skattesubjektet har til salg eller har under produktion med henblik på salg. Det kan ligeledes være materialer eller leverancer, der skal anvendes i produktionen eller ved levering af tjenesteydelser.[799]

Skattesubjektet skal altid anvende samme opgørelsesmetode i forbindelse med værdiansættelsen af lagre og igangværende arbejder, hvis der er overensstemmelse mellem art og anvendelse. Vedopgørelsen af værdi af lageret eller de igangværende arbejder skal alle købsomkostninger, direkte forarbejdningsomkostninger, samt øvrige direkte omkostninger, der er anvendt i det pågældende skatteår til at bringe, varen eller det igangværende arbejde til det stadie, der er ved udløbet af indkomståret. Priserne skal opgøres uden moms. Der gælder den undtagelse, at skattesubjekter, der har medregnet indirekte omkostninger ved værdiansættelsen af lagre og igangværende arbejder, inden overgangen til CCTB-direktivet kan fortsætte med at anvende denne metode.[800]

Værdiansættelsen af lagre og igangværende arbejde foretages den sidste dag i indkomståret, hvor der skal anvendes den laveste værdi af enten: kostprisen eller nettorealisationsværdien. Nettorealisationsværdien er den salgspris, skattesubjektet kan forventes op nå i et normalt marked; med fradrag for eventuelle færdiggørelsesomkostninger og omkostninger til salg.[801]

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal der korrigeres for ændringen af værdien i lagre og igangværende arbejder. Dette gælder dog ikke lagre og

[799] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 4, stk. 1, nr. 27

[800] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016)", jf. art. 27, nr. 1.

[801] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016)", jf. art. 27, nr.2

igangværende arbejder vedrørende langfristede kontrakter.[802] Det er et krav, at lagre og igangværende arbejde opgøres ensartet år for år. Der er metodefrihed mellem følgende tre metoder: FIFO[803], SIFO[804] eller vejet gennemsnit. Lagre og igangværende arbejde, der har tilknytning til et konkret projekt opgøres individuelt, dette gælder ligeledes artikler, hvor der ikke er flere anvendelsesmuligheder.[805]

6.4.4 FRADRAG FOR VÆKST OG INVESTERINGER

Et andet beregnet fradrag i CCTB-direktivet er fradraget for "vækst og investeringer". Dette fradrag har til formål at udligne den asymmetri, der er mellem fremmedkapital og egenkapital. Der gives som bekendt skattemæssigt fradrag for renteudgifter, se yderligere i afsnit 6.4.6. Et skattesubjekt underlagt selskabsbeskatning har derimod ikke fradrag for udbyttebetalinger.[806]

Denne asymmetri mellem renteudgifter og udbyttebetalinger til aktionærerne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skabe et incitament til at finansiere selskabet med fremmedkapital frem for egenkapital. Dette vil alt andet lige medføre, at selskabet har en lavere soliditetsgrad og dermed er mindre solidt i forhold til evnen til at modstå tab.

Fradrag for vækst og investeringer (FVI) beregnes med en procentsats af skattesubjektets egenkapital med fradrag af skattesubjektets værdier i tilknyttede selskaber.[807]

Det giver anledning til en nærmere definition af begreberne egenkapital, fastlæggelse af procentsatsen samt definitionen på tilknyttede virksomheder.

---

[802] Langsigtede kontrakter er defineret i CCTB-direktivets art. 22. En langfristet kontrakt vedrører fremstilling, installering, konstruktion eller salg af tjenesteydelser. Aftalen har en varighed på mere end 12 måneder. Omkostninger skattesubjektet har afholdt i forbindelse med langfristede kontrakter er fradragsberettet i det indkomstår, hvor omkostningen er afholdt.

[803] FIFO er en forkortelse for Først Ind Først Ud

[804] SIFO er en forkortelse for Sidst Ind Først Ud

[805] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016)", jf. art. 19

[806] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. præambel nr. 10.

[807] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 11, stk. 1 og stk. 5.

Egenkapitalen defineres i forhold til FVI-fradraget ud fra den regnskabsmæssige standard,[808] der findes i "koncernregnskabsdirektivet".[809] [810] Det følger ligeledes af CCTB-direktivet, at FVI-egenkapital beregnes i overensstemmelse med IFRS-standarden for egenkapital.[811]

De forskellige bestanddele, egenkapitalen, jf. det nævnte direktiv, består af, er oplistet i fodnote 810. Der er ikke noget overraskende i, hvilke bestanddele der indgår i egenkapitalen. Det er ligeledes i denne sammenhæng relevant at notere sig, at selvom der eksempelvis anvendes forskellige afskrivningsprofiler for aktiverne skattemæssigt og regnskabsmæssigt, korrigeres denne forskel med regnskabsposten udskudt skat. Denne regnskabspost kan både indgå i aktiver og passiver i balancen afhængig af, om

---

[808] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 11, stk. 1, litra a og b.

[809] Europa-parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU -om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger.

[810] Egenkapital jf. "koncernregnskabsdirektivet", består af følgende bestanddele:

1. Tegnet kapital
2. Overkurs ved emission
3. Opskrivningshenlæggelse
4. Reserver
    a. Lovpligtig reserve, for så vidt national lovgivning kræver oprettelse af en sådan reserve
    b. Reserve til egne kapitalandele, for så vidt national lovgivning kræver oprettelse af en sådan reserve, med forbehold af artikel 24, stk. 1, litra b, i direktiv 2012/30/EU
    c. Vedtægtsmæssige reserver
    d. Andre reserver
5. Overført resultat
6. Årets resultat

[811] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 11, stk. 1, litra c.

selskabet har afskrevet mere eller mindre skattemæssigt end regnskabsmæssigt på aktiverne.[812]

Et skattesubjekt, der foretager udvidelser af FVI-egenkapitalgrundlaget, kan fradrage et beløb svarende til normalafkastet af denne udvidelse. Der gælder omvendt det modsatte i de tilfælde, hvor FVI-egenkapitalgrundlaget indskrænkes, der tillægges den skattepligtige indkomst med normalafkastet af denne indskrænkelse af normalafkastet.[813]

Forskelle i FVI-egenkapitalgrundlaget med udgangspunkt i FVI-egenkapitalgrundlaget det pågældende indkomstår, og FVI-egenkapitalen 10 indkomstår tidligere. Denne metode kan derfor ikke anvendes de første 10 indkomstår, hvor et skattesubjekt anvender direktivets bestemmelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det gælder derfor, at de første 10 år beregnes ændringer i FVI-egenkapitalen som forskellen mellem FVI-egenkapitalgrundlaget det pågældende indkomstår og FVI-egenkapitalgrundlaget den første dag, hvor skattesubjektet anvendte CCTB-direktivets bestemmelser for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[814]

Normalafkastet fastsættes på baggrund af det gennemsnitlige afkast af 10-årige statsobligationer i Eurozonen i december måned forud ud for det pågældende indkomstår. Der tillægges en risikopræmie på 2 procentpoint. Der anvendes dog en nedre grænse, således at normalafkastet aldrig kan blive lavere end 2 pct. Det bliver Den Europæiske Centralbank, der får som opgave at offentliggøre normalafkastet.[815]

Den pågældende metode til beregning af normalafkastet giver anledning til følgende overvejelser:

<u>For det første,</u> hvis renteniveauet inden risikotillægget er 1 pct., er det med risikotillæg blevet 3 gange større, hvorimod et renteniveau inden risikotillægget på 4 pct. betyder, at risikotillægget på 2 pct. kun en udvidelse på 50 pct. Risikotillæggets værdi devalueres dermed ved et stigende renteniveau

<u>Anden overvejelse er</u>, at normalafkastet inden risikotillæg beregnes som et gennemsnit på baggrund af 10-årige statsobligationer i Eurozonen. Det må med

---

[812] Det falder uden for denne afhandlings formål at undersøge, hvorfor Kommissionen har valgt, at fradraget for vækst og investeringer skal beregnes på baggrund af den regnskabsmæssige egenkapital og ikke den skattemæssige egenkapital.

[813] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 11, stk. 3.

[814] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 11, stk. 4.

[815] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 11, stk. 5.

rimelighed antages, at renten på de forskellige Euro-landes obligationer er forskellig, idet investorerne vil have en rente, der modsvarer risikoen ved at investere i det pågældende lands obligationer. Et skattesubjekt, der er beliggende i det Euroland, der har den laveste gennemsnitlige 10-årige obligationsrente, får dermed lidt ekstra i FVI-fradrag, i forhold til at der blev beregnet et normalafkast for de enkelte lande.

For det tredje kan reglerne i CCTB-direktivet anvendes af alle selskaber i EU, hvad enten de er beliggende i et Euro-land eller ej. Det er cirka 2/3 af medlemsstaterne, der har Euroen som betalingsmiddel. Danmark har et forbehold over for at deltage i den fælles valuta, hvorimod de resterende lande, der endnu ikke har indført valutaen, ikke opfylder kravene endnu. Hvis de lande, der endnu ikke har indført Euroen, blev inddraget i beregningerne, ville det givetvis resultere i et højere normalafkast.

Et af formålene med FVI-fradraget er at tilskynde til, at selskaberne finansierer sig med egenkapital frem for fremmedkapital. Den valgte metode til fastsættelse af normalafkastet kan måske betyde, at det i selskaber beliggende i EU-lande, der endnu ikke har indført Euroen, kan være mere fordelagtigt for aktionærerne at lade selskabet finansiere sig med fremmedkapital, idet FVI-fradraget ikke giver den samme tilskyndelse til, at aktionærerne skal stille med egenkapital, som i de EU-lande, der har indført euroen.

Bestemmelserne i CCTB-direktivet vedrørende FVI-fradraget må forventes successivt at ville blive suppleret, idet Kommissionen har bemyndigelse til at vedtage delegerede retsakter, der skal forhindre skatteundgåelse ved hjælp af VI-fradraget. Bemyndigelsen dækker følgende otte områder: 1) Koncerninterne lån og lån, der har forbindelse til tilknyttede selskaber, 2) kontante bidrag og naturalieydelser, 3) overdragelse af interesser mellem koncernselskaber, 4) likvidation af gamle selskaber, hvor likvidationsprovenuet anvendes til etablering af opstartsvirksomheder dvs. gammel kapital om kvalificeres til ny kapital, 5) oprettelse af nye datterselskaber, 6) erhvervelse af virksomheder, som skattesubjektets tilknyttede virksomhed ejer, 7) skattemæssige konstruktioner, hvor formålet er at opnå rentefradrag kombineret med fradrag under FVI-ordningen, og 8) øget omfang af lånetilgodehavender hos skattesubjektets tilknyttede selskaber ultimo indkomståret sammenholdt med referenceåret, der anvendes ved beregning af, om der er sket udvidelser eller indskrænkninger af FVI-egenkapitalgrundlaget.[816]

Dette giver endnu engang anledning til en fremhævning af citatet fra skattereformkommissionen fra 1900 på side 24, at intet skattesystem er perfekt, hvilket blot betyder, at lovgivningsmagten løbende må foretage de relevante tilpasninger. Det må antages, at de delegerede retsakter både kan være af mere teknisk karakter, såsom beregningsmæssige detaljer m.v., og ligeledes kan være af mere

[816] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art.§ 11, stk. 6.

principiel karakter, når det eksempelvis drejer sig om foranstaltninger til imødegåelse af skattetænkning.

I sidst nævnte henseende kan man spørge, om der i en sådan delegation ligger et problem i relation til legalitetsprincpipet i GL § 43, hvorefter som bekendt "ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov".

Som bidrag til besvarelse af dette spørgsmål må det anføres, at selve beføjelsen til at udstede bindende forskrifter om de her nævnte emner må anses for at blive delegeret til EU i og med den enstemmige vedtagelse af CCTB-direktivet.[817] Som det er tilfældet på andre retsområder, hvor beføjelser delegeres til EU, er der ikke i vores retsorden noget krav om, at den myndighed, der hos EU træffer beslutningen inden for det delegerede kompetenceområde, skal have samme beskaffenhed, som den ville have hos en dansk myndighed, ifald kompetenceområdet ikke var delegeret til EU. Eksempelvis kan en beføjelse, der i Danmark ville blive udøvet af en administrativ myndighed, hos EU tænkes at lande hos en judiciel myndighed.

Man kan *ikke* resonere sådan, at fordi folketinget herhjemme ikke kunne delegere en bestemt beføjelse til en minister eller styrelse, så kan EU systemet heller ikke delegere beføjelsen til kommissionen, Danmark må tage den interne kompetencefordeling, som EU-systemet selv har vedtaget (her: med enstemmighed i ministerrådet til vedtagelsen af (et skattedirektiv, når først delegationen af kompetencen er delegeret fra danske myndigheder til EU).[818]

Det samlede resultat på spørgsmålet må derfor blive, at vi ikke krænker GL § 43 ved at tiltræde og dermed gennemføre CCTB-forslaget art. 11.

Dette resultat bestyrkes yderligere af magtfordelingen i direktivudkastet art. 66, hvorefter Rådet både kan sige nej til en delegeret retsakt, som kommissionen i medfør af art. 11 står i begreb med at udstede (art. 66, nr. 5) ligesom rådet kan tilbagekalde en allerede udstedt art. 11 retsakt (udkastets art. 66, nr. 3). Det er herved både sikret, 1) at Rådets politiske baggrund kan sætte sin vilje igennem over for kommissionens mere tekniske- administrative baggrund, og 2) at Rådets pr. definition nationale forankring kan sætte sig igennem over for kommissionen supranationale forankring.

---

[817] Jens Peter Christensen m.fl., Dansk statsret, 2. udgave, side 220.

[818] Jens Peter Christensen m.fl., Dansk statsret, 2. udgave, side 224 & Peter Germer: Statsforfatningsret, 5. udgave, side 254 & Max Sørensen: Statsforfatningsret, 2. udgave, side 312.

Vil man sammenfatte, hvordan balancen mellem tekniske og politiske hensyn, samt balancen mellem nationale og over nationale hensyn er afvejet i CCTB-reglerne, kan man kun anerkende, at der er udvist rettidig omhu ved udformningen af denne balance.

Det skal tilføjes, at ikke blot de substantielle aspekter af direktivet, såsom fortolkning af enkelte begreber, med direktivets vedtagelse overlades EU-domstolen til fortolkning, men også gyldigheds- og kompetencespørgsmål herefter afgøres af domstolen, jf. art. 267 TEUF.

Foranstående giver anledning til at overveje, om en sådan kompetencetildeling ligeledes er muligt i dansk skatteret indenfor det skatteretlige område. Der er som bekendt et hjemmelskrav i GL § 43 vedrørende skatter og afgifter.

Det fremgår af GL § 3, 1. pkt., at:

Den lovgivende magt er hos kongen og folketinget i forening.

Formuleringen af GL § 3, 1. pkt. betyder ikke, at der er et delegationsforbud fra lovgivningsmagten til en minister, hvor ministeren bliver bemyndiget til at udstede anordninger, der har en indgribende virkning på borgernes frihed og ejendom.[819] *Peter Germer* anfører i Statsforfatningsret,[820] at der kan være forhold i forhold til de enkelte grundlovsbestemmelser, der gør, at delegationsmuligheden ikke foreligger. I forhold til denne afhandling er det relevant at undersøge, hvorvidt der er en delegationsmulighed i forhold til GL § 43, 1. led.

Formulering af GL § 43, 1. led er som bekendt:

Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov;

Max Sørensen anfører, at formuleringen betyder, at det f.eks. ikke er muligt at bemyndige finansministeren[821] til at fastsætte skatters eller afgifters størrelse under hensyn til konjunkturudviklingen i samfundet.[822] *Jacob Graff Nielsen* skriver, at en lov er påkrævet i følgende to situationer: 1) ved ændring eller ophævelse af en ved lov indført retstilstand og 2) når der er forbud mod delegation i Grundloven f.eks. § 43, 1.

---

[819] Peter Germer: Statsforfatningsret, 5. udgave, side 104.

[820] Peter Germer: Statsforfatningsret, 5. udgave, side 105.

[821] Bogen Statsforfatningsret af Max Sørensen er 1973, hvor skatter og afgifter var et ressortområde for finansministeren, idet den første skatteminister var Svend Jacobsen fra den 13. februar 1975 til den. 26. februar 1977.

[822] Max Sørensen: Statsforfatningsret, 2. udgave, side 206 ff.

led.[823] Endelig skriver *Peter Germer*, at GL § 43, 1. led indeholder et forbud mod delegation af lovgivningskompetence.[824]

Det kan derfor ud fra ovenstående konkluderes, at en bemyndigelse som den, der fremgår af CCTB-direktivet artikel 11, stk.6. ikke vil være muligt i Danmark, idet der er et stærk hjemmelskrav i forhold til GL § 43, 1. led.

De fornævnte forfattere er ikke helt enige om, hvorvidt det er muligt at delegere nogle forhold af beskatningen. Der nævnes som eksempel kommuneskatter, dette anfører både *Max Sørensen* og *Peter Germer* godt kan uddeleres, idet de pågældende skatter er omfattet af GL § 82 vedrørende det kommunale selvstyre.[825] *Jacob Graff Nielsen* derimod anfører, at det følger af KMSL § 5, stk. 1,[826] at den kommunale indkomstskat beregnes på baggrund af den skattepligtige indkomst opgjort efter reglerne i personskatteloven.[827]

Dermed mener *Jacob Graff Nielsen*, at denne ligningsmæssige sammenhæng gør, at kommunale skatter er omfattet af GL § 43, 1. led. Han anfører dog ligeledes, at kommunerne ikke beskatter uden hjemmel, idet det fremgår af KMSL § 6, at kommunalbestyrelsen fastlægger udskrivningsprocenten (skattesatsen).

Hvor skatteprocenten for selskaber, der er omfattet af SEL kan aflæses beskatningsprocenten direkte i lovens § 17, er der ikke den samme mulighed for borgerne i forhold til kommuneskatterne, idet fastlæggelse af udskrivningsprocenten fortages af den enkelte kommunalbestyrelse.

Den enkelte kommunalbestyrelse har ikke mulighed for at ændre beskatningsgrundlaget, idet dette følger personskatteloven.[828] Det er dermed en relativ lille andel af beskatningsretten, der er uddelegeret til kommunerne. Kommunerne bemyndigelse til at fastlægge udskrivningsprocenten kan ikke sammenlignes med den bemyndigelse CCTB-direktivets art. 11 giver kommissionen, idet kommissionens

---

[823] Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave, side 76.

[824] Peter Germer, Statsforfatningsret, 5. udgave, side 106.

[825] Max Sørensen: Statsforfatningsret, 2. udgave, side 207. & Peter Germer, Statsforfatningsret, 5. udgave, side 110.

[826] Lovbekendtgørelse nr. 935 af 30. august 2019 om kommunal indkomstskat.

[827] Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udgave, side 131.

[828] Lovbekendtgørelse nr. 799 af 7. august 2019 om indkomstskat for personer m.v.

bemyndigelse vedrører bekæmpelse af skatteundgåelse i henhold til fradraget for vækst og investeringer.

Hvis CCTB-direktivet bliver vedtaget vil Danmark som tidligere nævnt være nødt til at acceptere, at kommissionen har den bemyndigelse, idet CCTB-direktivet er vedtaget med enstemmighed i ministerrådet og bemyndigelsen til kommissionen er indenfor, hvad der kan overdrages, jf. GL § 20. Det er i afhandlingens afsnit 2.5 gennemgået, hvor meget selskabsskatten bidrager til med skatteindtægter i Danmark og hvad provenuet fra momsindtægterne er. Momsindtægterne er cirka fire gange større end provenuet fra selskabsskatten. En vedtagelse af CCTB-direktivet vil med det nuværende udkast delegere en del af beskatningsretten for cirka 60-70 danske virksomheder til EU-kommissionen. Det er det antal virksomheder, der vil være tvunget til at anvende reglerne. Ligeledes er det indenfor et relativt begrænset område, at kommissionen har bemyndigelse til at foretage justeringer ved vedtagelse af delegerede retsakter.

6.4.5 IKKE FRADRAGSBERETTIGEDE POSTER

Der er i CCTB-direktivet ligeledes oplistet en række udgifter, der ikke giver ret til fradrag i den skattepligtige indkomst. Denne positive oplistning af udgifter, der ikke giver ret til fradrag i den skattepligtige indkomst, betyder kke, at alle andre typer udgifter for skattesubjektet, der ikke er nævnt, automatisk giver fradrag. De betingelser, der er beskrevet i afsnit 6.4, skal være opfyldt, før der gives fradrag i den skattepligtige indkomst for en omkostning.

De positivt oplistede udgifter, der ikke giver ret til fradrag i den skattepligtige indkomst, er:

Udbyttebetalinger til aktionærer, hvad enten udbyttebetalingerne er en del af resultatdisponeringen af årets overskud. Ligeledes er der ikke fradrag for skattesubjektet for øvrige udbetalinger af egenkapitalen til aktionærerne. Afdrag på gæld er ej heller en fradragsberettet omkostning.[829]

Der er kun fradrag for 50 pct. af repræsentationsomkostningerne. Repræsentationsomkostningerne må samtidig kun udgøre x pct. af skattesubjektets indtægter i det pågældende indkomstår. Dette adskiller sig fra de danske regler vedrørende repræsentation, idet der efter danske regler kun gives et skattemæssigt fradrag på 25 pct. af repræsentationsudgifterne. Der er i de danske regler ikke et maksimum for, hvor meget repræsentationsudgifterne må udgøre af skattesubjektets

[829] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra a.

indtægter.[830] Juridisk Vejledning definerer repræsentation som udgifter, der typisk afholdes for at afslutte en forretning eller bevare tilknytningen til forretningsforbindelser.[831]

Der er ligeledes ikke fradrag for tilbageholdt overskud, der overføres til en reserve, hvor reserven er en del af selskabets egenkapital.[832] Det kan være den del af resultatdisponeringen, der henlægges til "overført resultat". Det var omvendt et lovkrav, at et iværksætterselskab skulle henlægge minimum 25 pct. af årets resultat til en bunden reserve, således at iværksætterselskabet på sigt oparbejdede en selskabskapital svarende til anpartsselskaber.[833]

Det kan umiddelbart virke omsonst, at det er nødvendigt i CCTB-direktivet at tydeliggøre, at der ikke er fradrag for selskabsskat eller andre skatter, der beregnes på baggrund af selskabets skattepligtige indkomst.[834] Det er i denne sammenhæng værd at erindre to forhold: 1) CCTB-direktivet bliver gældende i alle EU-medlemsstater, og måske er der nogle stater, hvor der er skattemæssigt fradrag for den type betalinger, og 2) Der var i Danmark i en periode fradrag for direkte betalte skatter. [835] Det var i perioden fra 1850 og frem til kildeskattelovens ikrafttræden. En sådan regel burde sikre, at den effektive skatteprocent aldrig kan blive over 50 pct. set over en årrække.[836]

Hvor denne fradragsret for betalte skatter stammer fra, står lidt hen i det uvisse. Det var ikke en del af inspirationsgrundlaget for de danske lovgivere fra udlandet, og en

---

[830] Lov nr. 1665 af 20.. december 2016 – Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og ligningsloven jf. § 8, stk. 4.

[831] Juridisk vejledning 2019 C.C.2.2.2.5.4 – fradrag for udgifter til repræsentation.

[832] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), art. 12, stk. 1, litra c.

[833] Lov nr. 616 af 12. juni 2013 – om ændring af selskabsloven, lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, årsregnskabsloven og lov om Det Centrale Virksomhedsregister, jf. § 1, stk. 1, nr. 193.

