

Aalborg Universitet
Cand.merc.aud.

Common Corporate Tax Base

En skattemæssige ændring af opgørelse af skattepligtig indkomst
med fokus på afskrivningsloven og ligningsloven

31. Maj 2018

Afhandlingen er udarbejdet af:
Rasmus Hemmingsen
Afleveret d. 31. Maj 2018

Vejleder:
Anders Larsen

Antal sider: 72
Antal anslag: 128.063

Executive Summary

The tax area in every country in the world are complex, especially in Denmark. The European commission have, for the last decades, prepared directives with the aim of ensuring a more uniform policy throughout all EU Member States.

The challenge upon preparing directives with a global reach, is the lack of international standards when it comes to tax law, as each country holds their own set of rules.

Particularly in Denmark, the tax rules are complex. The Amortization Act and the Equal Opportunities Act operates in combination as the Danish tax rules and are constantly amended to maintain a correct tax form without compromising the company completion ability.

These challenges have made the European Commission to propose a set of rules called The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCTB) in 2011. The set of rules should make the taxable income more transparent cross the EU Member States. Furthermore, the European Commission suggested that it will reduce administrative costs for the companies regarding auditor costs and tax consultancy.

In this paper, I have analyzed the differences between The Common Consolidated Corporate Tax Base and Danish tax legislation. The report focuses on legal dictation, especially on the depreciation act in Article 30-40 on research and development costs. Furthermore, the directive's obsoleting of the Danish rules about amortization and deduction for costs.

During the analyzation, it has come to attention that the proposed directive is not transparent in its formulation, which can have the potential to be misinterpreted by the reader, dependent on which cultural, educational or social background that affects their individual interpretation.

The Common Consolidated Corporate Tax Base should not be implemented in its current state as there are too many interpretative issues in the Directive and that it is not specific enough.

Indholdsfortegnelse

Executive Summary	1
1. Indledning.....	6
1.1 Indledning.....	6
1.2 Problemstilling	9
1.3 Problemformulering	10
1.4 Afgrænsning	11
1.4.1 Positiv afgrænsning.....	11
1.4.2 Negativ afgrænsning	11
1.5 Definitioner	12
1.6 Disposition	13
1.7 Metodemæssige overvejelser	15
1.8 Relevante retskilder.....	15
1.8.1 Danske retskilder.....	16
1.8.2 EU-retskilder.....	18
2. Direktivet og National beskatning.....	20
2.1 Indledning.....	20
2.2 CCTB Direktivet samfundsmæssigt.....	20
2.2.1 CCTB Direktivets definition af selskab	22
2.3 Dansk lovgivning samfundsmæssigt.....	24
2.3.1 National lovgivning definition af selskab	24
2.4 Samspil mellem direktiv og national beskatning	25
2.4.1 Implementeret direktiver I national lovgivning	26
2.5 Delkonklusion	27
3. Afskrivninger	28
3.1 Indledning.....	28
3.2 Definition mellem regnskabsmæssige og skattemæssige afskrivninger	28
3.3 Regnskabsmæssige afskrivninger	28

3.3.1	Det danske princip (ÅRL).....	28
3.3.2	Lov nr. 738 af 1/6-2015, som følge af direktiv 2013/34/EU	29
3.3.3	International standarder.....	30
3.3.4	Sammenfatning mellem IAS og ÅRL	31
3.4	Skattemæssige afskrivninger.....	32
3.4.1	Statsskatteloven §§ 5-6	32
3.4.2	TFS 1985,6 HRD	33
3.4.3	CCTB direktivet.....	33
3.4.4	Overordnet sammenligning af SL § 6 og CCTB.....	34
3.5	Delkonklusion	34
4.	Afskrivningsberettigede aktiver	35
4.1	Hvad er afskrivningsberettiget aktiver AL § 1	35
4.1.1	Afskrivningsberettigede bygninger AL § 14.....	35
4.1.2	Afskrivningsberettigede bygninger og installationer AL §§ 14-27	36
4.1.3	Afskrivningsberettigede driftsmidler AL § 5.....	36
4.1.4	Ikke afskrivningsberettigede aktiver	37
4.2	Centrale domme vedrørende afskrivningsberettigede aktiver.....	37
4.3.1	SKM2011.388.HR	37
4.3.2	SKM2002.646.LSR.....	38
4.3	CCTB Artikler om afskrivningsberettigede aktiver	38
4.3.1	CCTB Artikel 34-36.....	38
4.3.2	CCTB Artikel 39-40.....	40
4.3.3	CCTB Artikel 38.....	40
4.4	Delkonklusion	41
5.	Afskrivningsmetoder	43
5.1	Lineære afskrivninger	43
5.1.1	Lineære afskrivninger AL § 17.....	43
5.1.2	SKM 2011.10HR	43
5.1.3	CCTB Artikel 33.....	44
5.2	Saldometoden	47

