

# Udenrigsministeriet

Medlemmerne af Folketingets Europaudvalg  
og deres stedfortrædere

Asiatisk Plads 2  
DK-1448 København K  
Telefon +45 33 92 00 00  
Telefax +45 32 54 05 33  
E-mail: [um@um.dk](mailto:um@um.dk)  
<http://www.um.dk>  
Girokonto 3 00 18 06

Bilag  
1

Journalnummer  
400.C.2-0

Kontor  
EUK

29. juni 2007

Til underretning for Folketingets Europaudvalg vedlægges Finansministeriets besvarelse af spørgsmål 1 ad Rådsmøde 2804 (økonomi- og finansministre) den 7. juni 2007 vedrørende alternative modeller til fordeling af provenuet af selskabsskat.

Folketingets Europaudvalg  
Christiansborg

Finansministeren

28. juni 2007  
J.nr. 64-28

## Endeligt svar på Europaudvalgets spørgsmål nr. 1 ad Rådsmøde nr. 2804 - Økofin af 7. juni 2007

### Spørgsmål:

Ministeren bedes, som lovet på europaudvalgsmødet den 1. juni 2007, oversende et notat der redegør for alternative modeller til fordeling af provenuet af selskabsskat på basis af en fælles konsolideret selskabsskattebase (CCCTB).

### Svar:

#### *Baggrund*

Kommissionen har i det hidtidige arbejde med fælles selskabsskatte regler i EU forudsat, at der skal være tale om en konsolideret opgørelse af beskatningsgrundlaget. Det vil sige, at der skal ske en samlet beskatning af koncernen – i modsætning til kun at anvende de fælles regler på de enkelte selskaber. Uden konsolidering vil der fortsat mangle regler om underskudsoverførsel mellem selskaber i forskellige lande, og problemerne med transfer pricing vil fortsat eksistere.

Konsolidering indebærer, at beskatningsgrundlaget mellem landene må fordeles på en anden måde end i dag, hvor indkomsten i de enkelte selskaber opgøres efter et ”arms længde-princip” (dvs. efter markedsbestemte sædvanlige og normale vilkår, som uafhængige parter ville have aftalt under tilsvarende omstændigheder) og fordeles efter dobbeltbeskatningsaftaler indgået mellem de enkelte lande.

I CCCTB forlades ”arms længde-princippet”, således at koncernforbundne selskaber i princippet selv bestemmer hvilke interne afregningspriser, de ønsker at anvende, og den samlede base fordeles efter en fordelingsnøgle.

#### *Generelt om fordelingsnøgler*

Der eksisterer en række teoretiske muligheder for at fordele selskabsskattegrundlag mellem forskellige regioner m.v. Fordelingsnøglen i CCCTB vil være en nyskabelse i den forstand, at den skal anvendes til at fordele skatteprovenu mellem forskellige lande. Hvor fordelingsnøgler er anvendt i praksis, har fordelingen endvidere kun vedrørt en mindre del af selskabers skattebetaling eller slet ikke påvirket den samlede skat.

Mange lande har regler om fordeling af provenuet inden for forskellige regioner og kommuner. Eksempelvis har USA og Canada i mange år anvendt fordelingsnøgler baseret på lønsum, kapital og omsætning ved opgørelse af selskabsskattegrundlaget i de enkelte stater, som så beskatter indkomsten med deres – individuelle – beskatningsprocent. Betydningen af fordelingsreglerne i USA og Canada er imidlertid begrænset, idet skatteprocenterne i de enkelte delstater er forholdsvis lave, ligesom skatten kan fradrages ved opgørelsen af den (større) føderale skat.

Danmark har også regler for fordelingen af den kommunale andel af selskabsskatten mellem de enkelte kommuner. Efter reglerne fordeles de kommunale andele af selskabsskatten forholdsmæssigt efter de lønninger, som i det sidst forløbne regnskabsår er blevet udbetalt til de personer, der er beskæftiget ved selskabet i hver af de pågældende kommuner. I Danmark har fordelingsreglerne imidlertid ingen betydning for, hvor meget det enkelte selskab samlet set skal betale i selskabsskat.

I CCCTB vil fordelingsnøglen have væsentlig større betydning, idet fordelingen af basen får betydning for koncernens samlede skat, i og med at landene selv fastsætter skattesatsen for deres del af basen.

Ideelt set bør fordelingsnøglen

- føre til en rimelig fordeling af skattebasen for både selskaber og de deltagende lande,
- baseres på kriterier, som er objektive, og som ikke kan manipuleres, og
- være simpel og let at administrere for både selskaber og de deltagende lande.