[834] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra d.

[835] Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning. Bind 1: Systematisk fremstilling af lovgivning og retspraksis på indkomstbeskatningens område, 2 udg. side 427.

[836] Mogens Glistrup, Skatteret, side 321 og Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2019, side 31.

del tyder på, at det er et originalt dansk påfund. Det gav ikke anledning til mange overvejelser i forbindelse med vedtagelsen, da den daværende skatteprocent var 2.[837]

Når selskabsskat og lignende skatter positivt nævnes i forhold til manglende fradragsret, må det alt andet lige betyde, at der er fradrag for andre typer af skatter, som skattesubjekt måtte betale, som f.eks. ejendomsskat.

Bestikkelse og andre ulovlige betalinger anses ikke som driftsudgifter, og kan derfor ikke fradrages i skattesubjektets indkomst.[838] Det samme gør sig gældende for bøder, eventuelle strafgebyrer og tillæg ved betaling efter forfaldsdato til offentlige myndigheder, såfremt de nævnte forhold vedrører overskridelse af lovforskrifter.[839]

Der er som tidligere nævnt i afsnit 5.9.2-5.9.5 en række indtægter, der er skattefrie, såfremt skattesubjektet har en ejerandel på 10 pct. eller mere. Ligeledes skal overskuddet fra et fast driftssted efter beskatning i kildelandet ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskabet.

Udgifter, som et skattesubjekt har afholdt for at opnå de ovenfor nævnte skattefrie indtægter, giver ikke ret til fradrag i den skattepligtige indkomst.[840] Med den valgte formulering, se fodnote 841, er der ikke nogen bagatelgrænse i forhold til størrelsen af ikke fradragsberettigede udgifter, skattesubjektet har afholdt for at opnå de pågældende skattefrie indtægter.

Et skattesubjekt, der har til hensigt at opnå en ejerandel i et andet selskab eller etablering af et fast driftssted, bør derfor indrette bogholderiet på en sådan måde, at udgifter, der knytter sig til denne udvidelse, kan adskilles fra skattesubjektets øvrige udgifter. Det må gælde alle former for udgifter, der knytter sig dertil, såsom lønudgifter, revisor, advokat, bespisning ved møder, hotel etc.

---

[837] Mogens E. Møller, "U 1955B.49 – Skattefradragsretten i dansk lovgivning. En historisk oversigt".

[838] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra e.

[839] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra f.

[840] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra g.

[841] Uanset artikel 9 og 10 er følgende poster ikke fradragsberettigede:

Udgifter, som et selskab har pådraget sig for at opnå indkomst, som er fritaget for skat efter artikel 8, litra c, d og e.

Der vil givetvis ligeledes være nogle omkostninger, hvor der reelt bør foretages et skøn over, hvad der kan fradrages i den skattepligtige indkomst, og hvad der ikke kan. Såfremt en mindre afdeling i et selskab har anvendt halvdelen af indkomståret på arbejdet med overtagelsen af en ejerandel i et andet selskab, hvorefter der kan modtages skattefrie indtægter i form af udbytte, bør der givetvis foretages en forholdsmæssig fordeling af husleje, varme, el m.v. Dette vil alt andet lige altid være et skøn, og det er ikke sikkert, at myndighederne vil kræve dette. Det vil givetvis være et spørgsmål., hvor domstolene skal hjælpe med fortolkningen af, hvad myndighederne kan kræve.

De udgifter, skattesubjektet har afholdt til erhvervelse eller forbedring af afskrivningsberettige og ikke afskrivningsberettige aktiver, kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst. Det gælder dog ikke i de situationer, der er nævnt i afsnit 6.4 vedrørende forskning og udvikling, hvor der som nævnt gives et forhøjet beregnet fradragsbeløb.[842] Udvikling af ejendomme og forbedring af ejendomme kan ikke betegnes som forskning og udvikling, der giver ret til et højere beregnet fradrag.[843]

Et skattesubjekts faste driftssteds eventuelle overskud skulle som nævnt i afsnit 5.9.5 ikke medregnes ved opgørelsen af skattesubjektet skattepligtige indkomst. Ligeledes gælder det, at et eventuelt underskud fra et fast driftssted i et tredjeland ej heller skal medregnes ved opgørelsen af skattesubjektet skattemæssige indkomst.[844]

Artiklen med ”ikke fradragsberettigede udgifter” har undergået en del forandringer i 2016-udgaven af CCTB-direktivet i forhold til CCCTB-direktivet fra 2011. Der er eksempelvis indsat et loft over, hvor meget repræsentationsomkostninger må udgøre af skattesubjektets indtægter, hvilket der ikke var oprindeligt.[845] En anden væsentlig ændring er afholdte omkostninger i forhold til opnåelse af skattefrie indtægter. I det oprindelige forslag fra 2011 var der et fast omkostningsfradrag på 5 pct. af den pågældende skattefrie indkomst, medmindre skattesubjektet kunne bevise, at omkostningerne havde været lavere.[846]

---

[842] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra i.

[843] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra i, jf. art. 33, stk. 1, litra a og stk. 2, litra a og b.

[844] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 12, stk. 1, litra j.

[845] Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), jf. art. 14, stk. 1, litra b.

[846] Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011), jf. art. 14, stk. 1, litra g.

6.4.6 CCTB-DIREKTIVETS REGLER OM BEGRÆNSNING AF RENTEUDGIFTER

En del af den udvikling, der er sket på skatteområdet de senere år, er, at myndighederne forsøger at bekæmpe udhuling af skattegrundlaget. Dette arbejde foregår både på nationalt og internationalt plan. Et af de internationale projekter, som OECD har været tovholder på, er BEPS (Base Erosion Profit Shifting). CCTB-direktivet indeholder ligeledes en regel, der skal forhindre, at skattegrundlaget eroderes. Kommissionen har i forslaget til CCTB-direktivet fremlagt regler vedrørende begrænsning af rentebetalinger. Dette var som nævnt i afsnit 2.1.2 ikke en del af det oprindelige forslag fra 2011.

Reglerne om rentebegrænsning i CCTB-direktivet gælder for det enkelte skattesubjekt, men nogle kriterier bliver påvirket af, hvorvidt skattesubjektet er en del af en koncern eller ej.

Låneomkostninger er i CCTB-direktivets præambel defineret som renteudgifter til alle former for gæld. Ligeledes er udgifter, som skattesubjektet har afholdt til fremskaffelse af den pågældende kapital, omfattet af begrebet. Udgifterne til fremskaffelse af kapital er fradragsberettigede efter reglerne i den nationale lovgivning, hvor skattesubjektet er hjemmehørende. Låneomkostninger er yderligere betalinger til lån, hvor betalingen er afhængig af det overskud, skattesubjektet opnår, samt betalinger til konvertible og nulkuponobligationer og 1) betalinger til alternative finansieringsordninger, 2) finansieringsomkostningselementer til finansielle leasingaftaler, 3) kapitaliserede renter, 4) fiktive rentebeløb ved derivatinstrumenter, 5) normalafkastet ved udvidelse af egenkapitalen, 6) visse gevinster ved lån i udenlandsk valuta og 7) stiftelsesgebyrer og lignende udgifter i forbindelse med lån af finansielle midler.[847]

Som det fremgår af ovenstående, er låneomkostninger et meget bredt begreb. Det kan have formodningen for sig, at begrebet låneomkostninger skal fortolkes udvidende. Dels anvendes formuleringen ”visse gevinster” og ”lignende udgifter”. Et andet forhold, der kan indikere, at begrebet ender med at blive fortolket udvidende, er, at begrænsningen af låneomkostninger ikke var en del af det oprindelige CCCTB-direktiv fra 2011. Bestemmelsen må være et udtryk for den udvikling, der skete på det skatteretlige område fra 2011 til 2016.

[847] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 4, stk. 1, nr. 12.

Et selskab kan, uanset, om det er en del af en koncern eller et stand alone-selskab, fradrage låneomkostninger for et beløb svarende til dets renteindtægter eller øvrige skattepligtige indtægter fra finansielle aktiver.[848]

Et skattesubjekt kan ligeledes fradrage låneomkostninger, der overstiger modtagne renter. I sådanne tilfælde må låneomkostningerne maksimalt udgøre 30 pct. af EBITDA[849] eller 3 mio.[850] EUR, der må fradrages låneomkostninger op til det største af de to beløb.[851]

Er skattesubjektet en del af en koncern, der er omfattet af de nationale regler vedrørende sambeskatning,[852] gælder beløbsgrænsen på 3 mio. EUR og 30 pct. EBITDA-reglen for koncernens samlede låneomkostninger, idet hele koncernen skal behandles som ét skattesubjekt i forhold til reglerne om rentefradragsbegrænsning.[853]

Beregning af EBITDA foretages med udgangspunkt i skattesubjektets skattegrundlag før skat, hvortil låneomkostninger, renteindtægter, af- og nedskrivninger tillægges. Har skattesubjektet indkomst, der er fritaget for skat, skal sådanne indkomster ikke medtages ved beregning af EBITDA.[854]

Reglerne vedrørende beløbsgrænsen på 3 mio. EUR og 30 pct.-reglen gælder ikke for et stand alone-selskab, såfremt dette selskab kan betragtes som uafhængigt. Et uafhængigt selskab er ikke en del af en regnskabsmæssigt konsolideret koncern. Selskabet må ligeledes ikke have nogen tilknyttede selskaber eller faste driftssteder.[855]

---

[848] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 1.

[849] EBITDA er en forkortelse for Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization. Det er skattesubjektet overskud før renter, skat og af- og nedskrivninger.

[850] 3 mio. EUR svarer til 22,35 mio. DKK ved en vekselkurs på 7,45 DKK.

[851] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 2, 1. afsnit.

[852] Der anvendes begrebet national koncernbeskatning i CCTB-direktivet i stedet for sambeskatning.

[853] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 2, 2. afsnit.

[854] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 3.

[855] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 4.

Det er muligt for et skattesubjekt at fremføre overstigende låneomkostninger uden tidsbegrænsning. Skattesubjektet kan derfor over en længere årrække opnå fuldt fradrag for sine låneomkostninger.[856]

Der er i CCTB-direktivet følgende overgangsregel vedrørende begrænsningen af låneomkostninger: Låneomkostninger er fuldt fradragsberettigede i skattesubjektets indkomst, når de stammer fra låneaftaler, der er indgået før vedtagelsen af CCTB-direktivet. Overgangsreglen kan ikke anvendes, hvis der efterfølgende ændres i lånedokumenterne.[857]

Ligeledes er der en undtagelse, hvis låneomkostningerne hidrører fra lån til finansiering af langsigtede offentlige infrastrukturprojekter. I sådanne sager kan alle låneomkostninger fradrages, såfremt den projektansvarlige, låneomkostningerne, aktiverne og indkomsten alle har hjemsted i Unionen.[858] Det er den enkelte medlemsstat, der afgør, hvorvidt et projekt anses for at være i offentlighedens interesse. Dette gælder både ved levering, opgradering, drift og vedligeholdelse af et langsigtet offentligt infrastrukturprojekt.[859] Anvender et skattesubjekt reglerne vedrørende langsigtede offentlige infrastrukturprojekter, skal indkomsten fra sådanne projekter ikke indgå i beregningen af selskabets EBITDA. [860]

Reglerne om rentefradragsbegrænsning finder ikke anvendelse på finansielle selskaber. Dette gælder ligeledes, når selskabet er en del af en regnskabsmæssigt konsolideret koncern.[861] Et finansielt selskab kan være 1) bank, 2) fondsmæglerselskab, 3) forvalter af alternative investeringsfonde, 4) forsikringsselskab, 5) genforsikringsselskab, 6) pensionsinstitut etc.[862]

I det oprindelige CCCTB-forslag fra 2011 var der kun en rentefradragsregel vedrørende renter, der betales til en forbundet virksomhed i et tredjeland. Det var

---

[856] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 6.

[857] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf.art. 13, stk. 5, litra a.

[858] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 5, litra b.

[859] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 5, 2. afsnit.

[860] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 5, 3. afsnit.

[861] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 13, stk. 7.

[862] Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016), jf. art. 4, stk. 1, nr. 29.

derfor stadig muligt ved hjælp af koncerninterne lån mellem koncernforbundne selskaber inden for EU at minimere koncernens samlede beskatning,[863] idet udlån fra et koncernselskab i et EU-land med en lav skattesats til et koncernselskab i et EU-land med en højere skattesats vil minimere koncernens samlede skattebetalinger.

6.5 DANSKE RENTEFRADRAGSBEGRÆNSNINGSREGLER

Folketinget vedtog i juni 2007 et renteloft, der havde virkning fra 1. juli samme år.[864] Dette renteloft anvender en standardrente, der beregnes som et simpelt gennemsnit for månederne juli, august og september af en kassekreditrente for ikke finansielle selskaber. Det er Danmarks Nationalbank, der forestår opgørelsen af standardrenten.[865]

Der blev ved den samme lov i 2007 vedtaget en EBIT-regel;[866] denne blev ændret til en EBITDA-regel[867] med virkning fra den 1. januar 2019.[868] Yderligere blev der i 1998 vedtaget regler mod tynd kapitalisering, idet renteudgifter og kurstab på kontrolleret gæld kun kan fradrages, hvis ikke det overstiger forholdet 4:1 i forhold til selskabets egenkapital.[869]

Det forhold, at der er tre bestemmelser, der alle tre omhandler rentefradragsbegrænsning, gør, at der er en ”rangorden” for anvendelsen af de tre

[863] I. M. de Groot i Interest Deduction and the CCCTB: A Walk in the park for Tax Advisors, Intertax, Volume 41, issue 11, 2013.

[864] Lov nr. 540 af 6. juni 2007 – om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.), jf. § 14.

[865] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk.2.

[866] EBIT = Earnings Before Interest and Tax – indtjening før renter og skat.

[867] Lov 27-12-2018 nr. 1726 om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundene foretagenders overskud, momsloven og forskellige andre love, jf. § 1, nr. 10.

[868] Lov 27-12-2018 nr. 1726 om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundene foretagenders overskud, momsloven og forskellige andre love, jf. § 9.

[869] Lov 1998-06-26 nr. 432 – om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven (lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapiralisering), jf. § 2.

bestemmelser: 1) reglerne om tynd kapitalisering, 2) reglerne om renteloft og 3) EBITDA-reglerne.[870]

6.5.1 TYND KAPITALISERING

Tynd kapitalisering blev som nævnt ovenfor indført i 1998. Canada havde som det første land i 1971 indført regler vedrørende tyndkapitalisering. OECD udgav en rapport i 1987 omkring tynd kapitalisering.[871] Danmark var derfor ikke blandt de allerførste lande, der indførte regler om tynd kapitalisering.

Reglen er en værnsregel, der skal sikre, at et koncernforbundet selskab i Danmark med et udenlandsk moderselskab ikke eliminerer overskuddet i det danske selskab med renteudgifter til moderselskabet.[872] Der er en potentiel mulighed for, at rentebetalingerne fra et dansk datterselskab til et udenlandsk moderselskab kan blive beskattet i Danmark.[873] Der er en del undtagelser til den begrænsede skattepligt for rentebetalinger,[874] og den lovgivende magt må have vurderet, at det var nødvendig med en værnsregel, der sikrede, at udenlandsk kontrolleret gæld i forhold til egenkapital maksimalt udgør forholdet 4:1. Reglerne vedrørende tyndkapitalisering var oprindelig kun møntet på udenlandsk kontrolleret gæld. Denne praksis blev underkendt af EU-Domstolen i 2004 i en tysk sag.[875] Reglerne om tynd kapitalisering blev herefter ændret, således at de ligeledes omfatter kontrolleret gæld mellem danske selskaber.[876] De ændrede regler vedrørende kontrolleret gæld havde virkning for indkomstår, der påbegyndtes den 1. januar 2004 eller senere.[877]

---

[870] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 9.

[871] Jacob Bundgaard, Tynd kapitalisering – en skatteretlig fremstilling, side 59 ff.

[872] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 989.

[873] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 2, stk. 1, litra d.

[874] Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, og Langhave, Lærebog om indkomstskat, side 989.

[875] C-324/00 – Lankhorst-Hohorst GmbH.

[876] Lov nr. 221 af 31. marts 2004 – om ændring af forskellige skattelove (rentebeskatningsdirektivet, rente/royaltydirektivet, koncerninterne lån, fraflytterbeskatning, omregning til helårsindkomst, bruttobeskattede personer), jf. § 10, stk. 1, nr. 11.

[877] Lov nr. 221 af 31. marts 2004 – om ændring af forskellige skattelove (rentebeskatningsdirektivet, rente/royaltydirektivet, koncerninterne lån, fraflytterbeskatning, omregning til helårsindkomst, bruttobeskattede personer), jf. § 12, stk. 4.

Reglerne om tynd kapitalisering gælder selskaber, hvor egenkapitalen udgør mindre end 20 pct. af selskabets passiver.[878] Reglerne finder ligeledes anvendelse for udenlandske selskabers faste driftssteder beliggende i Danmark. Ved beregningen af, om et fast driftssted er tyndt kapitaliseret, er det kun aktiver og passiver, der har tilknytning til det faste driftssted, der indgår i beregningen. Et lån fra en uafhængig tredjemand anses for kontrolleret gæld, såfremt det faste driftssteds hovedkontor hæfter for lånet.[879]

Fradragsbeskæringen finder ikke anvendelse i de tilfælde, hvor selskabet kan godtgøre, at det er mulighed for at opnå en lignende finansiering med en uafhængig tredjebank f.eks. et pengeinstitut.[880] Det er selskabet, der over for skattemyndighederne har bevisbyrden for, at en uafhængig tredjemand ville have ydet et tilsvarende lån, uden at der var blevet stillet sikkerhed fra de kontrollerende ejere. Det kan f.eks. være ved fremvisning af et reelt lånetilbud fra et pengeinstitut, der er indhentet af selskabet inden optagelsen af det kontrollerede lån.[881]

Reglerne om tynd kapitalisering finder kun anvendelse, såfremt den kontrollerede gæld overstiger 10 mio. DKK.[882] Ligeledes er der fuldt fradrag for renter, uanset forholdet mellem kontrolleret gæld og egenkapital, såfremt renterne beskattes i Danmark.[883]

Når forholdet mellem kontrolleret gæld og egenkapitalen overstiger forholdet 4:1, rekvalificeres den overstigende kontrolleret gæld til ”egenkapital”, hvorefter der ikke er fradrag for renteudgifter og kurstab for denne del af gælden. Det forhold, at den kontrollerede gæld bliver rekvalificeret til ”egenkapital”, har ikke yderligere skattemæssige konsekvenser, idet de betalte renter fra debitorselskabet til kreditorselskabet ikke skal behandles som afkast (udbytte) fra egenkapitalen.[884]

Der er to elementer i beregningen af forholdet mellem egenkapital og kontrolleret gæld. Egenkapitalen beregnes ved udløbet af indkomståret som forskellen mellem

---

[878] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18 udg., side 989.

[879] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 5.

[880] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 1, nr. 3, 4. pkt.

[881] SKM 2008.171 SR – Investeringsselskab – rentebegrænsning – tynd kapitalisering.

[882] Juridisk vejledning 2019-2 C.D.2.4.4.1.3.5 – Minimumskrav til kontrolleret gæld.

[883] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 2, stk. 1, litra d.

[884] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 990.

handelsværdien af aktiverne med fradrag af gælden. Indskudt egenkapital fra ejerne medregnes kun, i det omfang kapitalen forbliver i selskabet i minimum 2 år.[885]

Den kontrollerede gæld opgøres ultimo indkomståret til kursværdi. I gælden indgår konvertible obligationer samt fordringer omfattet af kursgevinstloven.[886] Kursgevinstloven finder anvendelse på alle pengefordringer, hvad enten det er 1) obligationer, 2) pantebreve eller 3) gældsbreve.[887]

En ejerkreds, der kontrollerer flere koncernforbundne selskaber, skal foretage en samlet konsolidering af både aktiver og gæld.[888] Koncernforbindelsen defineres ligeledes efter kursgevinstloven. Der foreligger en koncernforbindelse, når moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af stemmerne eller kapitalen af det underliggende selskab.[889]

Konsolideringsreglen er en værnsregel i værnsreglen. Konsolideringen sikrer, at det ikke er muligt at omgå forholdet 4:1 mellem kontrolleret gæld og egenkapital ved indskydelse af mellemliggende selskaber. Det er således ikke muligt at gennemføre en kaskadeeffekt:[890]

Kaskadeeffekt er følgende:

Et moderselskab M stifter A ApS med en kapital på 40.000 DKK og yder selskabet et lån på 160.000 DKK. A ApS stifter selskabet B ApS med en kapital på 200.000 DKK, hvorefter moderselskabet M yder B ApS et lån på 800.000 DKK.

Det er blot ved to trin muligt for et moderselskab at opnå forholdet 20:1 mellem moderselskabet M og det underliggende selskab. Dette forhindrer konsolideringsreglen.

---

[885] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 3.

[886] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 2.

[887] Lovbekendtgørelse 2016-10-25 nr. 1283 – om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (kursgevinstloven), jf. § 1, stk. 1, nr. 1.

[888] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 991.

[889] Lovbekendtgørelse 2016-10-25 nr. 1283 – om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (kursgevinstloven), jf. § 4, stk. 2.

[890] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg. side 991.

Konsolideringen anvendes kun på danske koncernforbundne selskaber. Selskaberne skal være koncernforbundne uden inddragelse af udenlandske aktionærer eller et eventuelt ultimativt dansk moderselskab.[891]

Reglerne finder som tidligere nævnt ligeledes anvendelse på faste driftssteder, dette gælder også konsolideringsreglen.[892] Derved sikres det, at uanset valget af etableringsform er det ikke muligt at eliminere et overskud ved hjælp af rentebetalinger.

En filial der er beliggende i Danmark, men er ejet af et udenlandsk datterselskab, hvor moderselskabet er hjemmehørende i Danmark, skal opgøre aktiver og passiver samlet. Det er kun aktiver og passiver vedrørende datterselskabets filial, der er indgå i opgørelsen med moderselskabet.[893]

Den del af renteudgifterne og kursgevinster, der ikke gives fradrag for, når forholdet mellem kontrolleret gæld og egenkapital overstiger 4:1, medregnes ikke hos kreditorselskabet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det er et krav for denne "skattefrihed", at kreditorselskabet er skattepligtigt efter reglerne i SEL § 1, eller at det faste driftssted er omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra a.

Reglerne om skattefrihed gælder ikke renteindtægter til tredjemand, som den kontrollerende ejerkreds eller andre koncernforbundne selskaber har stillet sikkerhed for enten direkte eller indirekte.[894]

Det danske selskab Damixa ApS blev af skattemyndighederne nægtet skattefrihed for renteindtægter fra et tysk datterselskab for den del af renterne, de tyske skattemyndigheder havde nægtet fradrag for under henvisning til de tyske regler om tynd kapitalisering. EU-Domstolen besvarede det præjudicielle spørgsmål fra Vestre Landsret således, at det er i strid med EU-reglerne at nægte Damixa ApS skattefrihed for den pågældende renteindtægt.[895]

Dette medførte en lovændring i 2018,[896] hvorefter renter og kursgevinster hos et dansk kreditorselskab ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst, hvis følgende tre

---

[891] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 4.

[892] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 5.

[893] SKM.2010.270.LSR – Sambeskatning – konsolidering.