5.2.1	Saldometoden AL § 5	47
5.2.2	SKM2014.59LSR.....	47
5.2.3	CCCTB – Artikel 37	48
5.3	Øvrige afskrivninger	49
5.3.1	Andre afskrivninger	49
5.4.2	Straksafskrivning m.v.	50
5.4.3	Øvrige artikler fra CCTB	50
5.4	Delkonklusion	52
6.	Ligningsloven	53
6.1	Indledning.....	53
6.2	Ligningsloven § 8 X.....	53
6.3	SKM 2012.634 (SR).....	54
6.4	Artikel 9.....	55
6.5	Delkonklusion	57
7.	Direktivets formål ifølge sagkyndige	58
7.1	Indledning.....	58
7.2	Skatteministeriets holdning til CCTB	58
7.3	FSR holdning til CCTB.....	60
7.4	Delkonklusion	61
8.	Perspektivering	62
9.	Konklusion.....	64
10.	Litteraturliste	67
10.1	Artikler:	67
10.2.	Indstillinger/Love	68
10.3	Bøger	70
10.4	Love.....	70
10.5	Direktiver	70
10.6	Standardrader og vejledninger.....	70
10.7	Forklaringer.....	71
10.8	Kendelser.....	71

Anvendte forkortelser**Lovforkortelser**

AL	Afskrivningsloven (LBK nr 1147 af 29/08/2016)
LL	Ligningsloven (LBK nr 1162 af 01/09/2016)
SL	Statsskatteloven (LOV nr 149 af 10/04/1922)
GL	Grundloven (5. juni 1849)
SEL	Selskabsloven (29. september 1917)

Øvrige forkortelser

LR	Ligningsrådet
LSR	Landsskatteretten
SKM	SKAT-meddelelse
SR	Skatterådet
H	Højesteretsdom
Ø	Østre Landsretsdom
V	Venstre Landsretsdom
BEK	Bekendtgørelse
CCTB	Common Corporate Tax Base / Selskabsskattegrundlag (COM 2016/0337 CNS)
CCCTB	Common Corporate Consolidated Tax Base / Fælles Konsolideret selskabsskattegrundlag (COM 2016/683)
EK	Europa-Kommissionen

1. Indledning

1.1 Indledning

Revisionsbranchen bliver ofte udsat for retslige, selskabsretlige og skatteretlige forandringer i større eller mindre grad. Dette påvirker revisionsbranchens arbejdsvilkår, og det påvirker samfundets forståelse af de nye love og det påvirker samfundsøkonomien.

De fleste store koncerner bruger årligt millioner af kroner til revisor rådgivning i forbindelse med udarbejdelse af selvangivelse, den skattepligtige indkomst og transfer-pricing dokumentation. Blandt disse koncerner er Grundfos, Statoil, Danfoss, Carlsberg, ISS og Novo Nordisk. Men hvordan ville situationen se ud i Danmark, hvis selskaber, som de nævnte kunne opgøre den skattepligtige indkomst efter fælles skatteretlige EU regler?

Det har de seneste år været på tale fra EU-Kommissionen at indføre en fælles EU skatteopgørelse ved navn Common Corporate Tax Base (CCTB) og Common Corporate Consolidated Tax Base (CCCTB)¹ EU-kommissionen har fremlagt et fælles EU-skattedirektivet tilbage i 2011². Dette fælles direktiv er blevet revurderet den 25. oktober 2016 og ændringer er blevet indarbejdet i CCTB³. Med relanceringen af CCTB udtalte Vice President Valdis Dombrovskis følgende:

“Tax policy should support the EU's goals of economic growth and social justice. Today's proposals aim to boost growth and investment, support enterprise and ensure fairness. The current corporate tax system treats debt financing of companies more favorably than equity financing. Reducing this debt-equity bias in the tax system is an important element of the Capital Markets Union Action Plan and underlines our commitment to deliver on this project.”⁴