Det er klart, at disse hensyn i en vis grad er modsatrettede, og at det er en kompliceret opgave at fastsætte regler om fordeling. I mange tilfælde vil der opstå fortolknings spørgsmål af samme slags, som opstår i relation til ”almindelige” skatte-regler, og der kan være behov for værnsregler, der sikrer mod manipulation/spekulation med henblik på at minimere den samlede beskatning. Betydningen heraf forstærkes, jo større forskellen er mellem selskabsskattesatserne i de enkelte EU-lande.

Det vil derfor ikke være muligt blot at kopiere allerede anvendte modeller i CCCTB-reglerne. Der vil være behov for at udarbejde en ny fordelingsnøgle, eventuelt baseret på en af nedenstående modeller.

Drøftelserne om en model til fordeling af den fælles base mellem medlemslandene blev indledt i december 2006, men der er stadig lang vej til et konkret forslag. I det følgende skitseres tre overordnede modeller til fordeling med baggrund i to

omfattende arbejdsrapporter fra Kommissionen.<sup>1</sup> Ligeledes skitseres nogle af de overvejelser, som nødvendigvis må gøres i relation til modellerne.

#### *Makrobaseret fordelingsnøgle*

Kommissionen overvejer en makrobaseret nøgle, som indebærer, at skattebasen fordeles mellem landene efter nationale – og ikke selskabsspecifikke – faktorer. Basen kan enten fordeles mellem alle medlemslande eller de medlemslande, som koncernen opererer i. De anvendte faktorer kan eksempelvis være BNP eller det samlede momsgrundlag i det pågældende land.

Fordelen ved en sådan nøgle er bl.a., at den er enkel og effektiv at administrere for både selskaber og myndigheder. Den kan også anvendes på alle sektorer uden tilpasninger.

Modellen vil heller ikke give selskaberne mulighed for at manipulere med faktorerne med henblik på at få indkomsten fordelt til det land, hvor beskatningen er lavest. Det forudsætter dog, at fordelingen sker mellem alle EU-lande – uanset om koncernen har aktivitet i det pågældende land. Hvis fordelingen kun skal ske mellem de lande, hvor koncernen har aktivitet, vil koncernen med fordel kunne placere (en begrænset) aktivitet i lande med lav selskabsskattesats, selv om etableringen i øvrigt er uden forretningsmæssig begrundelse.

Modellens klare ulempe er, at der ikke er nogen sammenhæng overhovedet mellem koncernens økonomiske aktivitet i et land og den skat, som den betaler til det pågældende land.

#### *Merværdibaseret fordelingsnøgle*

Efter denne model fordeles basen mellem den skabte merværdi i det enkelte koncernselskab i forhold til den samlede merværdi i koncernen. Merværdien i det enkelte selskab udgør groft sagt forskellen mellem selskabets køb og salg i en periode.

Den merværdibaserede fordelingsnøgle er i sig selv en metode til opgørelse af beskatningsgrundlaget, idet fordelingsnøglen – med visse korrektioner – udgør en opgørelse af beskatningsgrundlaget. Der kan således argumenteres for, at en merværdibaseret model til fordeling overflødiggor fælles regler for opgørelse af det beskatningsgrundlag, som nøglen skal fordele.

---

<sup>1</sup> Weiner, J.M. (2005): "Formula Apportionment and Group Taxation: Insights From the United States and Canada, *Taxation Papers*, Working Paper N° 8 DG Taxation and Customs Union, European Commission, og Agundez-Garcia, Ana (2006): "The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options, *Taxation Papers*, Working Paper N° 9, DG Taxation and Customs Union, European Commission.

Fordelen ved modellen er bl.a., at merværdibegrebet er kendt i medlemslandene, og at begrebet merværdi kan anvendes på alle sektorer. Samtidig indsamles de nødvendige oplysninger i forvejen. Endvidere baserer denne model sig på selskabsspecifikke data.

Ved fordelingen er det imidlertid ikke muligt at anvende selskabernes momsgrundlag uden korrektioner. Den ”kendte” moms er forbrugsbaseret og derfor ikke umiddelbart egnet som udtryk for den indkomst, som er skabt i selskabet. Eksempelvis vil anskaffelsessummen for aktiver, som afskrives ved indkomstopgørelsen, kunne fradrages fuldt ud ved opgørelsen af momsgrundlaget. Der vil også være ydelser og sektorer, som ikke er momspligtige.