[894] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 6.

[895] C-593/14 – Masco og Damixa.

[896] Lov nr. 1130 af 11. september 2018 – om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love, jf. § 1, stk. 1, nr. 8.

betingelser er opfyldt: 1) debitorselskabet ville være blevet nægtet fradrag for en del af renteudgifterne efter reglerne for tyndkapitalisering, hvis det var hjemmehørende i Danmark, 2) Debitorselskabet er hjemmehørende i et EU- eller EØS-land, og 3) Debitorselskabet er af de lokale skattemyndigheder blevet nægtet fradrag for renteudgifterne med henvisning til lokale tynd kapitaliseringsregler.[897] Denne nye regel havde virkning for indkomståret 2018 og efterfølgende indkomstår.[898] Reglen finder ikke anvendelse på gæld til tredjemand, der anses for kontrolleret gæld, idet der koncernmæssigt er stillet sikkerhed herfor.[899]

6.5.2 RENTELOFTREGLEN

Renteloftreglen gælder både for selskaber, faste driftssteder og faste ejendomme, der er skattepligtige til Danmark.[900] Formålet med renteloftsreglen er at sikre, at kapitalfonde ikke udhuler skattegrundlaget ved hjælp af renteudgifter. Tynd kapitaliseringsreglerne omfatter kun kontrolleret gæld, hvorimod renteloftsreglen finder anvendelse på al gæld, et givet selskab måtte have.[901]

Renteloftsreglen betyder, at skattesubjektet kun har fradrag for nettofinansieringsudgifter, i det omfang disse udgifter ikke overstiger den skattemæssige værdi af skattesubjektets aktiver multipliceret med den gældende standardforrentningssats for det pågældende indkomstår. Der kan altid fradrages nettofinansieringsudgifter for 21,3 mio. DKK.[902]

Nettofinansieringsudgifter er summen af finansieringsindtægter og finansieringsudgifter. Der indgår følgende seks elementer i opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne:[903]

Det første element i beregningen af nettofinansieringsudgifterne er skattepligtige renteindtægter og renteudgifter, der er fradragsberettigede. Renteindtægter fra

---

[897] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 7.

[898] Lov nr. 1130 af 11. september 2018 – om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love, jf. § 15, stk. 5.

[899] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 7 .

[900] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 1.

[901] Aage Michelsen & Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg., side 902.

[902] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11, stk. 1.

[903] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11B, stk. 4, nr. 1 – 6.

varedebitorer og renteudgifter til varekreditorer skal ikke medtages ved opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne.

Det andet element, der indgår i beregningen, er løbende provisioner for lån, som skattesubjektet har optaget, samt præmier betalt til sikring af et tilgodehavende. Ligeledes medtages løbende betalte ydelser til kautionister, der har kautioneret for skattesubjektets gæld. Endelig indgår stiftelsesprovisioner, engangspræmier og tilsvarende engangsydelser for lån, kautioner eller sikring af skattesubjektets tilgodehavender, hvis løbetiden er mindre end 2 år.[904]

Det tredje element er skattepligtige gevinster samt fradragsberettigede tab på gæld, fordringer og finansielle kontrakter. Dette omfatter obligationer, pantebreve og øvrige gældsbreve. Ligeledes er terminskontrakter, købs- og salgsoptioner omfattet.[905] Skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab på varedebitorer og varekreditorer indgår ikke i beregningen af skattesubjektets nettofinansieringsudgifter.

Et skattesubjekt, der udøver næring med køb og salg af fordringer, skal ikke medtage gevinster eller tab på udlån, ligeledes indgår finansieringsvirksomhed ikke i beregningen, hvis den pågældende finansieringsvirksomhed næringsbeskattes. Uanset, om skattesubjektet driver næringsvirksomhed med køb og salg af fordringer eller finansieringsvirksomhed, skal de pågældende tab og gevinster medregnes i nettofinansieringsudgifterne, hvis fordringerne eller udlånet har en tilknytning til skattesubjektet, således der skattemæssigt er koncernforbindelse mellem de to parter. Ligeledes udeholdes gevinst og tab på obligationer, som et skattesubjekt har udstedet til at finansiere førnævnte næringsaktivitet, af beregningen af nettofinansieringsudgifterne.

Skattesubjektet skal ligeledes ikke medregne finansielle terminskontrakter, der er indgået med det formål at sikre driftsindtægter og driftsudgifter for skattesubjektet eller sambeskattede selskaber til skattesubjektet. Det er skattesubjektet, der har bevisbyrden for, at kontrakterne er indgået med det for at sikre driftsindtægter og driftsudgifter.[906] Et skattesubjekt, der driver næring med køb og salg af fordringer og finansielle kontrakter eller finansieringsvirksomhed, skal medregne gevinst og tab på finansielle terminskontrakter m.v., hvis medkontrahenten anses for koncernforbundet efter selskabsskattelovens regler herom.

---

[904] Lovbekendtgørelse 2019-08-08 nr. 806 om påligning af indkomstskat til staten (ligningsloven), jf. § 8, stk. 3.

[905] Lovbekendtgørelse 2016-10-25 nr. 1283 – om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (kursgevinstloven), jf. § 1, stk. 1.

[906] SKM.2018.157.VLR – rentebegrænsning - valutaterminsforretning – bevisbyrde – lovgivning med (begunstigende) tilbagevirkende kraft.

Har skattesubjektet indgået renteswap med sikkerhed i fast ejendom, medregnes urealiserede kursgevinster ikke i skattesubjektets nettofinansieringsudgifter. Skattesubjektet kan fremføre de førnævnte urealiserede kursgevinster til fremtidige indkomstår, hvor de urealiserede kursgevinster kan anvendes til modregning i urealiserede kurstab vedrørende den samme kontrakt, samt det endelige kurstab på renteswappen, hvis kontrakten ophører før tid.

Det fjerde element i beregningen af skattesubjektets nettofinansieringsudgifter er en beregnet omkostning ved leasing af aktiver. Det er både leasingtager og leasingudbyderen, der skal medtage henholdsvis en beregnet finansieringsomkostning eller finansieringsindtægt.

Det er definitionen i IAS 17, der anvendes til at fastlægge, hvornår et aktiv er leaset.[907] Denne standard er regnskabsmæssigt pr. 1. januar 2019 afløst af IFRS 16.[908] Det har den naturlige konsekvens, at skattesubjekter, som aflægger årsregnskab efter IFRS, må korrigere mellem skatteregnskabet og årsregnskabet på dette punkt.[909]

IAS 17 anvendes på leasingaftaler, der overdrager brugsretten til det pågældende aktiv til leasingtager. Det er overdragelse af brugsretten, der er det afgørende, idet leasinggiver ifølge aftalen gerne må være forpligtet til at levere væsentlige tjenesteydelser gennem aftaleperioden.[910] Der kan ligeledes være aftaler, der regnskabsmæssigt skal behandles som finansiel leasing, selvom den juridiske ejendomsret ikke overgår til leasingtager.[911]

Det er værd at bemærke, at IAS 17 ikke finder anvendelse ved følgende typer af aftaler: a) leasingkontrakter for efterforskning efter mineraler, naturgas, olie og andre

---

[907] L213 2006/07 – Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.), jf. bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser § 1, nr. 5.

[908] L 99 2018-19 (1. samling) – Lov om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og lov om anvendelsen af visse af Den Europæiske Unions retsakter om økonomiske forbindelser til tredjelande m.v., jf. bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser § 1, nr. 7.

[909] Regnskabsretligt skal IFRS-selskaberne derfor følge IFRS 16, hvorimod de skatteretligt utvivlsomt fortsat skal følge IAS 17 og definitionerne heri, idet skattereglerne fortsat vil være funderet i IAS 17 efter som der ikke er indlagt nogen automatisk justering i regelsættet, der pr. automatisk lader reglerne skifte fra IAS til IFRS. Denne problematik er analog til den danske selskabsretlige koncerndefinition i selskabslovens §§ 6 og 7, som er funderet i IAS 27, uanset at denne norm for længst er afløst af IFRS 10.

[910] IAS 17, nr. 3.

[911] Indsigt i årsregnskabsloven : EY's praktiske guide til forståelse af loven. 2018/19 (5. udgave) (2018) side 566.

former for ikke regenererende naturressourcer og b) leasingkontrakter vedrørende udvinding og anvendelse af de førnævnte naturressourcer,[912] og c) licensaftaler vedrørende immaterielle rettigheder af f.eks. spil, video, manuskripter og patententer etc.[913]

Ligeledes finder IAS 17 ikke anvendelse ved følgende typer af aktiver: 1) investeringsejendomme, der behandles regnskabsmæssigt efter IAS 40, og 2) biologiske aktiver, der regnskabsmæssigt er omfattet af IAS 41 om landbrug.[914]

IAS 17 opdeler leasing i to kategorier: 1) finansiel leasing og 2) operationel leasing. Ved beregning af nettofinansieringsudgifterne skal der beregnes, hvor meget af ydelsen på skattesubjektets finansielle leasingydelser der skal betragtes som renteudgifter.[915]

Den interne rente i en leasingkontrakt er den rentesats, der ved aftalens indgåelse får nutidsværdien af aktivet, samt eventuelle direkte afholdte startomkostninger til at modsvare værdien af de fremtidige minimumsleasing ydelser og den ikke garanterede restværdi af aktivet ved udløbet af kontrakten.[916]

Der oplistes i IAS 17 fem kriterier, der normalt enkeltvis eller i kombination med hinanden vil medføre, at der foreligger finansiel leasing:[917]

a. Der er en rimelig sandsynlighed for, at leasingtager vil overtage det pågældende aktiv, ved udløb af leasingperioden.
b. Der er allerede ved indgåelse af leasingaftalen besluttet, at leasingtager har en købsret til aktivet til en pris, der ved udløbet af kontrakten er så attraktiv, at det med rimelighed kan forventes, at leasingtager vil udnytte købsretten.
c. Den aftalte leasingperiode skal afdække størstedelen af aktivets økonomiske levetid, hvilket typisk er 75 pct. eller mere.[918]
d. Den beregnede nutidsværdi af leasingydelserne modsvarer i praksis aktivets dagsværdi eller kostpris.

---

[912] IAS 17, jf. nr. 2, stk. 1, litra a.

[913] IAS 17, jf. nr. 2, stk. 1, litra b.

[914] IAS 17, stk. 2, nr. 2, litra a-d.

[915] IAS 17, jf. nr. 4.

[916] IAS 17, jf. nr. 4, stk. 1, afsnit 18 og Indsigt i årsregnskabsloven : EY's praktiske guide til forståelse af loven. 2018/19 (5. udgave), side 568.

[917] IAS 17, jf. nr. 10, stk. 1, litra a-e.

[918] Indsigt i årsregnskabsloven : EY's praktiske guide til forståelse af loven. 2018/19 (5. udgave), side 566.

e. Det leasede aktiv er tilpas specialiseret, at det kun kan anvendes af leasingtager.

Endelig vil følgende forhold ligeledes enkeltvis eller kombineret medføre, at leasingkontrakten skal defineres som finansiel leasing:[919]

1. Er der i den indgåede leasingaftale mulighed for, at leasingtager kan ophæve kontrakten, skal et eventuelt tab til leasinggiver kompenseres af leasingtager.
2. Ændrer dagsværdien af aktivet sig i løbet af kontraktperioden, skal dette give udslag i den løbende leasingydelse.
3. Det er muligt for leasingtager at fortsætte kontrakten efter det oprindelige udløb til en ydelse, der er markant lavere end markedslejen.

Det er som tidligere nævnt kun finansiel leasing, der er omfattet af renteloftreglerne. Det vil ofte være en subjektiv vurdering, hvorvidt en leasingaftale er operationel leasing eller finansiel leasing efter IAS 17-standarden. Det er aftalens reelle indhold, der er afgørende for, om aftalen skal anses for, at skattesubjektet har lånefinansieret købet af et givet aktivt (finansiel leasing).[920]

Det femte element i beregningen af nettofinansieringsudgifterne er skattesubjektets fortjeneste og udnyttede tab ved salg af aktier, der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, ligeledes indgår de udbytter, skattesubjektet måtte have modtaget fra sådanne aktier. Er summen negativ, idet tabene er større end fortjenesterne det pågældende indkomstår, medregnes denne negative sum ikke i nettofinansieringsudgifterne. Den negative sum fremføres til fremtidige indkomstår, hvor den kan modregnes en i en positiv beregning af skattesubjektets fortjeneste af udbytter eller gevinster på aktier. Et skattesubjekt, der har lagerbeskattede næringsaktier, skal ikke medtage sådanne aktier i beregningen.[921]

Det sjette element – som også er det sidste – i beregningen af nettofinansieringsudgifterne er en undtagelse til de fem foregående elementer. Finansielle indtægter eller udgifter, der indgår i skattesubjektets indkomst, jf. CFC-reglerne, medtages ikke i opgørelsen af skattesubjektets nettofinansieringsomkostninger.

Et moderselskab, hvor der foreligger CFC-forbindelse til datterselskabet, skal medregne den del af datterselskabets indkomst, der modsvarer moderselskabets

---

[919] IAS 17 jf. nr. 11, stk. 1, litra a-c.

[920] Indsigt i årsregnskabsloven : EY's praktiske guide til forståelse af loven. 2018/19 (5. udgave), side 567.

[921] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 4, nr. 5.

ejerandel. Det er både moderselskabets direkte og indirekte ejerandel, der skal medtages i beregningen af, hvor meget af CFC-selskabets indkomst der indgår i moderselskabet.[922].

Ligeledes skal eventuelle skattemæssige reguleringer i forbindelse med genbeskatning ved ophør af international sambeskatning eller ophør af et fast driftssted ikke medregnes i skattesubjektets nettofinansieringsudgifter.[923]

Aktivernes skattemæssige værdi opgøres efter følgende principper til brug for beregning af skattesubjektets renteloft. Det er den skattemæssige værdi ved indkomstårets udløb, der anvendes.[924]

Aktiver, der er afskrivningsberettigede, indgår i beregningen med nedskrevne værdi. De aktiver, der ikke er afskrivningsberettiget medtages til anskaffelsesværdi tillagt eventuelle afholdte udgifter til forbedring af det pågældende aktiv. [925]

Skattesubjekter skal ikke medtage følgende ved opgørelsen af aktiverne: 1) aktier eller andre værdipapirer, der er er omfattet af ABL, 2) Fordringer og finansielle kontrakter omfattet af KGL, 3) præmieobligationer og 4) likvide beholdninger.[926] Ligeledes skal terminskontrakter og lignende medtages, såfremt de er indgået med det formål at sikre skattesubjektets indtjening eller driftsudgifter.[927]

Skattesubjektets igangværende arbejder for fremmed regning, næringsaktiver, varelagere og tilgodehavender fra salg, hvad enten tilgodehavendet stammer fra salg af varer eller tjenesteydelser. Det pågældende aktiv skal kun medtages i beregningen, såfremt dets værdi overstiger værdien af den gæld, der knytter sig til det pågældende

---

[922] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 32, stk. 7.

[923] Lov nr. 426 af 6. juni 2005 – om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove (nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljeprincip i sambeskatningen), jf. § 15, stk. 8 og 9.

[924] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 5, 1. pkt.

[925] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 5, 2. og 3 pkt. .

[926] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 SelskabsskattelovenLovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven", jf. § 11 B, stk. 5, 4. pkt.

[927] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 5, 7 pkt.

aktiv.[928] Det betyder, at skattesubjektet aktiv for aktiv skal tjekke, hvorvidt aktivet indgår i regnskabet med en positiv nettoværdi.

Et fremført underskud fra tidligere år er ligeledes et aktiv for skattesubjektet, idet dette kan modregnes i fremtidige skattepligtige overskud.[929] Det er værd at erindre, at der kan ske fuld modregning af tidligere års underskud op til grænsen på 8.572.500 DKK,[930] hvorefter den resterende skattepligtige indkomst kun kan reduceredes med 60 pct. af tidligere indkomstårs underskud.[931] Der medregnes de underskud, skattesubjektet kan fremføre uden eventuel beskæring efter renteloftsreglen og EBITDA-reglen. EBITDA-reglen bliver i afhandlingen behandlet efter renteloftreglen.[932]

Et skattesubjekt, der har leaset aktiver, skal medregne sådanne aktiver ved opgørelsen af sine aktiver. Modstykket hertil er, at leasinggiver skal holde aktiverne ude af sin beregning.[933] Leasede aktiver opgøres efter den regnskabsmæssige værdi og ikke den skattemæssige værdi som de øvrige aktiver. Ved finansiel leasing mellem to selskaber, der er sambeskattet, hvad enten der er tale om tvungen national eller frivillig international sambeskatning, skal leasingaktivernes skattemæssige værdi anvendes frem for deres regnskabsmæssige værdi.[934]

Skattesubjektet skal ikke medregne aktiver, der beskattes efter reglerne i tonnageskatteloven.[935] Har skattesubjektets udenlandske koncernforbundne enheder indskudt aktiver i skattesubjektet, medregnes sådanne aktiver kun, såfremt de

---

[928] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 5, 5 og 6 pkt.

[929] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 12, stk. 1.

[930] Skatteministeriet den 3. februar 2020: https://www.skm.dk/skattetal/beregning/skatteberegning/beloebsgraenser-i-skattelovgivningen-der-reguleres-efter-personskattelovens-%C2%A7-20-2019-2020

[931] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 12, stk. 2.

[932] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 5, 8. pkt.

[933] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. 11 B, stk. 5, 9. og 10. pkt.

[934] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. 11 B, stk 5, 11. pkt.

[935] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. 11 B, stk. 5, 12. pkt.

forbliver i skattesubjektet i mindst to år. Aktiverne skal dog altid medregnes, såfremt der er tilvalgt international sambeskatning for koncernen.[936]

Skattesubjektets opgjorte aktiver multipliceres med standardrenten. Standardrenten for 2020 er 2,5 pct.[937] Standardrenten beregnes som et simpelt gennemsnit af den kassekreditrente for ikke finansielle selskaber, som Danmarks Nationalbank har beregnet for månederne juli, august og september, forud for det kommende indkomstår.[938] Nationalbanken opgør den månedlige kassekreditrente for ikke finansielle selskaber med 2 decimaler, hvorimod standardrenten opgøres med 1 decimal. Standardrenten skal senest offentliggøres den 15. december i året forud for det indkomstår, der følger kalenderåret.[939]

Et skattesubjekt, der har blandede aktiviteter omfattet af SEL og tonnageskatteloven, skal foretage en forholdsmæssig beregning af, hvor meget af dets aktiver der indgår i beskatning efter reglerne i SEL. Reglerne om renteloft gælder kun for aktiviteter, der beskattes med selskabsskat. Der foretages ligeledes en forholdsmæssig reduktion af minimumsbeløbet på 21,3 mio. DKK.[940] Der skal ligeledes fortages en forholdsmæssig reduktion, hvis selskabet ikke er skattepligtigt i hele indkomståret. De opgjorte aktiver reduceres forholdsmæssigt med den andel af indkomståret, hvori skattesubjektet er skattepligtigt. Der foretages ligeledes en reduktion af grundbeløbet med samme forholdstal.[941]

Selskaber, der indgår i en sambeskatningskreds, uanset om der er tale om tvungen national sambeskatning eller frivillig international sambeskatning, skal opgøre koncernens samlede nettofinansieringsudgifter. Ligeledes gælder minimumsgrænsen på 21, mio. DKK for hele koncernen på tværs af alle selskaber. Indgår der i koncernen selskaber, der er omfattet af tonnageskatteloven foretages der som nævnt ovenfor en forholdsmæssig beregning, således det kun er koncerns aktiviteter, der er omfattet af SEL, der indgår i beregningen. Har koncernen selskaber, der ikke har været en del af sambeskatningskredsen i hele indkomståret, medgår sådanne selskabers aktiver og

---

[936] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. 11 B, stk. 5, 13. og 14. pkt.

[937] SKM 2019.609 SKTST – standardrenten i henhold til selskabsskattelovens § 11 B, stk. 2 for 2020.

[938] Det falder uden for denne afhandlings emne at undersøge hvilke elementer, der anvendes af Danmarks National ved beregningen af den nævnte rente.

[939] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B. stk. 2.

[940] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 3.

[941] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 7.

nettofinansieringsudgifter med den forholdsmæssige andel af året, hvor selskaberne har været en del af sambeskatningskredsen.[942]

En koncern, der rammer renteloftet og dermed ikke har fradrag for alle renterne, skal fordele beskæringen forholdsmæssigt mellem koncernens selskaber. Fordelingen af rentebeskæringen mellem koncernselskaberne fordeles forholdsmæssigt efter, hvor meget af det enkelte koncernselskabs nettofinansieringsudgifter der ikke beskæres. Der ses i denne henseende bort fra nettokurstab.[943]

Der er forskellige muligheder for at fremføre eventuelle beskårne finansieringsudgifter. Hovedreglen er, at beskårne finansieringsudgifter fortabes og ikke kan fremføres. Dette gælder dog ikke: 1) nettokurstab på gæld og finansielle kontrakter, der er omfattet af KGL, idet beskårne nettokurstab kan fradrages i fremtidige kursgevinster på gæld og finansielle kontrakter, de følgende tre indkomstår, 2) beskårne urealiserede gevinster på en renteswap med sikkerhed i fast ejendom kan fremføres i kontraktens løbetid til modregning i både realiserede og urealiserede gevinster.[944]

Det er de ældste kurstab, der anvendes først. I de tilfælde, hvor det er en koncern, der har fået beskåret nettofinansieringsudgifterne, fremføres saldo samlet af administrationsselskabet. Sker der en ophørsspaltning af administrationsselskabet, fordeles de fremførebare kurstab forholdsmæssigt efter den skattemæssige værdi af aktiverne i de modtagne selskaber. Beskårne urealiserede kurstab på en renteswap kan fremføres af det selskab, der har indgået renteswappen, såfremt dette udtræder af sambeskatningen.[945]

Reglerne vedrørende renteloftet gælder ikke for livsforsikringsselskaber. Et livsforsikringsselskab kan, hvis det er administrationsselskab for en sambeskatningskreds, fremføre eventuelle beskårne kurstab. Livsforsikringsselskabet kan ikke selv anvende de fremførebare kurstab til modregning i egne kursgevinster.[946]

---

[942] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk 8, 1-3 pkt.

[943] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 8, 4 pkt.

[944] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 B, stk. 10, 1.-2. pkt.

[945] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. 11 B, stk. 10, 3.-5. pkt.

[946] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. 11 B, stk. 11.

6.5.3 EBITDA-REGLEN

EBITDA-reglen er relativt ny, idet den har virkning for indkomstår, der blev påbegyndt den 1. januar 2019 eller senere.[947] Reglen afløste den tidligere EBIT-regel, der blev vedtaget i 2007.[948] EBITDA-reglen har den konsekvens, at selskaber, foreninger, fonde[949] og skattesubjekter, der beskattes efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4,[950] maksimalt kan eliminere den skattepligtige indkomst med 30 pct. af EBITDA med overstigende låneomkostninger.[951] Skattesubjektet kan altid fradrage låneomkostninger for 22.313.400 DKK i selskabets skattepligtige indkomst.[952]

Selskabets skattepligtige indkomst og de overstigende låneomkostninger korrigeres for nettokurstab, der ikke er beskåret efter renteloft reglen i SEL § 11 B. Såfremt der sker fremførelse af nettokurstabet, der er beskåret, jf. SEL § 11 B, skal der kun foretages korrektion i det indkomstår, hvor nettokurstabet opstår.[953]

EBITDA-reglen i SEL § 11 C er en implementering af det 1. skatteundgåelsesdirektiv fra juni 2016.[954] Der henvises til afsnit 2.4.2 for baggrunden for indførelsen af direktivet.

---

[947] Lov 27-12-2018 nr. 1726 – om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundene foretagenders overskud, momsloven og forskellige andre love, jf. § 9.

[948] Lov 2007-06-06 nr. 540 – om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.), jf. § 1, stk. 1, nr. 5.

[949] EBITDA-reglen finder kun anvendelse på fonde, der er skattepligtige efter fondsbeskatningslovens § 1. Det vil i hovedtræk sige: 1) erhvervsdrivende fonde og 2) arbejdsgiverforeninger og fagforeninger samt lignende organisationer. Denne grænsedragning undersøges ikke yderligere i denne afhandling, idet CCTB-direktivet ikke finder anvendelse på fonde.

[950] CCTB-direktivet omfatter kun aktieselskaber og anpartsselskaber, der er skattepligtige efter selskabsskatteloven. Det er derfor ikke relevant i denne afhandling at undersøge, hvilke former for aktiviteter der er underlagt kulbrinteskatteloven.

[951] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 1.

[952] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 2.

[953] SKM.2019.615.SKTST – Styresignal om rentefradragsbegrænsningsreglerne.

[954] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.

Ændring af renteloftsbegrænsningen fra EBIT til EBITDA er i udgangspunktet gunstigt for selskaber med mange afskrivningsberettigede aktiver,[955] idet forskellen mellem EBIT og EBITDA hovedsageligt er afskrivninger.

Der anvendes i EBITDA-reglen nogle af de samme definitioner som i renteloft-reglen. Der er en del ligheder, men der er ligeledes forskelle. Det kan derfor ikke undgås, at der i det følgende vil være nogle gentagelser fra det foregående kapitel.

Har skattesubjektet aktiviteter, hvor beskatningen opgøres efter reglerne i tonnagebeskatningsloven eller beskatningsperioden er mindre end 12 måneder, skal der beregnes en forholdsmæssig andel af minimumsfradragsbeløbet på 22.313.400 DKK. Der foretages ligeledes en forholdsmæssig beregning, såfremt indkomståret er længere end 12 måneder.[956]

Overstigende låneomkostninger består for størstedelen af nettofinansieringsudgifter, der er redegjort for i afsnit 6.5.2 vedrørende renteloftreglen. Følgende to elementer fra nettofinansieringsudgifterne medgår ikke i beregningen af overstigende låneomkostninger: 1) Skattepligtig fortjeneste og tab ved afståelse af aktier, der er omfattet af ABL, og 2) finansieringsindtægter og -udgifter, der er omfattet af CFC-reglerne som nævnt i afsnittet vedrørende renteloftet. Yderligere gælder det, at heller ikke finansieringsindtægter eller finansieringsudgifter ved genbeskatning i forbindelse med ophør af et udenlandsk datterselskab eller fast driftssted skal medtages i opgørelsen af overstigende låneomkostninger.[957]

Et skattesubjekt, der har måttet foretage en beskæring af overstigende renteudgifter, har mulighed for at fremføre de beskårede overstigende renteudgifter til senere indkomstår. Beskårne overstigende renteudgifter kan maksimalt fremføres i fem indkomstår.[958]

Skattesubjekter, der er omfattet af tvungen national sambeskatning eller har tilvalgt frivilligt international sambeskatning, opgør samlet for sambeskatningskredsen: 1) den skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger, 2) overstigende låneomkostninger og 3) afskrivninger. Minimumsbeløbet på 22.313.400 DKK gælder for hele sambeskatningskredsen. Overstiger sambeskatningskredsens låneomkostninger minimumsbeløbet, foretages der en forholdsmæssig fordeling af beskæringen blandt skattesubjekterne i sambeskatningskredsen. Kan et skattesubjekt i sambeskatningskredsen ikke kan udnytte den tildelte fradragsbeskæring, fordeles en

---

[955] Kim W. Andersen i SPO.2019.1 - EBITDA-reglen.

[956] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 2.

[957] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 3.

[958] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. 11 C, stk. 4 og 5.

eventuel rest forholdsmæssigt blandt de øvrige skattesubjekter i sambeskatningskredsen. De overstigende låneomkostninger, som sambeskatningskredsen ikke har opnået fradrag for, fremføres samlet af administrationsselskabet. Dette gælder ligeledes eventuel uudnyttet rentefradragskapacitet. Foretages der spaltning af administrationsselskabet, fordeles eventuelle uudnyttede overstigende låneomkostninger eller uudnyttet rentefradragskapacitet blandt skattesubjekterne i sambeskatningskredsen forholdsmæssigt i forhold til den skattemæssige værdi i de modtagne selskaber.[959]

Hvis der sker en ændring i sambeskatningskredsen, men administrationsselskabet forbliver det samme forbliver de fremførebare overstigende låneomkostninger hos administrationsselskabet og skal således ikke omfordeles.[960]

Det er muligt for selskaber, der skatteretligt indgår i en koncern, at beregne et alternativ til 30 pct.-grænsen. Denne alternative grænse for, hvor meget et koncernselskab kan reducere EBITDA-resultatet, fremkommer ved at dividere *koncernens samlede nettofinansieringsudgifter* med *koncernens EBITDA-resultat*. Denne beregning kan kun foretages, såfremt det er koncernens konsoliderede årsregnskab, der anvendes.[961] Koncernregnskabet skal enten være udarbejdet efter reglerne i årsregnskabsloven, IFRS eller andre internationale regnskabsstandarder, som EU-Kommissionen har vurderet, er ligeværdige hermed.[962] Det er yderligere et krav, at det konsoliderede regnskab er revideret af godkendte revisorer, jf. lovgivningen i den stat, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende. Der skal for selskaber, der kun indgår i en del af koncernen i det pågældende indkomstår, ske en forholdsmæssig reduktion, ligeledes skal det pågældende selskab anvende 30 pct.-grænsen for den del af indkomståret, hvor det ikke er koncernforbundet.[963]

Denne mulighed for, at koncerner kan foretage en egen beregning af koncernens nettofinansieringsudgifter af EBITDA-resultatet, er kun relevant, når koncernens nettofinansieringsudgifter er højere end 30 pct. af det konsoliderede koncern-EBITDA-resultat.

Det forhold, at beregningen foretages på baggrund af det konsoliderede koncernregnskab, betyder, at interne finansieringsudgifter bliver elimineret.[964] Reglen

---

[959] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 6.

[960] SKM.2012.419.SR – EBIT-saldo når sambeskatningskreds ændres.

[961] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 7.

[962] Lovbekendtgørelse 2019-08-08 nr. 838 Årsregnskabsloven, jf. § 112, stk. 2, nr. 2.

[963] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. 11 C, stk. 7.

[964] Lovbekendtgørelse 2019-08-08 nr. 838 Årsregnskabsloven, jf. § 120, stk. 1, nr. 2.

sikrer, at det er muligt for koncerner med høj fremmedfinansiering i alle koncernselskaber at fradrage finansieringsudgifterne, idet disse betales til tredjemand og dermed ikke anvendes til at flytte overskuddet til et land med en lavere selskabsskattesats.

EBITDA-reglen finder ikke anvendelse på finansielle selskaber.[965] Det er ikke i SEL defineret, hvad et finansielt selskab er i henhold til EBITDA-reglen, idet der i stedet henvises til det 1. skatteundgåelsesdirektiv.[966]

Et finansielt selskab kan være et af følgende: 1) kreditinstitut, 2) investeringsselskab, 3) forvalter af alternative investeringsfonde, 4) administrationsselskab for et institut for kollektiv investering i værdipapirer, 5) forsikringsselskab, 6) genforsikringsselskab, 7) en arbejdsmarkedsrelateret pensionskasse, 8) Pensionsinstitutter, der forvalter pensionsordninger, der anses for sociale sikringsordninger, 9) en alternativ investeringsfond (AIF), der forvaltes af en forvalter af alternative investeringsfonde, 10) et investeringsinstitut, 11) en centralmodpart og 12) en værdipapircentral.[967]

De nævnte finansielle selskaber udøver alle en form for virksomhed, der kræver tilladelse af Finanstilsynet, og det bør derfor ikke i praksis give anledning til tvivl, om et skattesubjekt er omfattet af undtagelsen vedrørende finansielle selskaber i forhold til EBITDA-reglen.

Et af de førnævnte finansielle selskaber kan, hvis det er et administrationsselskab, fremføre beskårne låneomkostninger og uudnyttet rentefradragskapacitet for den del af koncernens skattesubjekter, der ikke er finansielle selskaber. Har koncernen beskårne låneomkostninger, kan dette ikke modregnes i det finansielle selskabs indkomst.[968] Dette er den naturlige konsekvens af reglen om, at finansielle selskaber ikke er omfattet af EBITDA-reglen.

Det er muligt for koncerner, der er omfattet af SEL § 31 C, at hele koncernen inklusiv finansielle selskaber skal være omfattet af EBITDA-reglen. Et sådant tilvalg af EBITDA-reglen er bindende for en 10-årig periode fra det indkomstår, hvor det

---

[965] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 8, 1. pkt.

[966] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.

[967] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, jf. art. 2, stk. 1, nr. 5, litra a-i.

[968] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 8.

foretages. Koncernen skal ved udløbet af 10-årsperioden positivt tilvælge, om den ønsker en ny 10-årig periode, hvor koncernen samlet anvender EBITDA-reglen på både finansielle og ikke finansielle selskaber. Også et eventuelt fravalg af, at hele koncernen skal anvende EBITDA-reglen på finansielle og ikke finansielle selskaber, er bindende i 10 år.[969]

Det forhold, at et til- eller fravalg er bindende for koncernen i 10 år, sikrer for myndighederne, at koncernen ikke har mulighed for at vælge den – for selskabet – optimale løsning år for år. Denne bindingsperiode på 10 år kendes ligeledes fra muligheden for tilvalget af frivillig international sambeskatning. Myndighederne tillader med valgmulighederne både inden for sambeskatning og EBITDA-reglen, at en koncern foretager skatteoptimering, men det skal blot ikke være fra år til år. En koncern må frivilligt vælge, hvilket skattemæssigt regime den ønsker at følge, men tilvalget eller fravalget er bindende.

Sluttelig skal det nævnes, at livsforsikringsselskaber ikke har mulighed for at anvende koncernreglen, hvor koncernen beregner en fradragsprocent på baggrund af det konsoliderede resultat for koncernen.[970]

6.6 FORSØGS- OG FORSKNINGSOMKOSTNINGER – SKATTEKREDIT

Formålet med afhandlingen er, som tidligere nævnt, at udarbejde en komparativ analyse mellem bestemmelserne i statsskatteloven og CCTB-direktivet. De pågældende bestemmelser regulerer ikke én til én de samme områder. Formålet med dette afsnit er at gennemgå reglerne i LL §§ 8B og 8X.

6.6.1 FORSØGS- OG FORSKNINGSOMKOSTNINGER I DANSK SKATTERET

Udgangspunktet, jf. SL § 6 er, at der kun er fradragsret for udgifter, der knytter sig til indkomsterhvervelsen i det pågældende år. *Kjeld Hemmingsen* argumenterer for, som nævnt i afsnit 6.2.1, at den tidsmæssige forbindelse til, at udgiften vedrører indtjeningen i det samme indkomstår, reelt ikke længere er gældende.

I forhold til LL § 8B, der blev indført i 1973,[971] er det muligt for erhvervsdrivende at fradrage omkostninger til forsknings- og udviklingsomkostninger i det år, hvor den

[969] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 8.

[970] Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven, jf. § 11 C, stk. 8, sidste pkt.

[971] Lov nr. 184 af 30. marts 1973 om ændring af ligningsloven, statsskatteloven, afskrivningsloven og investeringsfondsloven, jf. § 1, stk. 1, nr. 1.

pågældende omkostning er afholdt, selvom omkostningen vedrører én mulig fremtidig indtjening.[972] Hvis ikke skattesubjektet ønsker at fradrage omkostningerne til forskning og udvikling i det år, hvor omkostningen er afholdt, kan skattesubjektet afskrive beløbet over en femårig periode, med lige store beløb hvert år dvs. lineære afskrivninger. Dette gør sig ligeledes gældende med udgifter, der er afholdt til grundforskning, der er afholdt af en igangværende erhvervsvirksomhed.[973]

Er udgifterne afholdt, før der er etableret en erhvervsvirksomhed, kan omkostningerne først fradrages i det indkomstår, hvor det pågældende erhverv er påbegyndt. Dette gælder ikke for Aktie- eller anpartsselskaber. Det er muligt at opnå tilladelse fra Skat til, at skattesubjektet fradrager eller afskriver omkostningerne før, at det pågældende erhverv er påbegyndt.[974] Det fremgår af *juridisk vejledning*, at skattestyrelsen ligeledes anser det for muligt at kombinere de to metoder, således der fratrækkes én del af de afholdte omkostninger i det indkomstår, hvor udgiften er afholdt, mens resten af beløbet afskrives over femårig periode.[975]

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen i LL § 8 B, at fradragsretten omfatter det udviklingsarbejde, der har en tilknytning til erhvervsvirksomheden. Udviklingsarbejdet skal frembringe ny viden. Dette kan f.eks. være væsentligt forbedrede materialer, produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser. Ligeledes er forskning, der har til formål at opnå ny videnskabelig eller teknisk viden og forståelse i forhold til praktiske mål og anvendelser. Dette er i forarbejderne benævnt *den anvendte forskning*.[976]

Det fremgår yderligere af forarbejderne, at *grundforskning* oprindeligt ikke var omfattet af fradragsrettet i LL § 8 B. Grundforskning er originale undersøgelser, der har til formål at opnå ny videnskabelig viden og forståelse uden, undersøgelserne er rettet mod praktiske mål eller anvendelser. Det fremgår ligeledes af forarbejderne, at det kan være svært at adskille *den anvendte forskning* og *grundforskning* fra hinanden,

---

[972] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 B, stk. 1

[973] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 B, stk. 1

[974] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 B, stk. 1

[975] Juridisk vejledning 2020-2 C.C.2.2.2.20.

[976] Lovforslag nr. 95 1973 Bemærkninger til lovforslaget §1, nr. 1.

idet grænserne er flydende.[977] G*rundforskning* blev i 1987[978] omfattet af LL § 8 B med virkning fra og med indkomståret 1988.[979] skattesubjektet har dermed mulighed for frit at vælge, hvad det vil forske i, idet det med tilføjelsen i 1987 ikke længere er et krav, at forskningen skal have tilknytning til det eksisterende erhverv og grundforskningen kan derfor ende med, at skattesubjektet ikke kan anvende det i den eksisterende erhvervsvirksomhed.[980]

Skattestyrelsen har i juridisk vejledning oplistet tre betingelser, der skal være opfyldt førend, at et projekt er omfattet af LL § 8 B. De tre betingelser er:[981]

For det første skal der være et nyhedselement i det pågældende projekt. Dette skal vurderes i forhold til, hvad det aktuelle vidensniveau inden for det pågældende område er i den branche som virksomheden arbejder indenfor. Det forhold, at nyhedselementet skal vurderes i forhold til det aktuelle vidensniveau sikre, at der kun gives fradrag for omkostninger, der reelt resulterer i ny viden på baggrund af den udførte forskning. Dermed er ”reverse engineering” f.eks. ikke omfattet, idet dette ikke er forskning i ny viden.

For det andet skal projektet for at være omfattet af reglerne i LL § 8 B indeholde et element af kreativitet. Dette krav skyldes, at der skal være elementer i projektet, der ikke er en del af det eksisterende vidensniveau inden for det pågældende område.

For det tredje skal der være et usikkerhedsmoment. Denne usikkerhed kan f.eks. være vedrørende omkostningerne, tidshorisonten eller muligheden for at gennemføre projektet.

Det fremgår ligeledes, at udgangspunktet er, at rutinemæssig aktivitet ikke er omfattet, men nye metoder til at udføre gængse opgaver, hvor der anvendes allerede tilgængelig viden, kan være omfattet af LL § 8 B efter en konkret vurdering. Det er dog ikke nærmere defineret i juridisk vejledning, hvad der f.eks. er omfattet, hvorfor det givetvis vil være fornuftig for et skattesubjekt, at indhente et bindende svar, såfremt forskningen vedrører nye metoder.

---

[977] Lovforslag nr. 95 1973 Bemærkninger til lovforslaget §1, nr. 1.

[978] Lov nr. 835 af 18. december 1987 om ændring af ligningsloven (Forbedring af konkurrenceevnen)

[979] Lov nr. 835 af 18. december 1987 om ændring af ligningsloven (Forbedring af konkurrenceevnen), jf. § 2, stk. 2.

[980] Mette Klingsten & Henrik Peytz, Ligningsloven med kommentarer, 1. udgave, side 304.

[981] Juridisk vejledning 2020-2 C.C.2.2.2.20.

6.6.2 EFTERFORSKNING AF RÅSTOFFER

Hvis et skattesubjekt har udgifter vedrørende efterforskning af råstoffer, der har tilknytning til skattesubjektets erhverv, er det muligt at fradrage sådanne omkostninger, jf. LL § 8 B, stk. 2. Har skattesubjektet afholdt omkostningerne inden påbegyndelsen af den erhvervsmæssige virksomhed afskrives omkostningerne over en 5-årig periode med lige store beløb hvert år dvs. lineære afskrivninger.

Udgangspunktet i LL § 8 B, stk. 1 er, at skattesubjektet har valgfrihed i forhold til, om de afholdte omkostningerne fradrages i det pågældende skatteår, lineære afskrivninger over fem år eller en kombination af de to foranstående muligheder. I forhold til omkostninger afholdt til efterforskning af råstoffer gælder det, at sådanne omkostninger skal afskrives over en 5-årig periode, hvis omkostningerne overstiger 30 pct. af skattesubjektets overskud det indkomstår, hvor omkostningerne er afholdt.

Ved beregningen af, hvorvidt de pågældende omkostninger udgør mere eller mindre end 30 pct. af skattesubjektets overskud i det pågældende indkomstår skal der korrigeres for nogle få forhold: de afholdte udgifter til efterforskning efter råstoffer skal ikke indgå i beregningen, derimod skal renteudgifter og valutakurstab tillægges og rente- og udbytte indtægter fradrages, samt valutakursgevinster, der indgår i opgørelsen af skattesubjektet skattepligtige indkomst i det pågældende indkomstår.[982]

Drives den pågældende erhvervsmæssige virksomhed i et interessentskab, skal det for hver enkelt interessent vurderes, hvorvidt grænsen på 30 pct. er overskredet eller ej.[983]

Det er ligeledes vedrørende efterforskning af råstoffer muligt at fremrykke fradrags- eller afskrivningstidspunktet til før påbegyndelsen af den erhvervsmæssige virksomhed, jf. LL § 8, stk. 2.

De omkostninger skattesubjektet har haft til anskaffelse af maskiner, inventar, skibe, fast ejendom og lignende driftsmidler kan ikke fradrages efter bestemmelserne i LL § 8 B, men skal fradrages eller afskrives efter reglerne i afskrivningsloven.[984]

---

[982] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 B, stk. 2.

[983] Henrik Peytz, Ligningsloven med kommentarer, 2. udgave, Bind 1, side 827 ff.

[984] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 B, stk. 3.

6.6.3 FORHØJET AFSKRIVNINGSGRUNDLAG

LL § 8 B fik tilføjet et stk. 4 med ikrafttrædelse den 1. juli 2018 og virkning fra indkomståret 2018.[985] Det fremgår i bemærkningerne til lovforslaget, at den forhøjede fradragssats' formål er, at virksomhederne skal have et yderligere incitament til at investere i forskning og udvikling, idet dette giver samfundsmæssige gevinster.[986]

Den forhøjede fradragssats vedrører kun forskning og udvikling efter LL § 8 B, stk. 1 og ikke efterforskning efter råstoffer, jf. LL § 8 B, stk. 2. Der ændres ikke på typen af fradragsberettigede omkostninger, hvorved lovændringen ikke udvider eller indskrænker beskatningsgrundlaget, men giver mulighed for, at forhøje fradragsprocenten.[987] Dette minder om det forhøjede afskrivningsgrundlag, der blev indført i 2013 ved køb af nye driftsmidler. Dengang blev afskrivningsgrundlaget forhøjet med 15 pct., hvis lovens betingelser var opfyldt. Formålet var, at fremrykke investeringer, således private investeringer kunne understøtte vækst og beskæftigelse[988]

Et skattesubjekt, der har en medarbejder, der både arbejder med projekter, der er omfattet af LL § 8 B, stk. 1 og projekter, der ikke er omfattet af LL § 8 B, stk. 1 kan, hvis der er sket korrekt kontering, således opnå et forhøjet fradrag af den del af lønnen, der vedrører projekter omfattet af LL § 8 B, stk. 1. Ligeledes vil det være muligt at få udbetalt skatteværdien af de afholdte lønkroner til LL § 8 B, stk. 1 projekterne efter reglerne om skattekredit i LL § 8 X.[989] LL § 8 X behandles i afsnit 6.6.4.

Det forhøjede fradrag for forskning og udvikling giver mulighed for at fradrage med ekstra 1,5 pct. i 2018 og 2019. I 2020 udgør ekstra fradraget 3 pct. og i årene 2021 og 2022 er det muligt at fradrage 5 pct. ekstra af de afholdte omkostninger. I perioden 2023 til og med indkomståret 2025 kan der fradrages 8 pct. ekstra og fra 2026 og frem

---

[985] Lov nr. 722 af 8. juni 2018 om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven (Højere skattefradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed), jf. § 3.

[986] L 227, samling (2017/2018) Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven. (Højere skattefradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed)., jf. bemærkninger til lovforslaget, nr. 2.

[987] L 227 2017/18 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven. (Højere skattefradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed)., jf. Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, jf. til § 2, nr. 1.

[988] L 192 2011/12 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven (forhøjelse af afskrivningsgrundlaget for investeringer i nye driftsmidler), jf. lovforslagets almindelige bemærkninger, nr. 2.

[989] Flemming N. Mortensen og Susanne H. Rasmussen i SR 2018.391 Skattemæssig behandling af forsøgs- og forskningsudgifter.

er det muligt for skattesubjekter, der har afholdt omkostninger til forskning og udvikling, der er omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1 at fradrage 10 pct. yderligere end, hvad der er afholdt omkostninger for.[990]

Ovenstående fradragssatser var det oprindelige udgangspunkt ved vedtagelsen af LL § 8 B, stk. 4. I sommeren 2020 blev det vedtaget en række partier[991] i folketinget, at i indkomstårene 2020 og 2021 er det beregnede ekstrafradrag efter reglerne i LL § 8 B, stk. 4 yderligere forhøjet med hhv. 27 pct. i indkomståret 2020, og 25 pct. i indkomståret 2021, således det samlede fradrag for de omfattede forskning og udviklingsomkostninger i de to pågældende år er 130 pct.[992] Dette ekstra forhøjede fradrag på i alt 130 pct. af de afholdte omkostninger til forskning og udvikling i 2020 og 2021 er beløbsbegrænset, således det i 2020 kun gælder optil afholdte forskning og udviklingsomkostninger for i alt 845 mio. kr. og i 2021 er beløbsbegrænsningen 910 mio. kr.[993]

Beløbsgrænserne på hhv. 845 mio. kr. og 910 mio. kr. gælder for hele sambeskatningskredsen, hvad enten det er nationalsambeskatning efter reglerne i SEL § 31 eller international sambeskatning efter reglerne i SEL § 31 A. der skal foretages en forholdsmæssig fordeling beløbet i de sambeskattede selskaber i forhold til det enkelte selskabs afholdte forskning- og udviklingsomkostninger sammenholdt med sambeskatningskredsens samlede afholdte udgifter omfattet af LL § 8 B, stk. 1.[994]

Det fremgår af lovforslaget, at baggrunden for dette ekstra forhøjede beregnede fradrag er, at danske virksomheder stadig har et incitament til at udvikle og udnytte

---

[990] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 B, stk. 4.