Endvidere kræver opgørelse af merværdien pr. selskab eller land, at der indføres transfer pricing-regler svarende til de regler, som CCCTB netop har til formål at fjerne. Det skyldes, at der ellers vil være mulighed for at manipulere med fordelingen, således at en uforholdsmæssig stor del af indkomsten kommer til beskatning i lande med en lav selskabsskatteprocent.

Modellen vil således indebære en administrativ belastning for selskaberne.

#### *”Faktorbaseret” fordelingsnøgle*

Efter denne model sker fordelingen ved hjælp af forskellige faktorer, som anvendes til at skabe indkomsten. Almindeligvis anvendes lønomkostninger, kapital og omsætning. Disse faktorer vægtes på forhånd – ens eller forskelligt – afhængigt af, hvad der vurderes at give den mest hensigtsmæssige fordeling.

Under CCCTB vil alle lande skulle vægte faktorerne ens. Det er dog muligt, at der i relation til specielle sektorer vil skulle foretages justeringer i forhold til den ”almindelige” fordelingsnøgle. Det er imidlertid ikke klart, hvordan det i praksis skal gennemføres, når en koncern har aktiviteter inden for forskellige sektorer.

For alle faktorer må der i modellen tages stilling til opgørelse af værdi, og hvilket selskab/land faktoren skal medregnes til. I den forbindelse skal der tages hensyn til selskabernes og myndighedernes muligheder for at få adgang til de nødvendige data.

#### Lønomkostninger:

Lønomkostninger vil i de fleste tilfælde være relativt nemme at opgøre. Som udgangspunkt vil alle ydelser, der kan henføres direkte til lønmodtageren, være omfattet. Det gælder eksempelvis arbejdsmarkedsbidrag, pension og personalegoder.

Der vil dog skulle tages stilling til en række spørgsmål. Eksempelvis er begrebet lønmodtager og lønindkomst ikke ens i de forskellige lande – hverken arbejdsretligt eller skatteretligt. Det må derfor defineres, hvem der er lønmodtager. Det må også fastsættes, om en lønmodtager udelukkende medregnes, der hvor vedkommende er ansat, eller om der skal lægges vægt på, hvor arbejdet rent faktisk udfø-

res. Det vil også skulle overvejes, om der helt eller delvist skal korrigeres for produktionsforskelle eller lønniveauforskelle mellem lande – eksempelvis ved at inddrage antallet af ansatte.

#### Kapital:

Inddragelsen af aktiver i fordelingsnøglen rejser en række spørgsmål. For det første skal det fastsættes hvilke aktiver, der skal medregnes. Eksempelvis er finansielle aktiver meget mobile, hvorfor medregning af disse kan åbne for manipulation i form af, at finansielle aktiver placeres i lande med lav skatteprocent. Tilsvarende overvejelser skal gøres i relation til immaterielle aktiver. Behandlingen af leasede aktiver hører også hjemme i denne kategori.

For det andet skal værdiansættelsen overvejes. Principielt kan både historiske anskaffelsesummer, handelsværdier, regnskabsmæssige værdier og skattemæssige værdier anvendes. Da handelsværdier kan være vanskelige at fastsætte for alle aktiver, synes det mest nærliggende at anvende regnskabs- eller skattemæssige værdier.

For det tredje skal der fastsættes et måletidspunkt (primo, ultimo eller gennemsnit) og en behandling af aktiver, som skifter ejer/anvendelse i løbet af et indkomstår.

#### Omsætning:

Det er umiddelbart nærliggende at inddrage omsætning som en faktor, da erhvervelsen af indkomst forudsætter, at koncernens produkter sælges. Det vil endvidere være relativt problemfrit at opgøre omsætningen.

Kommissionen overvejer i den forbindelse, hvilket land omsætningen skal henføres til. Er det landet, hvorfra varerne sælges (afskibes), eller er det landet, hvor varerne sælges til forbrugerne? Førstnævnte valg tilgodeser de producerende lande, mens sidstnævnte valg tilgodeser de forbrugende lande.

Der kan argumenteres for, at salg henført til oprindelseslandet tilgodeser de samme hensyn som lønomkostninger og aktiver, der også i vidt omfang henfører basen til de producerende lande. Samtidig åbner et sådant valg for manipulation, idet det vil være forholdsvist enkelt for en koncern at tilrettelægge salget, således at varerne afskibes fra et land med lav skattesats.

Medregning af omsætningen hos forbrugslandet indeholder også en række betydelige problemer, selv om denne model gør det sværere at manipulere med faktorerne, end når omsætningen henføres til oprindelseslandet. Det er eksempelvis et åbent spørgsmål, hvordan omsætningen i lande uden for EU skal indgå.

Med venlig hilsen

Thor Pedersen