[991] Disse partier var: Socialdemokratiet, Venstre, Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti, Enhedslisten, Det Konservative Folkeparti og Alternativet. Ved den endelige vedtagelse den 21. december 2020 var det et enigt Folketing, der stemte for lovforslaget.

[992] L 30 (behandlet som L30 A) 2020/21 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven. (Midlertidig forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed og af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger samt selskabsskattefritagelse af Fonden), jf. bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser § 2, stk. 1, nr. 1.

[993] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 B, stk. 4.

[994] L 30 (behandlet som L30 A) 2020/21 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven. (Midlertidig forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed og af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger samt selskabsskattefritagelse af Fonden), jf. bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser § 2, stk. 1, nr. 1.

nye innovative løsninger, der kan bidrage til at styrke danske virksomheders konkurrencemuligheder internationalt.[995] Dette ekstra forhøjede beregnede fradrag har baggrund i, at udbruddet af covid-19 i foråret 2020, hvor lovgivningsmagten med det pågældende lovforslag har til hensigt at afdæmpe de økonomiske konsekvenser af udbruddet, således risikoen for tab af arbejdspladser, velstand og velfærd reduceres.[996]

Ovenstående viser, at skattereglerne forsøges anvendt til andet end blot at sikre et provenu til staten, idet baggrunden for det ekstra forhøjede fradrag, samt det normale ekstrafradrag er at sikre danske virksomheders konkurrencemuligheder internationalt.

Retskildehierarkiet skatteretligt er Grundlovens § 43, derefter SL §§ 4, 5 og 6 og herefter den resterende skattelovgivning. De teoretiske omkostningsbegreber gennemgået i afsnit 6.2.1 omhandler faktiske afholdte omkostninger. Der er ingen af de pågældende omkostningsbegreber, der forholder sig til, hvad en forhøjelse af fradragsretten betyder i forhold til SL § 6.

Der gives med det forhøjede, hvad enten det er det oprindelige udgangspunkt eller det ekstra forhøjede i 2020 og 2021 et fradrag, der er højere end de faktiske afholdte omkostninger. Omkostningen skattesubjektet har afholdt til forskning- og udvikling er omfattet af *det strukturelle omkostningsbegreb*, idet der ikke er en tidsmæssig tilknytning mellem afholdelse af omkostningen og den (forhåbentlig) fremtidige indtægt.

Der kan fremføres det synspunkt, at det beregnede ekstra fradrag *ikke* er omfattet af ordlyden i SL § 6, stk. 1, litra a, idet det er svært at argumentere for, at dette beregnede beløb er en driftsomkostning, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Ligningsloven anvendes blandt andet til at udvide og indskrænke fradragsretten i forhold SL § 6, men dette vedrører normalt omkostninger, der er afholdt af skattesubjektet. Hvilket var det oprindelige udgangspunkt ved indførelsen af LL § 8 B i 1973. Modsat kan der argumenteres for, at det ikke af SL § 6 fremgår med hvilken fradragsprocent, at omkostningerne, der er afholdt skal fradrages i den skattepligtige indkomst.

---

[995] L 30 (behandlet som L30 A) 2020/21 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven. (Midlertidig forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed og af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger samt selskabsskattefritagelse af Fonden), jf. bemærkninger til lovforslaget nr. 1.1.

[996] L 30 (behandlet som L30 A) 2020/21 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven. (Midlertidig forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed og af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger samt selskabsskattefritagelse af Fonden), jf. bemærkninger til lovforslaget nr. 1.

6.6.4 SKATTEKREDIT

Muligheden for skattekredit blev indført med virkning fra indkomståret 2012.[997] Bestemmelsen i LL § 8 X giver mulighed for, at virksomheder, der har afholdt omkostninger til udvikling og forskning kan få udbetalt skatteværdien af de afholdte omkostninger, hvis opgørelsen af den skattepligtige indkomst udviser et underskud.[998]

Det er skattesubjektet selv, der skal anmode Skat om at udbetale skatteværdien af de afholdte omkostninger, hvis skattesubjektet har et underskud det pågældende år. Der er to begrænsninger, idet der 1) højst kan udbetales skatteværdien af de afholdte omkostninger, der er omfattet af LL § 8 B, stk. 1 og 2) der er en beløbsgrænse således, at det maksimalt er skatteværdi af 25 mio. kr. der kan udbetales. De omkostninger, hvor reglerne om skattekredit anvendes skal ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. [999] Dette sikre, at denne del af underskuddet ikke kan anvendes til modregning i senere indkomstår.[1000]

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at formålet er at understøtte vækst, forskning og udvikling i erhvervslivet. Reglen er ikke kun møntet på nystartede virksomheder, men det fremgår af lovforslaget, at det ofte er i de første år, at nye vækstsvirksomheder har brug for likviditet. Det anføres yderligere, at en forudsætning herfor er, at der tilføres kapital til virksomheder, der endnu ikke har opnået overskud.[1001] Endelig benævnes en skattekredit som en slag lån, der tilbagebetales når, at skattesubjektet opnår et skattepligtigt overskud.[1002]

I den oprindelige vedtagne formulering af LL § 8 X, var maksimalbeløbet, der kunne udbetales 1,25 mio. kr. svarende til skatteværdien af 5 mio. kr., idet selskabsskatteprocent dengang var 25 pct.[1003] Udbetalingen af skattekreditten sker på

---

[997] Lov nr. 1379 af 28. december 2011 om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), jf. § 2, stk. 2.

[998] Kim Wind Andersen i SPO 2012.103 -Underskud, der kan veksles til kontanter

[999] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 X, stk. 1.

[1000] Henrik Peytz, Ligningsloven med kommentarer, 2. udgave, Bind 1, side 982.

[1001] L 29 2011/12 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), jf. almindelige bemærkninger nr. 2.

[1002] L 29 2011/12 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), jf. almindelige bemærkninger nr. 1.

[1003] L 29 2011/12 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter) vedtaget af folketinget ved 3. behandling den 21. december 2011, jf. § 1, stk. 1, nr. 1.

samme tidspunkt som overskydende skat for det pågældende indkomstår.[1004] Den oprindelige beløbsgrænse blev ændret med virkning fra indkomståret 2015, således det er muligt at få udbetalt skatteværdien af 25 mio. kr. dvs. med den nuværende skattesats 5,5 mio. kr.[1005]

Formålet med skattekreditordningen i LL § 8 X var at skabe vækst og forskning m.v., henset til dette formål virker det fornuftigt at lovgivningsmagten hævede beløbsgrænsen fra 5 til 25 mio. kr. Det bør dog erindres, at skattesubjektet har afholdt omkostninger for 25 mio., hvoraf der, hvis indkomståret følger kalenderåret 11 måneder senere udbetales 5,5 mio. kr. dvs. der er stadigvæk et negativt likviditetstræk på 19,5 mio. kr. set over en 23 måneders periode, hvoraf den positive likviditet først kommer i den sidste måned. Hvis det pågældende indkomstår ses som en isoleret periode.

Hvis det antages, at skattesubjektet fortsætter med at have tilsvarende forsknings- og udviklingsomkostninger i det efterfølgende år og omkostningerne er jævnt fordelt over året har dermed minimum haft 2,08 mio. kr. i omkostninger pr. måned. Hvis dette fortsætter og dermed ligeledes gælder det efterfølgende indkomstår, vil der være afholdt omkostninger for 22 2/3-del måned[1006], hvilket svarer til 47,14 mio. kr. hvorefter der som nævnt udbetales 5,5 mio. kr. Dermed har det pågældende skattesubjekt stadig et finansieringsbehov på 41,64 mio. kr. i den pågældende periode.

Det er ikke en del af denne afhandling at vurdere, om skattekreditordningen reelt gør en forskel i erhvervslivet, men upåagtet muligheden for at få udbetalt skatteværdien af de omkostninger, der er omfattet af LL § 8 B vil der stadig være et finansieringsbehov for skattesubjektet. I ovenstående eksempel modsvarer den ubetalte skattekredit 2,6 måneders drift.

Skattesubjekter, der indgår i en sambeskatningskreds anses for en samlet enhed i forhold til anvendelsen af skattekreditordningen i LL § 8 X. ’Det er sambeskatningskredsen administrationsselskab, der forestår ansøgningen til myndighederne vedrørende udbetalingen. Administration selskabet ligeledes fordele

---

[1004] L 29 2011/12 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), jf. bemærkninger til lovforslaget enkelte bestemmelser til § 2, stk.2.

[1005] L 216 2012/13 Forslag til lov om ændring af ligningsloven og kildeskatteloven. (Genindførelse og udvidelse af boligjobordningen og udvidelse af ordningen om skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), jf. §§ 1, stk. 1, nr. 10 og 3, stk. 4.

[1006] Det forudsættes af selskabsskatten afregnes den 20. november i året efter udløbet af det pågældende indkomstår.

beløbet forholdsmæssigt mellem de selskaber, hvor underskuddet minimeres på baggrund af anvendelsen af skattekreditordningen.[1007]

Det forhold, at skattekreditordningen skal anvendes på sambeskatningsniveau i stedet for på hvert enkelt selskaber betyder, at der kun kan ske anvendelse af bestemmelsen i LL § 8 X, hvis den opgjorte sambeskatningsindkomst er negativ.[1008]

Reglerne finder anvendelse både for selskaber omfattet af den tvungne danske sambeskatnings og frivillig international sambeskatning. Der gælder det forhold, at anvendes reglerne om skattekredit på udenlandske selskaber eller filialer, der er en del af en frivillig international sambeskatning, skal beløbet medregnes til den genbeskatningssaldo administrationsselskabet fører, jf. reglerne i SEL § 31 A, stk. 10.[1009]

Der gælder som tidligere nævnt det forhold, at beløbsgrænsen for omkostninger på 25 mio. kr. gælder på sambeskatningsniveau. Beløbsgrænsen på 25 mio. kr. er ligeledes gældende for alle de selskaber, der er kontrolleret af den samme aktionær, jf. LL § 16 J, stk. 6. Beløbsgrænsen flytter derfor til den fysiske aktionær. Kredsen af selskaber, der bliver omfattet af beløbsgrænsen bliver der derved større, idet to selvstændige sambeskattede koncerner, der er ejet af den samme fysiske person skal opgøre fordelingen af de 25 mio. kr., der kan udbetales samlet.[1010]

En aktionær af et eller flere selskaber, hvor der ansøges om skattekredit efter reglerne i LL § 8 X, skal være opmærksom på, hvis aktionæren ligeledes har forsknings- og udviklingsaktiviteter i virksomhedsskatteordningen, at der er indgår også nærtstående til aktionæren, samt de nærtståendes selskaber.[1011] Nærtstående personer, jf. reglerne i LL § 16H er: ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn, børnebørn og sted- og adoptivbørn.

[1007] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 X, stk. 2.

[1008] L 29 2011/12 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), jf. bemærkninger til lovforslaget enkelte bestemmelser til § 1, nr. 1.

[1009] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 X, stk. 2.

[1010] L 29 2011/12 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), jf. bemærkninger til lovforslaget enkelte bestemmelser til § 1, nr. 1.

[1011] Henrik Peytz, Ligningsloven med kommentarer, 2. udgave, Bind 1, side 988

Der skal ansøges om skattekreditten i forbindelse med indsendelsen af oplysningsskemaet for det pågældende indkomstår.[1012] Det gælder også, at er der udbetalt et større beløb end hvad skattesubjektet er berettiget til, skal der ske en genopkrævning af dette beløb.[1013] Yderligere gælder der, at har skattesubjektet restancer hos det offentlige kan beløbet anvendes til modregning heraf.[1014]

6.7 SAMMENFATNING OG PERSPEKTIVERING - DRIFTSOMKOSTNINGER

Driftsomkostningsbegrebet er flittig diskuteret og analyseret gennem tiderne. Nu er der med CCTB-direktivet konciperet endnu et driftsomkostningsbegreb. Dette driftsomkostningsbegreb er givetvis et sammensurium af EU's medlemsstater driftsomkostningsbegreb.

Driftsomkostningsbegrebet minder ved første øjekast en del om SL § 6. der er fradrag for omkostninger, der er afholdt i skattesubjektets direkte erhvervsinteresse til at erhverve eller sikre indkomst.

I afsnit 6.2.1 blev der kort redegjort for nogle teoretiske indkomstbegreber. I CCTB-direktivets udgave af driftsomkostningsbegrebet er der nogle karakteristika fra: 1) det finale omkostningsbegreb, 2) det kausale omkostningsbegreb, 3) den direkte forbindelse og 4) det strukturelle omkostningsbegreb. Det kan derfor være, at en liste med nogle kriterier, som *Tommy V. Christiansen* har udarbejdet i forhold til SL § 6 – ligeledes i CCTB-direktiv sammenhæng bliver en god måde at illustrere, hvornår der er fradrag for en omkostning. Dette kræver noget retspraksis førend en sådan liste kan udarbejdes.

Grunden til, at jeg mener, at *Kjeld Hemmingsens* strukturelle omkostningsbegreb er aktuelt i forhold til CCTB-direktivet er, at der er fradrag for de omkostninger, der er afholdt i skattesubjektets direkte erhvervsinteresse. Dette knytter sig ikke kun til et enkelt år, som formuleringen i SL § 6 gør. Ligeledes må den direkte erhvervsinteresse, der er et krav i CCTB-direktivet være nogenlunde samstemmende med de naturlige rammer for virksomheden, der fremhæves som en betingelse i det strukturelle omkostningsbegreb.

[1012] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 X, stk. 4.

[1013] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 X, stk. 5.

[1014] Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven), jf. § 8 X, stk. 5.

Driftsomkostningsbegrebet i CCTB-direktivet udvider rammerne for, hvad der anses for at være en driftsomkostning. CCTB-direktivet giver en smallere skattebase end, hvad der er gældende i øjeblikket i Danmark.

Udgangspunktet i Danmark er, at der er fradrag for de afholdte omkostninger. I forhold til omkostninger til forskning og udvikling har det siden 1973 været muligt at straks fradrage afholdte omkostninger vedrørende forskning og udvikling, samt afholdte omkostningerne skattesubjektet har afholdt i forbindelse med efterforskning efter råstoffer, der har tilknytning til skattesubjektets erhverv. I perioden til og med indkomståret 2017 galt straks fradraget kun de afholdte omkostninger, hvorimod det fra indkomståret 2018 blev muligt at fratrække 101,5 pct. af de afholdte omkostninger. Denne mulighed for at fradrage et større beløb end de afholdte omkostninger var planlagt med stigninger frem til indkomståret 2026, hvor efter det er muligt at fradrage 110 pct. af de afholdte omkostninger til forskning og udvikling.

Der er dog grundet Covid-19 indført mulighed for i indkomstårene 2020 og 2021 indført mulighed for at fradrage 130 pct. af de afholdte omkostninger til forskning og udvikling. Dette forhøjede fradrag er kun muligt optil en beløbsgrænse på hhv. 845 mio. kr. i 2020 og 910 mio. kr. i 2021.

I CCTB-direktivet er der også regler, der gør det muligt at opnå et ekstra fradrag for omkostninger, der er afholdt vedrørende forskning og udvikling. Udgangspunktet er her, at der gives et fradrag på 150 pct. af de afholdte omkostninger, der er en øvre beløbsgrænse for dette ekstrafradrag på 20 mio. EUR eller cirka 150 mio. kr., hvor efter der gives et ekstra fradrag på 125 pct. af de afholdte omkostninger.

Der er flere forhold ved en sammenligning af de to ordninger, der er værd at bemærke:

For det første er der forskel i den procentsats, det er muligt ekstra at fradrage i hhv. CCTB-direktivet og LL § 8 B, der er ingen øvre beløbsgrænse for ekstrafradrag efter reglerne i LL § 8 B, om end det for ændringerne i 2020 og 2021 er beløbsgrænser. Udgangspunktet i de danske regler var, med regelændringen fra indkomståret 2018, at ekstra fradraget udgjorde 1,5 pct. stigende til 10 pct. i indkomståret 2026. I CCTB-direktivet er ekstrafradraget 50 pct. op til 20 mio. euro og herefter 25 pct. uden nogen øvre beløbsgrænse.

For det andet er der forskel på den definition, der anvendes i LL § 8 B, stk. 1 og CCTB-direktivet i forhold til forskning og udvikling. CCTB-direktivet anvender den samme opbygning som Frascati manualen, hvor forskning og udvikling inddeles i tre kategorier, hvor der er fem essentielle kriterier, der skal være opfyldt før, at en omkostning kan anses for at være omfattet af forskning og udviklingsbegrebet. Det er antaget, at Frascati manualen kan udgøre et fortolkningsbidrag til CCTB-direktivet i forhold til at afgøre, hvornår en omkostning skattemæssigt bør anses for at vedrøre forskning og udvikling. Forskning og udvikling er ifølge LL § 8 B projekter, hvor der

er: 1) et nyhedselement, 2) kreativitet og 3) usikkerhedsmoment. De sidste to krav fra Frascati manualen er som udgangspunkt ikke omfattet af den danske definition, men er det givetvis reelt i praksis, idet forskning og udviklingsprojekt også må antages at være budgetteret og planlagt, samt det er muligt at overdrage den opnåede viden på en eller anden vis.

Dermed vil der givetvis reelt ikke være forskel på, hvornår en omkostning kan anses for at være tilknyttet forskning og udvikling, hvorved der kan opnås et forhøjet fradrag. Frascati manualens definition på, hvornår en medarbejder kan anses for at være forsker er ligeledes anvendt i reglerne vedrørende forskerskat.

Hvis arbejdshypotesen for afhandlingen er rigtigt, at der er sket en uformel harmonisering i de tre grundlæggende skatteretsbegreber: 1) skattepligtig indtægt, 2) skatteneutral transaktion og 3) skattemæssig omkostning - kan en vedtagelse af CCTB-direktivet ligeledes betyde, at den procentsats, der anvendes ved det ekstra fradrag, der gives, jf. bestemmelserne i LL § 8 B, stk. 4 over tid vil nærme sig de tilsvarende regler i et vedtaget CCTB-direktiv.

Muligheden for fradrag for efterforskning af råstoffer, jf. LL § 8 B, stk. 2 og omkostninger knyttet hertil vurderes ikke at være omfattet af forskning og udviklingsbegrebet i CCTB-direktivet, idet sådanne omkostninger ikke vil være omfattet af de tre hovedkategorier: 1) Grundforskning, 2) anvendt forskning og 3) udviklingsarbejde. Henset til de fem essentielle punkter vil det være i forhold til det første punkt, at det skal være ny viden inden for det pågældende område. Efterforskning efter naturresurser og et eventuel fund af en forekomst frembringer viden omkring, hvor der er naturforekomster, men ikke ny viden, idet der også tidligere er fundet naturforekomster af råstoffer. Der kunne derfor på sin vis argumenteres for, at det måske kunne være omfattet af punkt 2, men det opfylder ikke de fem essentielle krav.

Der vil derfor ikke kunne opnås et ekstra fradrag, hvilket ligeledes ikke er muligt ifølge reglerne i LL § 8 B, men sådanne omkostninger vurderes, at være omfattet af den ordinære regel i CCTB-direktivets art. 9, stk. 1., idet omkostningerne til eftersøgning af råstoffer må anses for at være afholdt i skattesubjektets direkte erhvervsinteresse, hvorved der reelt ikke er forskel på, hvordan sådanne omkostninger skal behandles efter dansk skatteret eller CCTB-direktivet.

Det er værd at bemærke, at der er valgt to forskellige tilgange til understøttelse af nye vækstvirksomheder. I CCTB-direktivet er det muligt for virksomheder, der maksimalt er fem år gamle, at opnå et yderligere forhøjet beregnet fradrag på omkostninger, der vedrører forskning og udvikling. Reglerne i LL § 8 X er ikke kun rettet mod nystartede virksomheder, men det fremgår af lovforslagets formål og baggrund, at det ofte er i de første år, at vækstvirksomheder mangler likviditet. Derfor er reglen måske lidt indirekte møntet på nystartede virksomheder.

Der er i regelsættene anvendt to forskellige tilgange. Skattekreditordningen i LL § 8 X udbetaler skatteværdien af underskud optil 25 mio. kr., hvilket svarer til 5,5 mio. kr. En virksomhed, der anvender reglerne i L § 8 X får dermed tilført likvider på 5,5 mio. kr. Det pågældende underskud kan ikke fremføres til modregning i fremtidige indtægter. Virksomhederne har minimum afholdt forskning og udviklingsomkostninger for 25 mio. kr. og får udbetalt 5,5 mio. kr. Hvis det antages, at selskabet senere genererer skattemæssige overskud, ville underskuddet, der blev andet til skattekreditten kunne være blevet modregnet i sådanne overskud dvs. for et væsktsselskab, der har skattemæssige underskud i nogle år og senere får skattemæssige overskud, betyder reglerne i LL § 8 X en fremrykning af likviditet.

I CCTB-direktivet er det muligt for virksomheder, der opfylder fire kumulative kriterier, hvoraf ét af kriterierne er, at skattesubjektet maksimalt må være registeret i fem år, at få et ekstra beregnet fradrag på yderligere 50 pct. op til afholdte forskning og udviklingsomkostninger på op til cirka 150 mio. kr. Dermed gives der et yderligere ekstrafradrag på cirka 75 mio. kr., hvor skatteværdien med en selskabsskat på 22 pct. er 16,5 mio. kr.

Hvis CCTB-direktivet bliver vedtaget og det antages, at skattesubjektet ikke skal anvendes CCTB-direktivet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst,[1015] skal der foretages et valg mellem: 1) få udbetalt skatteværdien af underskud op til 25 mio. eller 2) et ekstra fremfør bart underskud på optil 16,5 mio. kr. Dette valg inkluderer reelt også, om skattesubjektet ønsker et forhøjet fradrag på optil 110 pct.[1016] af de afholdte forskning og udviklingsomkostninger eller et grundekstra fradrag på 150 pct. optil cirka 150 mio. kr. og derefter 25 pct. for afholdte omkostninger til forskning og udvikling.

Hvis skattesubjektet har likviditet nok bør der ud fra foranstående vælges beskatning efter reglerne i CCTB-direktivet, idet dette giver den største skattebesparelse på sigt. Et skattesubjekt, der har større eller mindre likviditetsproblemer kan måske have en fordel i at avende reglerne i skattekreditordningen, idet dette giver likviditet året efter og ikke først ved fremtidig indtjening. Skattesubjektet har dog afholdt omkostninger for et beløb cirka 5 gange, hvad der bliver udbetalt.

En vedtagelse af CCTB-direktivet kan betyde, at reglerne i LL § 8 X vedrørende muligheden for skattekredit lidt mister sin betydning, idet fradragsmulighederne er mere fordelagtige i CCTB-direktivet. Der er den mærkbare forskel, at LL § 8 X kræver en udbetaling af likvider fra statskassen, hvor reglerne i CCTB-direktivet giver ret til at modregne i fremtidige indtægter. Staten risiker for de selskaber, der har anvendt

---

[1015] Kravet til, hvornår et selskab skal anvende reglerne i CCTB-direktivet er en konsolideret omsætning på koncernbasis på 750.000.000 mio. EUR.

[1016] Der ses i dette tilfælde bort fra det ekstraforhøjede fradrag i 2020 og 2021.

reglerne i LL § 8 X og fået udbetalt et beløb, at dette ikke medfører fremadrettede skatteindtægter, hvis selskabet alligevel går konkurs. Staten har ikke samme ”kreditrisiko” ved fremførbare underskud.

Hvordan en vedtagelse af CCTB-direktivet vil påvirke reglerne i LL § 8 X er svært at vurdere, idet der ikke er en direkte sammenlignelig regel i CCTB-direktivet, hvor der kunne ske en uformel harmonisering imod. Det vil være en politisk afvejning, hvad en beløbsgrænse for skattekreditordningen skal være og der skete en forhøjelse fra de oprindelige 5 mio. kr. til 25 mio. kr., men sker der ikke en forhøjelse af beløbsgrænsen og CCTB-direktivet bliver vedtaget vil det gode råd givetvis være, at skattesubjekter på dette punkt bør tilvælge CCTB-direktivet.

En af ændringerne fra det oprindelige CCCTB-direktiv og CCTB-direktivet fra 2016 er, at der er medtaget en regel vedrørende begrænsning af fradragsret på rentebetalinger. CCTB-direktivets EBITDA-regel er ikke fuldstændig identisk med EBITDA-reglen i skatteundgåelsesdirektivet fra 2016. Der er dog overensstemmelse på hovedessensen, idet der tages udgangspunkt i EBITDA og skattesubjektet kan fradrage 30 pct. af EBITDA-resultatet dog altid optil 3 mio. euro.

I Danmark er der yderligere to bestemmelser, der begrænser selskabers ret til rentefradrag: 1) tynd kapitaliseringsreglerne og 2) renteloftreglen. Alle reglerne vedrørende begrænsninger i retten til fradrag af renteudgifter har til formål at sikre, at skattegrundlaget og dermed skatteindtægten for staten bliver i Danmark.

EBITDA-reglen i CCTB-direktivet eller de tilsvarende danske rentefradragsbegrænsningsregler viser på sin vis, at det ikke er muligt kun at operere med et skattemæssigt driftsomkostningsbegreb. I Danmark findes statsskatteloven, afskrivningsloven, ligningsloven m.v., der alle regulerer fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Hvad der skal være fradragsberettiget, er en politisk afvejning og beslutning. Dette kan illustreres ved LL § 8 N, der blev vedtaget af lovgivningsmagten efter, at Højesteret havde nægtet fradraget fra lønomkostninger i to sager, idet der ikke var lovhjemmel til fradrag for lønomkostninger ved udvidelse af igangværende virksomhed eller etablering af ny virksomhed. Det var kun muligt for lovgivningsmagten at vedtage LL § 8 N med tiårs tilbagevirkende kraft, idet borgerne blev stillet bedre. Det vil derfor ikke være muligt for lovgivningsmagten at reparere med tilbagevirkende kraft, hvis lovgivningsmagten synes, at Højesteret havde afsagt en dom, hvor fradragsreglerne blev for lempelse. I sådanne tilfælde kan der kun ændres fremadrettet.

Hvad der i den givne situation får lovgivningsmagten til at vedtage en given formulering eller bestemmelse beror givetvis på forskellige forhold. Det kan f.eks. være: folkestemning, politisk mærkesag, en udefra kommende faktor.

Uanset – hvilket driftsomkostningsbegreb der vælges, om det er CCTB-direktivets udgave, SL § 6 eller en tredje formulering vil det endelige skattetryk være afhængig af den procentsats, der skal betales af den opgjorte indkomst. Det behøver der ikke give en lempelse til danske virksomheder at opgøre indkomsten efter CCTB-direktivet, hvis der blot skal betales en højere sats, der modsvarer den lempelse, der er i det bredere driftsomkostningsbegreb i CCTB-direktivet.

7 SAMMENFATNING OG PERSPEKTIVERING

Der er i de foregående kapitler gennemgået delelementer af CCTB-direktivet og de tilsvarende bestemmelser i dansk skatteret. Problemformuleringen for afhandling er:

Hvilke konsekvenser vil en overgang til CCTB-direktivet have for en dansk koncern med aktiviteter i andre EU-lande?

For at kunne svare på problemformuleringen må det defineres, hvad en dansk koncern er. Der er ikke et entydigt koncernbegreb i skatteretten, men i afhandlingen er der taget udgangspunkt i SEL § 31 C, hvilket er bestemmelsen om frivillig international sambeskatning. Denne bestemmelse vedrører vertikale koncerner, samt faste driftssteder og fast ejendom beliggende i udlandet.

Det er koncerndefinitionen i SEL § 31 C, blev opdateret ved lovændringen af koncerndefinitionen i selskabsloven og årsregnskabsloven, således at der dengang var overensstemmelse mellem koncerndefinitionen i alle tre love. Udgangspunktet for lovændringerne var koncerndefinitionen IAS 27. Senere er fortolkningsbidraget til koncerndefinitionen i årsregnskabsloven ændret til IFRS 10. I forbindelse med ændring af fortolkningsbidraget fra IAS 27 til IFRS 10 er det både lovgivers og Erhvervsstyrelsens opfattelse, at det ikke har nogen reel betydning.

Ved en vedtagelse af CCTB-direktivet *skal* en koncern, der har en regnskabsmæssig konsolideret omsætning på 750 mio. euro anvende regelsættet i CCTB-direktivet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvorimod det er frivilligt for koncerner eller enkeltstående selskaber under denne grænse at benytte opgørelsesmetoden i CCTB-direktivet.

Det er en regnskabsmæssig konsolidering, der anvendes til at afgøre, om en koncern er tvunget til at benytte reglerne i CCTB-direktivet. Det er i CCTB-direktivet defineret som enten IFRS eller et nationalt system. Da udgangspunktet er en dansk koncern, må det med rimelighed antages, at der i de første år med CCTB-direktivet som opgørelsesmetode ikke vil være forskel på, hvad der regnskabsmæssigt opfattes som en koncern.

Gitte Søgaard anfører i sin Ph.d.-afhandling, at der var forskellig konsolideringspraksis geografisk og i de store revisionsfirmaer. Denne forskelligartede praksis må forventes at blive udlignet, når EU-domstolen afsiger domme i forhold til, om der er foretaget korrekt konsolidering af en given koncern. Det bliver ligeledes til den tid spændende at se, hvorvidt lovgiver i Danmark og

Erhvervsstyrelsen har ret i, at det ikke reelt har nogen praktisk betydning, at der er sket overgang til IFRS 10.

Èn ting der dog, er forskellig mellem, hvad der er omfattet af SEL § 31 C og CCTB-direktivet er faste ejendomme beliggende i udlandet. Sådanne ejendomme er ikke nævnt i CCTB-direktivet, hvorimod de som bekendt bliver omfattet, hvis der tilvælges frivilligt international sambeskatning.

I forhold til faste driftssteder er der en definition i CCTB-direktivet og denne definition vil blive gældende, men beskatningsretten vil stadig skulle fordeles af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har med de øvrige EU-lande. De nuance forskellige, der er gennemgået i kapitel 3, må forventes at blive udlignet i løbet af en periode henset til, at landene har pligt til EU-konform lovgivning. Ligeledes vil beskatningsretten af fast ejendom være, indtil en vedtagelse af CCCTB-direktivet er gennemført, vil være reguleret af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Det må med rimelighed antages, at OECD-kommentarerne til fast driftsstedsbegrebet vil udføre et fortolkningsgrundlag for samme begreb i CCTB-direktivet. Ligeledes vil det være spøjst, hvis der bliver ved med at være uoverensstemmelse mellem fast driftsstedsbegrebet i OECDs modeloverenskomst of CCTB-direktivet, henset til det forhold, at der er et rimeligt overlap af medlemslande i de to organisationer.

Det er interessant, at det ikke er anset for nødvendigt direkte at ensrette fast driftssted definitionen over for tredjelande, men det blot er et forhold i medlemslandenes egne dobbeltbeskatningsoverenskomster og anden national lovgivning f.eks. LL § 33.

Et andet forhold, der ligeledes ikke er løst med CCTB-direktivet, er den økonomiske dobbeltbeskatning, når der ikke er enighed om, hvordan et skattesubjekt skal klassificeres. I Danmark er et K/S, som bekendt skattemæssigt transparent, hvorimod det i f.eks. Spanien er underlagt selskabsbeskatning og dermed også reglerne i CCTB-direktivet. I sådanne tilfælde vil det stadig være de nationale danske regler, der skal afhjælpe, at der ikke sker dobbeltbeskatning.

Et andet forhold, hvor vedtagelsen af CC(C)TB-direktivet ændrer forholdene for en dansk koncern, der har aktiviteter i flere EU-lande er, hvis disse aktiviteter er bygge- og anlægsarbejder. Der er ikke særlig stor forskel på, hvad der bliver anset for at være bygge- og anlægsarbejder, men der er en relativ stor forskel i kravet til længden af dette arbejde. Der vil ske etablering af fast driftssted, når arbejdet har et omfang på mere end seks, ni eller tolv måneder alt efter, hvilket land arbejdet udføres i. Dette vil blive ensrettet til, at arbejdet skal have en varighed på mere end tolv måneder, hvis CC(C)TB-direktivet bliver vedtaget.

Der vil være forhold, der ændrer sig med hensyn til, hvad der er omfattet af en dansk koncern, men det vil givetvis først blive tydeligt, når EU-domstolen har afsagt de

første domme, hvor ændringerne reelt er. Faste ejendomme, der er omfattet af SEL § 31 C, er ikke en separat del af CCTB-direktivet.

Børsnoterede selskaber har pligt til at aflægge årsregnskab efter reglerne i IFRS, hvorimod andre selskaber i Danmark som udgangspunkt følger årsregnskabsloven, men frivilligt kan tilvælge at aflægge regnskab efter IFRS. Dermed er det også et parameter, hvor en dansk koncern måske selv kan påvirke, hvorvidt koncernen er omfattet af CCTB-direktivet eller ej ved valget af regnskabsmæssig opgørelsesmetode for konsolideringen. Hvis denne overvejelse skal være rigtig, kræver det, at EU-domstolen afsiger domme, hvoraf det fremgår, at lovgivningsmagten og Erhvervsstyrelsen *ikke* har ret i, at der ikke er nogen reel praktisk forskel på IFRS 10 og IAS 27.

Der er for afhandlingen valgt en arbejdshypotese, hvor det antages, at der er sket en uformel harmonisering af de grundlæggende begreber EU-landene imellem, således der reelt ikke er nogen større forskel på:

1. Hvad er en skattepligtig indtægt?
2. Hvad er en skatteneutral transaktion?
3. Hvad er en skattemæssig driftsomkostning?

Den seneste statsskattelov har næste år 100-års jubilæum, der har været en del ændringslove i løbet af årene, men levetiden er markant længere end de to første statsskattelove fra 1903 og 1912. Bestemmelserne i SL §§ 4, 5 og 6 er reelt de samme som i den første statsskattelov fra 1903, der har sit udgangspunkt fra den preussiske statsskattelov fra 1891. Bestemmelserne har vist sig langtidsholdbare og er på en del punkter også videreført i CCTB-direktivet, om end der er valgt en lidt anden opbygning.

Udgangspunktet i både statsskatteloven og CCTB-direktivet er, at alle indtægter beskattes, medmindre der foreligger en undtagelse hertil. I statsskatteloven er det SL § 5, der formulerer, hvilke indtægter der ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, men som det har fremgået af kapitel 5, er anvendelsesområdet for SL § 5 blevet mindre gennem årene, idet flere af de indkomsttyper, der tidligere var skattefrie nu er omfattet af skattepligt enten gennem vedtagelse af speciallove eller gennem regulering af ligningsloven.

I SL § 4 er der et globalindkomstprincip, der er fraveget for selskaber, jf. SEL § 8, stk. 2. CCTB-direktivet regulerer kun forhold vedrørende selskabsskabsbeskatning inden for EU, hvorimod andre forhold med tredjelande er et nationalt anliggende. EU-Kommissionen har med CC(C)TB-forslagene fokus på beskatning af indtjeningen i det område, der er underlagt EU-domstolen.

En vedtagelse af CCTB-direktivet har lighedspunkter med vedtagelsen af den første statsskattelov i 1903. Vedtagelsen af statsskatteloven i 1903 ensrettede beskatningen i det område, der var underlagt folketinget. CCTB-direktivet ensretter opgørelsesmetoden i det område, der er underlagt EU. Skat er som nævnt det sidste politikområde i EU, hvor der stadig kræves enstemmighed. Der er fremlagt en plan fra Kommissionens side om, hvordan det burde være muligt at gå fra enstemmighed til kvalificeret flertal vedrørende afgørelser omkring vedtagelse af skatteretsakter.

Det har ikke været en del af denne afhandlings problemformulering, men den enkelte læser bør overveje med sig selv, om det er muligt at være en selvstændig stat, hvis staten *ikke* længere har det prærogativ selv at beslutte, hvad staten vil beskatte, og med hvilken sats.

Der er reelt ikke nogen forskel for selskaber af den skattemæssige behandling af de indtægter, selskabet oppebærer, de er som udgangspunkt omfattet af skattepligt, med mindre der er en undtagelse hertil i henholdsvis SL § 5 eller CCTB-direktivets art. 8.

I forhold til, hvad der skattemæssigt anses for en driftsomkostning, er der i udgangspunktet ikke særlig stor forskel. Der er en sproglig forskel, hvoraf noget givetvis kan tilskrives, at CCTB-direktivet er målrettet selskaber, men formuleringen i SL § 6 både dækker over personer og selskaber. I CCTB-direktivet er der fradrag for de omkostninger, der er afholdt i den direkte erhvervsinteresse. Formuleringen i SL § 6 er som bekendt:

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a) Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

Driftsomkostningsbegrebet i CCTB-direktivet minder om *Kjeld Hemmingsens* strukturelle omkostningsbegreb, idet formuleringen i CCTB-direktivet ikke kun knytter sig til ét år. Styrken ved begge formuleringer er givetvis, at der er rum fortolkning af domstolene i forhold til, hvornår en omkostning er skattemæssigt fradragsberettiget eller ej.

SL § 6 er ligeledes ikke en statisk størrelse, men er i høj grad skabt gennem praksis, hvilket også fremhæves i Lovforslag 104 (2017/18) i forbindelse med vedtagelsen af LL § 8 N, at gældende ret vedrørende driftsomkostningsbegrebet at:[1017]

[1017] L 104 (2017/18) jf. almindelige bemærkninger afsnit 2.1

”Selve driftsomkostningsbegrebet er imidlertidig ikke statisk. Det har løbende udviklet sig og er således i høj grad praksisskabt.”

Ét forhold, der ved fremlæggelsen af CCTB-direktivet adskilte sig markant fra dansk skatteret, var muligheden for et ekstra beregnet fradrag for forskning og udviklingsomkostninger. Dette er siden ændret, som det fremgår af kapitel 6.6, det er dog i udgangspunktet et væsentlig lavere ekstra fradrag, der gives i Danmark for sådanne omkostninger, om end lovgivningsmagten i forbindelse med Covid-19 har vedtaget et forhøjet ekstrafradrag i 2020 og 2021 for forskning- og udviklingsomkostninger. forskning og udviklingsbegrebet i CCTB-direktivet anvender i høj grad Frascati manualens opbygning, hvorimod Danmark i princippet har sin egen definition, men som det er tidligere nævnt, har skattestyrelsen taget formuleringerne fra OECD’s manual til sig, men lovgivningsmagten har ikke tilkendegivet, at dette skal være gældende ret i Danmark.

Hvis den oprindelige udgave af statsskatteloven fra 1922 læses, så regulerer loven alle forhold vedrørende skat, selv skattesatsen. Dette er på sin vis ligeledes udgangspunktet for CCTB-direktivet, der dog ikke regulerer satsen, idet medlemslandene selv må fastlægge størrelsen på en CC(C)TB-skattesats.

Formuleringerne i CCTB-direktivet og SL §§ 4, 5 og 6 nok reelt ikke ændrer meget på opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når der ses bort fra CCTB-direktivets art. 9 vedrørende de ekstra beregnede fradrag for forskning og udvikling. Den reelle forskel ligger i alle de forhold, der er reguleret af ligningsloven.

Statsskatteloven er siden blevet suppleret med andre skattelove f.eks. indførelsen af ligningsloven i 1942,[1018] der var i udgangspunktet kun tale om en midlertidig lov, men det er stadig hovedloven i forhold til ligningsloven i dag. Der indførtes f.eks. kildeartsbegrænset tab for spekulation i værdipapirer.[1019] Dette behov for at detailregulere nogle forhold 20 år efter vedtagelsen af statsskatteloven af 1922 er interessant i forhold til CC(C)TB-direktivet af flere grunde, men blandt andet, hvad bliver reguleringens måden i EU?

Detailreguleringen kan enten være gennem kodificering eller dommerskabt praksis. Valget står dermed mellem *civil law* og *common law* traditionen, Hvis udviklingen i CC(C)TB-skatten følger udviklingen i Danmark bliver vejen frem en yderligere kodificering af skattereglerne, det kan måske ligefrem blive til et ”skattesystemdirekitvet”, hvori detailreguleringen af, hvad der helt specifikt skal

[1018] Lov nr. 517 af 19. december 1942 om midlertidige Ændringer i Reglerne om Paaligning af Indkomst- og Formueskat til Staten.

[1019] Lov nr. 517 af 19. december 1942 om midlertidige Ændringer i Reglerne om Paaligning af Indkomst- og Formueskat til Staten, jf. § 5.

medregnes, som hhv. skattepligtige indtægter, skatteneutrale transaktioner eller skattemæssige driftsomkostninger ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis dette bliver vejen frem kan det måske give nogle problemer, hvis ny lovgivning kræver enstemmighed blandt alle medlemslandene hver gang.

Bliver det den dommerskabte praksis, der alene bliver retningsgivende for, hvor grænserne for de førnævnte transaktionstyper går, vil en overgang til CCT(C)TB-direktivet ikke blot overlade beskatningsområdet til EU, men detailreguleringen vil blive overladt til EU-domstolen. Dette forhold må f.eks. de danske politikere overveje om de er villige til.

Det praksisskabte driftsomkostningsbegreb i Danmark er ikke mere ude af politikernes hænder end, at politikkerne griber ind, såfremt den dømmende magt afsiger en dom, der skaber en praksis, der ikke er politisk flertal for. Det var netop resultatet efter de to Højesterets domme vedrørende fradrag for lønudgifter i forbindelse med Arbejdernes Landsbank og Lån & Spar bank[1020], der havde købt eller forsøgt at købe dele af banker, der var kommet i problemer grundet finanskrisen. Højesteret afgjorde af der ikke var fradrag for lønudgifter, idet udgifterne ikke var til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Herefter vedtog folketinget LL § 8 N, således der stadig var fradrag for lønudgifter, når udgifterne var erhvervsmæssige.

Denne mulighed for at vedtage en ny lov eller tilføje i en eksisterende lov, vil være gældende inden for CCTB-direktivet, det kræver blot, at der er enighed herom, samt den relevante procedure for vedtagelsen følges, hvilket i øjeblikket er enstemmighed alle medlemslandene imellem.

Det danske Folketing kan selv vedtage nye danske skattelove, og dermed korrigere, såfremt praksis udvikler sig i en retning, der for lovgivningsmagten synes uhensigtsmæssig. Denne mulighed for egenrådig handling vil der ikke være i forhold til et EU-direktiv vedrørende CC(C)TB-beskatning.

Hvis ikke CC(C)TB-direktivet bliver vedtaget, kan der være, at delelementer af det bliver vedtaget. Det kan være, at CC(C)TB-direktiver bliver et ”cherry-picking”-katalog, hvor der kan skabes enighed om nogle af bestemmelserne i direktiverne, hvorved direktivet ikke bliver vedtaget i en samlet form, men ad flere omgange helt eller delvist.

Jeg mener, at det selskabsretlige område egner sig til et overnationalt samarbejde omkring opgørelsesmetode og fordeling af beskatningsretten. Selskaber agerer på helt anden vis end personer, idet personer er fast knyttet til hjem, arbejde m.v., og derfor

---

[1020] SKM 2017.512 HR - Fradrag for driftsomkostninger - almindelig løn til egne ansatte - fordeling - praksis - passivitet og SKM 2017.513 HR - Fradrag for driftsomkostninger - almindelig løn til egne ansatte - fordeling - praksis - passivitet

er det nødvendigt, at selskabsbeskatningen er ens i et større juridisk område. Hvis en gruppe af lande skal samarbejde omkring opgørelsesmetoden og fordelingsretten af beskatningsgrundlaget vil det givetvis nedsætte tempoet i ændringerne i skattelovgivningen for selskaber. Der vil blive en anden stabilitet omkring lovgivningen, idet ændringer vil kræve, at flere lande bliver enige.

Det vil givetvis for nogle borgere virke som et tab af selvstændighed og suverænitet, hvis beskatningen af selskaber ikke længere er et nationalt anlæggende, men reelt set er en del af selskabsbeskatningen allerede reguleret af EU-direktiver. Et større samarbejde omkring opgørelsesmetoder og fordeling af beskatningsretten vil måske ændre måden hvorpå, at den internationale skatteret håndteres af landene i dag.

Landenes ageren i forhold til den internationale skatteret kan fremstå som en form for interaktion, hvor den nationale lovgivning justeres efter, hvad der er gældende i andre lande. Et eksempel på dette er ”check the box”, hvor Danmark reelt har indrettet skattelovgivningen efter, hvilke valg det amerikanske moderselskab gør i forhold til selskabets amerikanske selvangivelse.

En vedtagelse af CCTB-direktivet er en fuldstændig afhængig af, at der er politisk vilje tilstede. Det er svært at spå især om fremtiden.[1021] Det er umuligt at sige, om CCTB- og CCCTB-direktivet bliver vedtaget eller om det er et forslag, der blot bliver liggende i skuffen. Forslagene adresserer nogle problemkomplekser i den internationale skatteret, men ikke alle.

CCTB-direktivet vil løse nogle problemstillinger, men der vil givetvis også dukke nye problemstillinger op i fremtiden. Man skal måske derfor blot acceptere, hvad skattereformkommissionen under forarbejdet til statsskatteloven i 1903 kom frem til:

”at intet Skattegrundlag i og for sig er fuldkomment, hvorfor enhver Skat vil have sine Uretfærdigheder og Mangler. Disse føles imidlertid mindre trykkende, naar man har flere Skatter, thi rammer en af disse en Del af Folket noget for hårdt, så er det muligt, at netop den samme hele bliver nogen Ligelighed i Byrderne. Denne Betragtnings Gyldighed synes saa almindeligt anerkendt gennem den praktiske Skattepolitik, at den ikke lettelig vil kunne skydes til Side, men den fører ogsaa naturlig til, at man ikke forlader bestaaende Skatter, forinden Grundlaget for dem er aldeles forældet, og dels at man bøder på Skattesystemet ved nye Skatter på saadanne Punkter, hvor Udviklingen har vist, at det tiltrænges.”

Denne afhandling har kun behandlet få udvalgte bestemmelser i CCTB-direktivet, men der er i de gennemgåede bestemmelser ikke nogen virkelige nytænkende beskatningsformer, så dem der havde frygtet, at CCTB-direktivet ville indeholde

[1021] Ordsproget er ofte blevet henført til Storm P, men reelt kendes ordsprogets oprindelighed ikke jf. artikel i Politiken den 1. september 2005.

nytænkende bestemmelser á la den foreslået af cand.polit. & psych. Simon Spies i en kronik den 31. december 1955[1022], hvor der argumenteres for, hvordan der kan pålægges skat på forargelse, kan ånde lettet op, idet CCTB-direktivets forslag vedrørende koncerndefinitionen og opgørelsen af den skattepligtige indkomst vedrørende: 1) skattepligtige indtægter, 2) skatteneutrale transaktioner og 3) skattemæssige driftsomkostninger reelt anvender de samme principper, som der anvendes i dansk skatteret.

Det ville have været et større opgør med velkendt skatteret, hvis retsudvalgets forslag til fradragsbegrænsningen var en del af det fremlagte forslag. Som det fremgår på side 21, ville der kun blive givet fradrag for afholdte omkostninger, hvis den effektive skatteprocent udgør mindst 20 pct. Et sådant element i CC(C)TB-beskatningen vil bryde med det element, der er kendt fra dansk skatteret, at der er fradrag for afholdte omkostninger. Forslaget fra retsudvalget er reelt en form for minimumsbeskatning på omsætning. Hvis der sker en overgang fra enstemmighed vedrørende skattemæssige spørgsmål i EU til kvalificeret flertal, vil beskatningen af danske koncerner reelt være ude af den danske lovgivningsmagts beslutningskompetence og lovgivningsmagten i Danmark vil ikke egenhændigt kunne modsætte sig et sådant forslag.

En vedtagelse af anvendelsen af kvalificeret flertal i EU vedrørende skatteretlige retsakter kan ændre dansk skatteret mere for en dansk koncern en CCTB-direktivet reelt gør, idet en beslutningsproces med kvalificeret flertal gør, at Danmark ikke kan nedlægge veto, hvis den forslåede ændring fra EU adskiller sig markant fra gældende dansk skatteret.

[1022] Politiken den 31. december 1955 – forargelsens Skattemønt, side 7.

8 LITTERATURFORTEGNELSE

8.1 BØGER

Bagge, Torben (red.); Jantzen, Leo (red.), Skat med omtanke – festskrift til advokat Tommy V. Christiansen, 1. udg., Ex Tuto Publishing, 2019.

Blegvad, Mogens (red.); Sørensen, Max (red.); Foighel, Isi (red.); Trolle, Jørgen (red.); Kruse, A. Vinding (red.), Festskrift til professor, dr. jur. & phil. Alf Ross, 1. udg. Juristforbundets forlag, 1969.

Blume, Peter, Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., Jurist- og økonomiforbundets forlag, 2020.

Bundgaard, Jacob, Skatteret & civilret, 1. udg. Forlaget Thomson.

Bundgaard, Jacob, Tynd Kapitalisering – En skatteretlig fremstilling, 1. udg., Forlaget Thomson, 2000.

Christensen, Jens P.; Jensen, Jørgen A.; Jensen, Michael H., Dansk statsret, 2. udg., Jurist- og økonomforbundets forlag, 2016.

Daniel, Bugge T.; Thomas Elholm; Starup, Peter; Steinicke, Michael, Grundlæggende EU-ret — EU efter Lissabontraktaten, 2. udg., Jurist- og økonomiforbundets forlag, 2011.

Eden, Lorraine, Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America, 1. Udg., University of Toronto Press Incorporated, 1998.

Ferniss, Jane, Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, 1. udg., Forlaget Thomson, 2006.

Germer, Peter, Statsforfatningsret, 5. udg., Jurist- og økonomiforbundets forlag, 2012.

Glistrup, Mogens, Skatteret, 1. udg., G. E. C. Gads forlag, 1957.

Hammerslev, Ole (red.); Olsen, Henrik P. (red.), Retsfilosofi – centrale tekster og temaer, 2. udg., Hans Reitzels forlag, 2019.

Hansen, Anders O.; Bjørnholm, Nikolaj, Lempelse af dobbeltbeskatning, 3. udg., Magnus Informatik, 2002.

Hansen, Jan G.; Vinther, Nikolaj; Werlauff, Erik, Sambeskatning 2013/14, 1. udg., Karnov Group, 2013.

Hansen, Lone L.; Erik Werlauff, Den juridiske metode – en introduktion, 2. udg., Jurist- og økonomiforbundets forlag, 2016.

Hemmingsen, Kjeld, Driftsomkostninger i teori og praksis, 1. udg., Magnus Informatik, 2003.

Klingsten, Mette; Peytz, Henrik, Ligningsloven med kommentarer, 1. udg., Jurist- og økonomiforbundets forlag, 2000.

Krüger-Andersen, Paul (red.); Neville, Mette (red.); Winther-Sørensen, Niels (red.), Festskrift til Aage Michelsen, 1. udg., Jurist- og økonomforbundets forlag, 2000.

Laursen, Anders N., Fast driftssted, 1. udg., Jurist- og økonomforbundets forlag, 2011.

Michelsen, Aage; Bolander, Jane; Madsen, Liselotte; Laursen, Anders N; Langhave, Inge, Lærebog om indkomstskat, 18. udg., Djøf forlag, 2019.

Michelsen, Aage; Dalgas, Anja S., Laursen, Anders N, International skatteret, 4. udg., Karnov Group, 2017

Nielsen, Jacob Graff, Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. udg., Forlaget Thomson, 2003.

Nielsen, Thøger, Indkomstbeskatning – Systematisk fremstilling af lovgivning og retspraksis på indkomstbeskatnings område, I. bind, 1. udg., Juristforbundets Forlag, 1965.

Nielsen, Thøger, Indkomstbeskatning – Systematisk fremstilling af lovgivning og retspraksis på indkomstbeskatnings område, I. bind, 2. udg., Jurist- og økonomforbundets Forlag, 2019.

Pedersen, Jan; Kerzel, Marlene; Ferniss, Jane; Eriksen, Claus H., Skatteretten 1, 8. udg., Karnov Group, 2018.

Pedersen, Jan; Kerzel, Marlene; Ferniss, Jane; Eriksen, Claus H., Skatteretten 2, 8. udg., Karnov Group, 2019.

Pedersen, Susanne (red.); Hansen, Søren F. (red.); Clausen, Nis J. (red.), Festskrift til Ole Bjørn, 1. udg., Jurist- og økonomforbundets forlag, 2004.

Peytz, Henrik, Ligningsloven med kommentarer, 2. udg., Jurist- og økonomiforbundets forlag, 2018.

Schaumburg-Müller, Peer; Werlauff, Erik, Vedtægter og ejeraftaler, 4. udg., Djøf forlag, 2021.

Schmidt, Peter K.; Tell, Michael; Weber, Katja D., International skatteret – i et dansk perspektiv, 1. udg., Hans Rietzel, 2015.

Søgaard, Gitte, Koncernbegrebet i regnskabs- og selskabsretten – Et studium i koncernbegrebers tilblivelse og indhold med baggrund i samspillet mellem internationale regnskabsstandarder, EU-retten og national ret., 1. udg., Aalborg Universitetsforlag, 2015.

Søgaard, Gitte, koncernbegrebet Selskabs- og regnskabsrettens koncernbegreber, 1. udg., Werlauff Publishing, 2016.

Sørensen, Max, Statsforfatningsret (v/ Peter Germer), 2. udg., Juristforbundets forlag, 1979.

Werlauff, Erik: Selskabsret, 21. udg., Karnov Group, 2019.

Winther-Sørensen, Niels, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. udg., Forlaget Thomson, 2000.

Winther-Sørensen, Niels; Bundgaard, Jacob; Wittendorf, Jens; Pedersen, Jan; Siggaard, Kurs; Jeppesen, Inge L.; Kerzel, Malene; Ferniss, Jane; Eriksen, Claus H., Skatteretten 3, 6. udg., Karnov Group, 2013.

Wittendorff, Jens, Transfer pricing, 3. udg., Karnov Group, 2020.

Waage, Frederik, Det offentlige som procespart: forvaltningsrettens virkning i civilprocessen, 2. udg., Karnov Group, 2018

8.2 ARTIKLER

Amby, Christian, Koncernbegrebet for sambeskatning og i kursgevinstloven, Tidsskrift for skatter og afgifter, årgang 2006.

Andersen, Kim W, Skattefrie porteføljeaktier fra 1. januar 2013, Skattepolitisk oversigt, årgang 2013.

Andersen, Kim W., EBITDA-reglen, Skattepolitisk oversigt, årgang 2019.

Andersen, Kim W., Underskud, der kan veksles til kontanter, Skattepolitisk oversigt, årgang 2012.

Andersen, Kim W.; Rønning, Christoffer B., Udvidelse af definitionen af skattefrie datterselskabsaktier, Skattepolitisk oversigt, årgang 2016.

Bjare, Peter R.; Sønderholm, Søren, Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3, SR-skat, 2019.

Bolander, Jane, Afsmitningsbeskatning, Tidsskrift for skatter og afgifter, årgang 2002.

Brocke, Klaus von, France and Germany Publish Common Position Paper on Common Corporate Tax Base, EC Tax review, årgang 2019, nr. 1.

Bräutigam, Rainer; Spengel, Christoph; Stutzenberger, Kathrin, The Development of Coporate Tax System in the European Union from 1998 to 2017: Qualitative and Quantitative Analusis, Intertax, årgang 37, nr. 6 & 7.

Bundgaard, Jacob; Schmidt, Peter K., CCCTB – Europa Kommissionens direktivforslag om en konsolideret selskabsskattebase (2011).

Bundgaard, Jacob; Wittendorff, Jens, Skattekartotektet, årgang 2016.

Buus, Jesper; Terkilsen, Lars K, Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016, SR Skat, årgang 2019.

Bærentzen, Susi H., EU-domstolens afgørelser i de danske beneficial ownership sager (krav om reelt ejerskab) – et nyt princip til at bekæmpe skattemisbrug, Din§jura, årgang 2019, nr. 4.

Celebi, Huela, The CCCTB as a Proposed Solution to the Corporate Income Taxation Dilemma within the EU, EC tax review, årgang 2013, nr. 6.

Christiansen, Tommy V., Nogle betragtninger omkring driftsomkostningsbegrebet, Revisorbladet, årgang 1984, nr. 5.

Christiansen, Tommy V., Nogle betragtninger vedrørende driftsomkostningsbegrebet, Revisorbladet, årgang 1994, nr. 8.

Cordewener , Axel, Cross-Border Loss Compensation and EU Fundamental Freedoms: The 'Final Losses' Doctrine IS Still Alive!, EC Tax review, årgang 2018, nr. 5,

Dourado, Ana Paula, The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle, EC Tax review, årgang 2017, nr. 3.

Dürrschmidt, Daniel, Comprehensive Approaches to company Taxation in the European Union and Cross-Border Corporate Reorganizations, Intertax, årgang 35, nr. 3.

Eckes, Christina, European Law Journal, årgang 18, nr. 2.

Englisch, Joachim, article 116 TFEU – The Nuclear Option for Qualified Majority Tax Harmonization, EC Tax review, årgang 2020, nr. 2.

Groot, Isabella de, Group Provisions in the Common (Consolidated) Corporate Tax Base, Intertax, årgang 45, nr. 11.

Hemmingsen, Kjeld, Driftsomkostningerne i søgelyset, Revisions og regnskabsvæsen, årgang 1969 (årbog).

Hurk, Hans van den, The common consolidated corporate taxbase: A Desirable Alternative to a Flat EU Corporate Income Tax, Bulletin for International Taxation, årgang 2011, nr. 4/5.

I. M. de Groot i Interest Deduction and the CCCTB: A Walk in the park for Tax Advisors, Intertax, årgang 41, nr. 11.

Jensen, Steffen B.; Varning, Anne, Fast driftssted inden for den digitale økonomi – gennemgang af OECD's forlag af september 2014, Skat Udland, årgang 2015.

Jeppesen, Inge L., Så er ventetiden ovre – seneste afsnit i føljetonen om fradrag for lønudgifter, SR Skat, årgang 2018.

Kemmeren, Eric C.C.M., CCCTB: Enhanced Speed Ahead for Improcement, EC Tax Review, årgang 2001, nr. 5.

Kube, Hanno; Reimer, Ekkehart; Spengel, Christoph, Tax Policy: Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States, EC Tax review, årgang 2016, nr. 5-6.

Laursen, Anders N., Entreprisevirksomhed og fast driftssted, SR Skat, årgang 2014.

Laursen, Anders N., International skatteret 2018-19, SR Skat, årgang 2019.

Llopis, Estefanía López, Formulary Apportionment in the European Union, Intertax, årgang 45, nr. 10.

Mortensen, Flemming N.; Rasmussen, Susanne H., Skattemæssig behandling af forsøgs- og forskningsudgifter, SR-skat, årgang 2018.

Møller, Mogens E., Afgrænsningen driftsomkostninger – privatforbrug, Revisions og regnskabsvæsen, årgang 1958 (årbog).

Møller, Mogens E., Skattefradragsretten i dansk lovgivning – en historisk oversigt, Ugeskrift for retsvæsen, årgang 1955.

Niazi, Shafi U. Khan, Re-launch of the Proposal for a Common Consolidated Coporate Tax Base (CCCTB) in the EU: A Shift in Paradigm, Legal Issues of Economic Integration, årgang 44, nr. 3.

Nielsen, Katrine; Ventzel, René Lønne; Kjær, Susanne, Omgåelsesklausulen – hvad ved vi nu?, SR-skat, 2020.

Nielsen, Thøger, Aarsskrift for Aarhus Universitet, årgang 1957.

Nouwen, Martijn F., The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the fight Against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Nevessary, Intertax, årgang 45, nr. 2.

Nouwen, Martijn, The Market Distortion Provissions of Articles 116-117 TFEU: An alternative Route to Qualified Majority Voting in Tax Matters?, Intertax, årgang 49, nr. 1.

Pedersen, jan, International skatteflugt Del I, (skatteflugtsproblemet – juridisk, økonomisk og politisk), Revisions og regnskabsvæsen, årgang 2017, nr. 6.

Pedersen, Jan, statsskattelovens 100 års jubilæum, (særnummer SR Skat), årgang 2003.

Sandeager, Ane; Filthuth, Gitte, Næring med aktier – Grænser i bevægelse?, SR Skat. Årgang 2002.

Schiersing, Niels, Om aftrapning af ejertidsnedslaget i ejendomsavancebeskatningsloven, Tidsskrift for skatter og afgifter, årgang 1998.

Schmidt, Peter K.; Bundgaard, Jacob, CCCTB - Europa Kommissionens direktivforslag om en konsolideret selskabsskattebase, Revisions og regnskabsvæsen, årgang 2011, nr. 7.

Schmidt, Peter K.; Bundgaard, Jacob; Tell, Michael, Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret, SR Skat, årgang 2019.

Spengel, Christoph; Stutzenberger, Kathrin, Comment on M. Nieminen: “Destination with Credit Formula”: A simple Add on that Would Make the CCCTB More Resilient to Tax Competition and Tax Planning, Intertax, årgang 47, nr. 5.

Ventzel, René Lønne, Forskning og udvikling - skattefradraget, som man skal være varsom med at tage, Revision og regnskabsvæsen, årgang 2020.

Vinther, Nikolaj; Werlauff, Erik, Når dansk lov kopierer EU-direktiver uden for deres tvingende gyldighedsområde, Tidsskrift for skatter og afgifter, årgang 2006.

Vinther, Nikolaj; Werlauff, Erik, Overkursen, der blev til et tilskud, Tidsskrift for skatter og afgifter, årgang 2004.

Weiner, Joann M., Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: insights from the United States and Canada, årgang 2005.

Winther-Sørensen, Niels, overenskomstbeskyttelse af personselskaber ved forskellig subjektkvalifikation, Skat udland, 2000.

Winther-Sørensen, Niels, Udviklingen i dansk udlandsskatteret, SR Skat, årgang 2003.

Wittendorf, jens, OECD's multilaterale konvention, Revisions og regnskabsvæsen, årgang 2019, nr. 8.

8.3 AFGØRELSER

8.3.1 EU-DOMSTOLEN

C-6/64, Costa mod ENEL.

C-466/98, Open Skies, Kommissionen mod Det forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland.

C-467/98, Open Skies, Kommissionen mod Kongeriget Danmark.

C-468/98, Open Skies, Kommissionen mod Kongeriget Sverige.

C-469/98, Open Skies, Kommissionen mod Republikken Finland.

C-471/98, Open Skies, Kommissionen mod Kongeriget Belgien.

C-475/98, Open Skies, Kommissionen mod Republikken Østrig.

C-476/98, Open Skies, Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland.

C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH.

C-298/05, Columbus Container Services.

C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA.

C-47/12, Kronos.

C-593/14, Masco og Damixa.

C-115/16, Skatteministeriet mod N Luxembourg.

C-116/16, Skatteministeriet mod T Danmark.

C-117/16, Skatteministeriet mod Y Danmark.

C-118/16, Skatteministeriet mod X Danmark.

C-119/16, Skatteministeriet mod C Danmark.

C-299/16, Skatteministeriet mod Z Danmark.

8.3.2 HØJESTERET

U 1981.968 H entreprise omfattende et stort antal huse indtil byggeriets færdiggørelse.

U 1985.134 H Værfts udgift til anlæg af gennemsejlingssluse ikke driftsudgift.

SKM 2005.147 H Afskrivning – demobiler m.v. – anlægsaktiv eller omsætningsaktiv.

U 2015.3383 H Godtgørelse udbetalt efter skatteforvaltningslovens § 52 i en sag om grundskyld skulle tilbagebetales til skattemyndighederne, da skatteyderen ikke var forpligtet til at betale salær til det advokatfirma, der havde modtaget godtgørelsen

SKM 2017.512 H Fradrag for driftsomkostninger – almindelig løn til egne ansatte – fordeling – praksis – passivitet

SKM 2017.513 H – Fradrag for driftsomkostninger – almindelig løn til egne ansatte – fordeling – praksis – passivitet.

8.3.3 ØSTRE OG VESTRE LANDSRET

U 1967.200 Ø Konsignant anerkendt som separatist i konsignatarens gældsfragåelsesbo.

TFS 1987, 184 VLR Gågade, afskrivning – tilskud – Detailhandler

SKM 2002.274.ØLR Genanbringelsesreglen i EAL § 6 A.

SKM.2018.157.VLR Rentebegrænsning - valutaterminsforretning – bevisbyrde – lovgivning med (begunstigende) tilbagevirkende kraft

8.3.4 BYRET

SKM 2015.357 BR Genoptagelse – koncernforbindelse –købsoption

8.3.5 ADMINISTRATIVE AFGØRELSER M.V.

LSRM 1929, 3 Skattepligt – engelsk købmand – virksomhed i DK.

LSRM 1956, 82 Landbrugsforhold – salg med ejendomsforbehold.

LSRM 1968, 129 varelageropgørelse (lejlighedshandel med korn).

LSEM 1973,115 Landbrug m.v. (Lejlighedshandel af korn).

LSRM 1977, 116 Periodespørgsmål.

LSRM 1980,89 Periodespørgsmål Landsskatterettens.

TFS 1987, 50 LSR Kulbrinteskat – Engelsk selskab – Dykkerservice – Fast driftssted.

TFS 1991, 38 LR Dobbeltbeskatning – USA – Varelager – Fast driftssted.

TFS 1993, 36 LSR Landbrug – Ophør – Mælkeproduktion – Godtgørelse.

TFS 1994, 24 LR Strømførende kabel – Kontinentalsoklen – Fast driftssted – moms.

TFS 1998, 123 Skd Anpartskapital - gældskonvertering.

TFS 1998, 92 LSR Skovning – areal i Norge – salg af træer – formuestigning.

TFS 1999, 409 LR Bindende forhåndsbesked – Fast driftssted – Driftsstedets indkomstopgørelse Den territoriale udstrækning af selskabslovens § 2, stk. 1 a.

TFS 1999, 409 LR Bindende forhåndsbesked – Fast driftssted – Driftsstedets indkomstopgørelse – Den territoriale udstrækning af selskabslovens § 2, stk. 1, a.

SKM 2001.67 VLR Værdiansættelse af varelager – Hjælpevarer – Administrativ praksis (Herning Galvanisering A/S).

SKM 2003.418 LR Skib, husbåd, afskrivning.

SKM 2003.449 LSR Spekulation, underskud, importvirksomhed (6.000 flasker champagne).

SKM 2004.8 LR Nytegning, aktier, overkurs.

SKM 2006.344 LSR Kapitalforhøjelse, indskud, modtagelse, anparter.

SKM 2006.554 SR Aktiehandel, næring, aktieavance, formueforvaltning.

SKM 2006.571 SR Aktier, næring, porteføljepleje.

SKM 2006.635 SKAT Igangværende arbejder, værdiansættelse, genoptagelse.

SKM 2007.300.SR Vindmølleprojekt, lempelse, Frankrig.

SKM 2007.556 SR Beskatning, fast ejendom, udland, dobbelt beskatning.

SKM 2008.171 SR Investeringsselskab – rentebegrænsning – tynd kapitalisering.

SKM 2008.688.SR Sambeskatning – koncernforbindelse.

SKM 2008.861.SR sambeskatning koncernforbindelse.

SKM 2010.203.DEP Skatteministeriets kommentar til henvendelse fra FSR vedrørende lov nr. 525 af 12. juni 2009 (L 202).

SKM 2010.209.SR sambeskatning og koncernforbindelse.

SKM 2010.263 SR Reel økonomisk virksomhed.

SKM 2010.270.LSR Sambeskatning – konsolidering.

SKM 2010.491.SR sambeskatning og koncernforbindelse.

SKM 2010.677.SR Sambeskatning, bestemmende indflydelse, vetoret.

SKM 2010.687.SR Koncernforbindelse, sambeskatning.

SKM 2011.14 SR –Mellemholdingreglen – reel økonomisk virksomhed.

SKM 2012.211 SR Datterselskab – aktier i moderselskab – Koncernselskabsaktier.

SKM 2012.280 SKAT Styresignal.

SKM 2012.419.SR EBIT-saldo når sambeskatningskreds ændres.

SKM 2012.451 SR Valutakurstab på datterselskabsaktier.

SKM 2012.566 SR Under entreprenør – ikke fast driftssted i Danmark.

SKM 2013.218 SR Italiensk investeringsenhed og danske investorer.

SKM 2013.222 SR Køb og salg af fast ejendom, genanbringelse, bortforpagtning.

SKM 2013.375.SR Selskabs flytning af hjemsted - ikke indeholdelse af kildeskat eller begrænset skattepligt af “likvidationsprovenu”.

SKM 2013.777 SR Husbåde – fast ejendom.

SKM 2014.18.SR flytning – kildeskat.

SKM 2014.735 SR Bygge- og anlæg – underentreprenør.

SKM 2015.129 SR DBO Tyskland.

SKM 2016.250 SR Ombygningsarbejde – skibe.

SKM 2016.57 SKAT Styresignal om, at et selskabs indkomstår kun kan omfatte 1. april én gang.

SKM 2017.744 SR Mellemholding – skattefrit udbytte – skævdeling af overskud i transparent enhed.

SKM 2018.104.SR Gevinst og tab ved afståelse af bitcoin.

SKM 2018.130 SR Gevinst og tab ved handel med bitcoins.

SKM 2018.522.SR Moms, fast driftssted, bygge- anlæg- og monteringsarbejde.

SKM 2018.593 SKTST Værdiansættelse af forskellige skønsposter for selvstændigt erhvervsdrivende for indkomståret 2019.

SKM 2019.169 BR Omkostningsgodtgørelse – hæftelse – aftalegrundlag.

SKM 2019.568 SKTST Landbrug – vejledende satser for normaludgift pr. kostdag og værdi af forbrug af egne produkter for indkomståret 2020.

SKM 2019.609 SKTST Standardrenten i henhold til selskabsskattelovens § 11 B, stk. 2 for 2020.

SKM 2019.615.SKTST Styresignal om rentefradragsbegrænsningsreglerne.

SKM 2020.39.SR Skatterådets bindende svar af 19. november 2019.

8.4 LOVGIVNING

8.4.1 TRAKTATER

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde.

Traktaten om Den Europæiske Union.

8.4.2 DIREKTIVER

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992, tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne)

Rådets direktiv 96/95/EF af 20. december 1996 om ændring af direktiv 77/388/EØF om det gælles merværdiafgiftssystem, med hensyn til merværdiafgiftens normalsats

Rådets direktiv 1999/49/EF af 25. maj 1999 om ændring af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem, med hensyn til standardsatsen

Rådets direktiv 2001/41/EF af 19. januar 2001 om ændring, for så vidt angår anvendelsesperioden for minimumsniveauet for normalsatsen, af sjette direktiv 77/338/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem

Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater.

Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005 om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår anvendelsesperiode

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser.

Rådets direktiv af 2009-10-19 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (2009/133).

Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår varigheden af forpligtelsen til at overholde et minimumsniveau for normalsatsen

Forslag til Rådets Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2011)

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU -om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.

Rådets direktiv (EU) 2016/856 af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, for så vidt angår varigheden af forpligtelsen til at overholde et minimumsniveau for normalsatsen

Forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016).

Forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (2016

Rådets direktiv (EU) 2017/952 af 29. maj 2017 om ændring af direktiv 2016/1164, for så vidt angår hybride mismatch med tredjelande.

Rådets direktiv (EU) 2018/912 af 22. juni 2018 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår forpligtelsen til at overholde et minimumsniveau for normalsatsen

8.4.3 LOVE OG LOVBEKENDTGØRELSER

Lov nr. 104 af 15. maj 1903 om indkomstskat- og formueskat til staten.

Lov nr. 144 af 8. juni 1912 om Indkomst- og formueskat til Staten.

Lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomstskat til staten.

Danmarks Riges Grundlovens af 5. juni 1953

Lov nr. 199 af 6. juli 1957 om skattefri afskrivninger m.v.

Lov nr. 255 af 11. juni 1960 Selskabsskattelov.

Lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift.

Lov nr. 184 af 30. marts 1973 om ændring af ligningsloven, statsskatteloven, afskrivningsloven og investeringsfondsloven, jf. § 1, stk. 1, nr. 1.

Lov nr. 295 af 10. juni 1981 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v.

Lov nr. 247 af 9. juni 1982 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom

Lov nr. 13. december 1985 om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld

Lov nr. 835 af 18. december 1987 om ændring af ligningsloven (Forbedring af konkurrenceevnen)

Lov nr. 887 af 21. december 1991 om ændring af forskellige skattelove (vækst fremmeinitiativer)

Lov nr. 432 af 26. juni1998 om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven (lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapitalisering)

Lov nr. 221 af 31. marts 2004 om ændring af forskellige skattelove (rentebeskatningsdirektivet, rente/royaltydirektivet, koncerninterne lån, fraflytterbeskatning, omregning til helårsindkomst, bruttobeskattede personer)

Lov nr. 426 af 6. juni 2005 om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove (nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljeprincip i sambeskatningen)

Lov nr. 540 af 6. juni 2007 om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.)

Lov nr. 85 af 20. februar 2008 om opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien

Lov af 30. april 2008 nr. 321 om ændring af lov om Danmarks tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber og Den Europæiske Union (Danmarks ratifikation af Lissabontraktaten), jf. § 1, stk. 2.

Lov nr. 525 af 12. juni 2009 om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love (harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.)

Lov nr. 1379 af 28. december 2011 om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter), jf. § 2, stk. 2.

Lov nr. 616 af 12. juni 2013 om ændring af selskabsloven, lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, årsregnskabsloven og lov om Det Centrale Virksomhedsregister

Lov nr. 992 af 16. september 2014 om ændring af virksomhedsskatteloven og kildeskatteloven.

Lov nr. 1375 af 16. december 2014 lov om ændring af fondsbeskatningsloven, kildeskatteloven, kursgevinstloven, selskabsskatteloven og skatteforvaltningsloven

Lov nr. 540 af 29. april 2015 om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.

Lovbekendtgørelse nr. 1037 af 24. august 2015 om skattemæssig opgørelse af varelagre mv. (varelagerloven).

Lovbekendtgørelse nr. 945 af 6. august 2015 nr. 945 om beskatning af rederivirksomhed

Lov nr. 652 af 8. juni 2016- om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., aktieavancebeskatningsloven, virksomhedsskatteloven og forskellige andre love og om ophævelse af lov om investeringsfonds

Lovbekendtgørelse nr. 1147 af 29. august 2016 om skattemæssige afskrivninger

Lovbekendtgørelse nr. 1148 af 29. august 2016 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.

Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 Selskabsskatteloven

Lovbekendtgørelse nr. 1283 af 25. oktober 2016 om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (kursgevinstloven)

Lov nr. 1665 af 20. december 2016 Lov om ændring af skatteforvaltningsloven og ligningsloven

Lov nr. 1535 af 19. december 2017 Skattekontrollov

Lovbekendtgørelse nr. 678 af 31. maj 2018 nr. 678 Skatteforvaltningsloven

Lov nr. 722 af 8. juni 2018 om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven (Højere skattefradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed), jf. § 3

Lov nr. 1130 af 11. september 2018 – om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love

Lovbekendtgørelse nr. 1505 af 17. december 2018 Sølov

Lov nr. 1726 af 27 december 2018 om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundene foretagenders overskud, momsloven og forskellige andre love.

Lovbekendtgørelse nr. 66 af 22. januar 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 132 af 25. januar 2019 om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom

Lov nr. 445 af 13. april 2019 om ændring af selskabsloven og årsregnskabsloven (afskaffelse af iværksætterselskaber og nedsættelse af minimumskrav til anpartsselskabers selskabskapital)

Lovbekendtgørelse nr. 799 af 7. august 2019 om indkomstskat for personer m.v.

Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 838 af 8. august 2019 Årsregnskabsloven

Lovbekendtgørelse nr. 935 af 30. august 2019 om kommunal indkomstskat.

8.4.4 LOVFORLAG

L 95 1973 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven.

L 192 1998/99 Forslag til lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love. (Justering af ansættelsesfrister m.v. og fælleskommunal administration).

L 78 2005/06 Forslag til lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.

L 213 2006/07 – Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.)

L 171 2008/09 Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven, lov om finansiel virksomhed og forskellige andre love. (Ændringer som følge af selskabsloven).

L 84 2010/11 (1.samling) Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, selskabsskatteloven og forskellige andre love.

L 29 2011/12 Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter).

L 192 2011/12 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven (forhøjelse af afskrivningsgrundlaget for investeringer i nye driftsmidler).

L 216 2012/13 Forslag til lov om ændring af ligningsloven og kildeskatteloven. (Genindførelse og udvidelse af boligjobordningen og udvidelse af ordningen om skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter).

L 153 2013/14 Forslag til lov om ændring af momsloven og forskellige andre love (Ændring afleveringsstedet for elektroniske ydelser, teleydelser og radio- og tv-spredningstjenester solgt til private, One Stop Shop- ordning, udvidelse af definitionen af investeringsgoder, ophævelse af ordningen for udenlandsk indregistrerede turistbusser m.v.)

L 200 2013/14 Forslag til lov om ændring af virksomhedsskatteloven (Indgreb mod utilsigtet udnyttelse af virksomhedsordningen ved indskud af privat gæld m.v.)

L 40 2014/15 (1. samling) Forslag til lov om ændring af fondsbeskatningsloven, kildeskatteloven, kursgevinstloven, selskabsskatteloven og skatteforvaltningsloven.

L 42 2014/15 (1. samling) Forslag til lov om ændring af skatteforvaltningsloven, opkrævningsloven og forskellige andre love.

L 104 2017/18 Forslag til lov om ændring af ligningsloven.

L 227 2017/18 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven og ligningsloven. (Højere skattefradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed).

L 99 2018/19 (1. samling) – Lov om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og lov om anvendelsen af visse af Den Europæiske Unions retsakter om økonomiske forbindelser til tredjelande m.v.

L 160 2018/19 (1. samling) Forslag til Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning

L 739 2019/20 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven (forhøjelse af afskrivningsgrundlaget for investeringer i nye driftsmidler).

L 30 (behandlet som L30 A) 2020/21 Forslag til lov om ændring af afskrivningsloven, ligningsloven og selskabsskatteloven. (Midlertidig forhøjelse af fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed og af bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger samt selskabsskattefritagelse af Fonden).

8.4.5 BEKENDTGØRELSER

Bekendtgørelse nr.5 af 20. januar 1971 af 20 januar 1971 af overenskomst af 16. oktober 1969 med Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst og formueskat.

Bekendtgørelse nr. 20 af 23. februar 1978 af overenskomst af 13. december 1976 med Rumænien til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Bekendtgørelse nr. 6 af 12. februar 1981 af overenskomst af 11. november 1980 med Storbritannien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding

Bekendtgørelse nr. 92 af 23. september 1982 af overenskomst af 17. november 1980 med Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Bekendtgørelse nr. 66 af 11. juli 1983 af overenskomst af 5. maj 1982 med Tjekkoslovakiet om undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Bekendtgørelse nr. 100 af 11. september 1989 af overenskomst af 2. december 1988 mellem Kongeriget Danmark og Folkerepublikken Bulgarien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter

Bekendtgørelse af 30. april 1992 af overenskomst mellem Kongeriget Danmarks regering og Den Hellenske Republiks regering til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Bekendtgørelse nr. 115 af 3. november 1993 af overenskomst af 26. marts 1993 med Irland til undgåelse ad dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

Bekendtgørelse nr. 22 af 21. februar 1994 af overenskomst af 4. maj 1993 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Estland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Bekendtgørelse nr. 20 af 21. februar 1994 af overenskomst af 10. december mellem Kongeriget Danmark og Republikken Letland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Bekendtgørelse nr. 21 af 21. februar 1994 af overenskomst af 13. oktober 1993 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Litauen til undgåelse af

dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Bekendtgørelse af 12. juni 1996 af overenskomst af 22. november 1995 mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer; af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager.

Bekendtgørelse nr. 92 af 25. juni 1997 af Overenskomst af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Bekendtgørelse nr. 4 af 22. april 1998 af overenskomst af 1. juli mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue

Bekendtgørelse af 22. februar 1999 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Malta til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

Bekendtgørelse nr. 16 af 17. juni 2002 af overenskomst af 14. december 2000 mellem Kongeriget Danmark og Den Portugisiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

Bekendtgørelse nr. 17. af 17. juni 2002 af overenskomst af 2. maj 2001 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Slovenien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Bekendtgørelse af 9. januar 2003 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Polen til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst og formueskatter.

Bekendtgørelse nr. 8 af 12. februar 2003 af overenskomst af 5. maj 1999 mellem Danmark og Italien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskatter of forhindring af skatteunddragelse.

Bekendtgørelse nr. 3 af 30. april 2008 af overenskomst af 25. maj 2007 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Østrig vedrørende skatter af indkomst og formue.

Bekendtgørelse nr. 14 af 27. juni 2008 af opsigelse af dobbeltbeskatningsoverens-komster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

Bekendtgørelse nr. 11 af 17. februar 2009 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Kroatien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

Bekendtgørelse nr. 23 af 16. august 2011 af aftale af 11. oktober 2010 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Cypern til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

Bekendtgørelse nr. 31 af overenskomst af 25. august 2011 mellem Kongeriget Danmark og Den Tjekkiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

Bekendtgørelse nr. 23 af 5. september 2012 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Ungarn til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.

8.5 ØVRIGE KILDER

Afskaffelse af iværksætterselskaber, notat fra Erhvervsstyrelsen den 16. juli 2019.

Besvarelse af spørgsmål 8 ad L 170 og 171 stillet af Erhvervsudvalget den 20. april 2009, efter ønske fra af Jesper Petersen (SF).

Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag.

Betænkning 1.3.2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag.

Betænkning 1991 nr. 1221 – Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf.

BILAG til Forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag (2016).

Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., nr. 15.

Cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, nr. 12.

Commission staff Working Document impact assessment, SWD (2016) 341 final.

Den danske selskabsskat – satsreduktion og baseudvidelse. Skatteministeriet den 18. december 2003.

Europa-Parlamentets lovgivningsmæssige beslutning af 15. marts 2018 om forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag.

Europaudvalget 2018/19 (1. samling) europaudvalget Alm.del EU-note E 14.

Federation of Tax Admistrators January 2021 State apportionment of corporate income.

Forretningsorden for Europa-Parlamentet 2019 – 2024, juni 2020.

Frascati Manual 2015 Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development.

IAS 17 Leases.

IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements (2008).

IFRS nr. 10 - Consolidated Financial Statements.

IFRS nr. 10 - Koncernregnskaber.

Indsigt i årsregnskabsloven, EY’s praktiske guide til forståelse af loven 2020/21 (7. udgave) (2020).

Indsigt i årsregnskabsloven: EY’s praktiske guide til forståelse af loven 2018/19 (5. udgave) (2018).

Juridisk vejledning.

Komm. dok. nr.: 13730/16 FISC 170 IA 99 -COM(2016) 685 final af 6. juni 2019.

Komm. dok. nr.: 13730/16 FISC 170 IA 99 -COM(2016) 685 final af 27. november 2019.

Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Det Europæiske Råd og Rådet - På vej mod en mere effektiv og demokratisk beslutningstagning inden for EU's skattepolitik.

Meseberg Declaration, presse- und infamationsamt der Bundesregierung, Renewing Europe’s promises of security and prosperity.

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014.

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 of Permanent Establishment (2017).

OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 5 om definitionen af fast Driftssted (2017).

OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 6 om beskatning af indkomst fra fast ejendom (2017).

OECD modeloverenskomst, kommentar til artikel 7 Fortjeneste ved forretningsvirksomhed (2008).

PWC - Regnskabshåndbogen 2021 - Regnskab, Selskabsskat, Moms og afgifter og Selskabsret i overbliksform.

Politiken den 31. december 1955 – forargelsens Skattemønt.

Referat af 40. Europaudvalgsmøde den 17. maj 2017.

Retsudvalgets udtagelse til Økonomi- og Valutaudvalget om forslaget til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag.

Rådets afgørelse af 7. juni 2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (2007/436/EF).

The application of the OECD Model Tax Convenion to Partnerships.

Vejledning E nr. 253 afsnit ”Projektkriterier, der skal opfyldes”.

Vejledning om mini one stop-shoppen på momsområdet (udarbejdet af general-direktoratet for beskatning og toldunion den 23. oktober 2013).

9 STIKORDSREGISTER

A

antimisbrugsprincip 34
Anvendelsesområdet for CCTB 41
Armslængde 54

B

begrænset skattepligt 200
beneficial owner-sagerne 34
BEPS 69

C

C-115/16 34
C-116/16 34
C-117/16 34
C-118/16 34
C-119/16 34
C-157/10 170
C-298/05 170
C-299/16 34
C-324/00 257
C-466/98, ... 161
C-467/98 161
C-468/98 161
C-469/98 161
C-47/12 189
C-471/98 161
C-475/98 161
C-476/98 161
C-593/14 260
C-6/64 161
CCCTB-direktiv 2011 46
  one stop-shop 47
  ØSU's udtalelse 48
CCCTB-direktiv 2016 52
  fordeling af indkomst 53
  fordelingsformel 54
  one stop-shop 52
CCTB-direktiv 2016 48
  begrænsning af rentefradrag 51
  F&U-fradrag 50
  pligtmæssigt for visse koncerner 49
  vækst- og investeringsfradrag 50
CCTB-direktivet
  afhjælpende arbejder 102
  agent, uafhængighed 105
  fast driftssted 96
  fast driftssted, agentforhold 103
  fast driftssted, bygge- og anlægsarbejder 100
  fonde 90
  indkomst beskattet ved kilden i et andet land 89
  indkomst fra fast driftssted 211
  koncernbegreb 90
  låneomkostninger 253
  låneomkostninger fremførsel ... 255
  moderselskab 92
  periodisering 179
  periodisering, tjenesteydelser .. 181
  periodisering, varer 180
  rederi 87
  skattefrie indtægter 206
    salgsprovenuer, aktiver 208
    salgsprovenuer, kapitalandele 209
    tilskud 206
    udbytte fra kapitalandele 211
  skattepligtige indtægter 177
  tilvalg 86
  transparente enheder 89
  tredjelandsselskaber 86
  tvungent for visse koncerner 84

creditlempelse
fuld 65
matching credit 66
ordinær 65

D

dansk sambeskatning
datterselskabs egne aktier 122
ejeraftale 116
koncernbegreb 110
konkurs 123
moderselskab 113
praktisk majoritet 121
stemmerettigheder 114; 122
tvungen 110
udeholdte datterselskaber 122
udpege/afsætte ledelsesmedlemmer 120
DBO
creditlempelse 65
definition 63
den gyldne regel 64; 127
eksemptionlempelse 65
grundlovens § 19 63
grundlovens § 43 64
OECD's modeloverenskomst 64
den gyldne regel 64
dobbeltbeskatningsoverenskomst ... Se DBO
driftsomkostninger 215
CCTB-direktiver F&U 230
CCTB-direktivet 228
CCTB-direktivet bestikkelse mv. 251
CCTB-direktivet FVI 242
CCTB-direktivet repræsentation 249
CCTB-direktivet skatter 250
CCTB-direktivet udbytte 249
direkte forbindelses-begreb 221
finalt -begreb 218
kausalt -begreb 218
kumulativt -begreb 220
neutralt -begreb 219
normalkriteriebegreb 220
nødvendighedskriteriebegreb ... 220
periodisering 224
periodisering lønudgifter 227
periodisering varelager 224
SL § 6 217
strukturelt -begreb 222

E

EBITDA-reglen
finansielle selskaber 273
valg bindende i 10 år 273
eksemptionlempelse
fuld eksemption 66
progressionsforbehold 66

F

fast driftssted 123
afhjælpende arbejde 102
agent afhængig/uafhængig 147
agent, krav om uafhængighed .. 105
agentforhold 103; 145
agentforhold – DBO'er 146; 149
agentforhold – OECD's modeloverenskomst 147
begreb 96
bygge- og anlægsarbejder, CCTB-direktivet 100
bygge- og anlægsarbejder, tidskrav? 134
datterselskab 150
efterforskning efter naturressourcer 133
forretningssted 128
forretningssted – DBO'er 130
hjælpe- og støtteaktiviteter 137; 142
hjælpe- og støtteaktiviteter – DBO'er 143
negativ afgrænsning 102

nært forbundet fortagende 151
DBO'er 152
OECD's modeloverenskomst ... 124
varelagre m.v. 139
virksomhed 130
finansiel leasing 30
finansiel leasing, indikationer 264
Fokusområder BEPS 69
Frascati manual 232

G

gennemstrømningsselskab 60
globalindkomstprincip 170
grundlovens § 19 ..... 28; 63
grundlovens § 43 ..... 23; 34
DBO 64
grundlovens § 46 23

H

husbåde 157

I

IAS 17 263
indirekte metode 54
indkomstår
forskudt 171
forskudt, bagud- 172
forskudt, forud- 172
kalenderår 171
international sambeskatning
fast ejendom 152
fast ejendom DBO'er 155
fast ejendom OECD's modeloverenskomst 153
fast ejendom, ingen DBO 157
frivillig 110
fusion 170
konkurs 123
styringskompetence 118
tilvalg 170

J

Juridisk dobbeltbeskatning 63
Juridisk Vejledning *30*

K

koncernselskabsaktier 189
koncerntilskud 201

L

Lempelse dobbeltbeskatning 158
Länderberichtmetode 36

M

Meseberg 20
moms
6. momsdirektiv 76
elektroniske ydelser 73
momssystemdirektivet 77
Momsudvalget 78
multilaterale instrument, det 61
kunstig undgåelse af fast driftssted 62

N

næringsaktier 190

O

omgåelsesklausul – LL § 3 58
omgåelsesklausul – LL § 3: 59
omkostningsgodtgørelse 202
proces og formkrav 204
sagstyper 203
sats 204
Open Skies 161

P

porteføljeaktier 191
udbytte 196

R

rentefradrag
begrænsning 256
finansiel leasing 263
renteloft 261
tynd kapitalisering 257
renteloft
EBITDA-reglen 270
tonnageskatteloven 268
renteloft 261

S

skatteneutrale transaktioner
datterselskabsandele 188
ejendomsavancer 198
genanbringelse 199
overkurs ved emission 187
salg af ejendele 185
salg af kapitalandele 197
tab af indtægtskilde 186
Skatteneutrale transaktioner 185
skattepligtige indtægter 169
CCTB-direktivet 177
CCTB-principper 176
globalindkomstprincip 170
periodisering 174
realisationsprincip 173
salgf af kapitalandele 198
territorialprincip 170
skatteundgåelsesdirektiv I 71
skatteundgåelsesdirektiv II 72
SKM 2001.67 VLR 226
SKM 2002.274 ØLR 200
SKM 2003.418 LR 157
SKM 2003.449 LSR 225
SKM 2004.8 LR 188
SKM 2005.147 H 225
SKM 2006.344 SR 187
SKM 2006.554 SR 198
SKM 2006.571 SR 198
SKM 2007.566 SR 170
SKM 2008.171 SR 258
SKM 2010.263 SR 195
SKM 2011.14 SR 195
SKM 2012.211 SR 190
SKM 2012.451 SR 197
SKM 2012.566 SR 135
SKM 2013.218 SR 170
SKM 2013.222 SR 200
SKM 2013.777 SR 157
SKM 2014.512 H 216
SKM 2014.735 SR 135
SKM 2015.129 SR 135
SKM 2015.357 BR 122
SKM 2016.250 SR 135
SKM 2017.512 H 169; 218
SKM 2017.513 H 169; 216; 218
SKM 2017.744 SR 195
SKM 2018.130 SR 187
SKM2008.688.SR 118
statsskatteloven 1903 23
statsskatteloven 1922 35

T

territorialprincip 170
TFS 1987, 50 LSR 128; 129
TFS 1991, 38 LR 139
TFS 1993, 36 LSR 186
TFS 1994, 24 LR 128; 129
TFS 1998, 123 187
TFS 1998, 92 LSR 186
TFS 1999, 409 LR 135
TFS 2015, 577 122
tynd kapitalisering 256; 257

U

U 1981.968 H 175
U 2015.3383 H 204

Ø

Økonomisk dobbeltbeskatning 66

ISSN (online): 2246-1256
ISBN (online): 978-87-7210-648-9

AALBORG UNIVERSITETSFORLAG