Som Valdis udtaler, vil forslaget give en mere ensartet og retfærdig selskabsskat for selskaber generelt. Samtidig vil foreslaget støtte samfundet i den økonomiske vækst og social retfærdighed i fremtiden. Dette grundet en mere fair selskabsskat.⁵

¹ Larsen, 2017

² Europæiske Kommission, 2018

³ Europæiske Kommission, 2018

⁴ Cornelisse et al, 2016

⁵ Cornelisse et al, 2016

Søren Jesper Hansen fra PwC udtalte i forbindelse med det fremsatte forslag i november 2016, følgende ”at interessen for at følge forslaget er stort og det bliver spændende at følge forhandlingerne om direktiverne og om man kan nå til enighed med implementeringsfristen den 31. december 2018”.⁶

Men hvad går dette direktiv helt konkret ud på? Afviger forslaget regler for opgørelsen af den skattepligtige indkomst væsentligt fra dansk skatteret?

Skatteministeriet foretog i november 2016 en gennemgang af CCTB og foretog i forbindelse heraf en nærhedsnotat, de udtalte blandt andet:

*”Værns reglerne i CCTB-forslaget svarer til de værns regler, som medlemsstaterne allerede er forpligtet til at indføre som følge af skatteundgåelsesdirektivet. CCTB-forslaget vurderes derfor ikke i sig selv at bidrage til bekæmpelsen af skatteundgåelse.”*⁷

I Danmark har vi en kompliceret skattelovgivning herunder diverse juridiske vejledninger, der skal tages hensyn til når selskabers skattepligtige indkomst skal opgøres og selskabsskatten opgøres. Fungerer dette stadig optimalt, eller er tiden løbet fra vores skattelovgivning? Og har vi behov for en fundamental ændring ved at implementere et nyere skattesystem i form af CCTB? Hvad indebærer dette nyere skattesystem, kan det ændre bl.a. vores danske regler i afskrivningsloven og ligningsloven? I CCTB direktivet er der redegjort for, at selskaber kan anvende samme skattesystem, såfremt de er registreret i EU unionen. Dette indebærer opgørelsen af et fælles selskabsskattegrundlag for alle de 28 forskellige selskabsskattesystemer, der er gældende i EU-medlemsstaterne.⁸

Men spørgsmålet er om forslaget vil betyde en fundamental ændring af de nuværende komplekse danske skatteregler. Afviger disse danske regler væsentligt fra CCTB direktivet og hvad vil direktivet få af betydning for dansk skattelovgivning?

Fordelen ved indførslen af EU regler kan ifølge Business Europe være en minimering af administrationsomkostninger og skabe mere vækst i selskaberne. Disse besparelser vil komme til

⁶ Hansen, 2016

⁷ Skatteministeriet, 2016, Side 12

⁸ CCTB, 2016, Side 2.

udtryk i form af en ensartet og enklere fælles skatteopgørelse udført af den lokale revisor, da der vil være samme krav til skatteopgørelsen i de enkelte EU-stater.⁹

I denne opgave vil jeg sætte fokus på enkelte artikler i direktivet og komme med en sammenligning i forhold til dansk skattelovgivning herunder afskrivningsloven og ligningsloven. Endvidere vil jeg drage paralleller til diverse domme fra landsskatteretten, Højesteret m.m. Dette for at beskrive domspraksis i forbindelse med tolkning af bestemmelserne primært i statsskatteloven, afskrivningsloven og ligningsloven.

⁹ BusinessEuropa, 2017

1.2 Problemstilling

Problemstillingen ved implementering af CCTB er den generelle forståelse for ændringen af de nationale lovgivninger. CCTB vil overordnet ”nulstille” de skattemæssige nationale regler og give et fælles selskabsskattegrundlag for alle EU-lande ud fra CCTB direktivet.¹⁰

Det besværlige ved denne ændring, er at de nationale skatteregler ofte er så komplekse, at de ikke kan være sammenlignelige på et samlet EU-markedet.

Når direktivet ikke kan sammenlignes direkte med national lovgivning, er det ofte fordi national lovgivning, herunder dansk lovgivning - er baseret på lovgivninger, reguleringer og domskendelser.

I Danmark er de skattemæssige regler beskrevet i bl.a. statskatteloven, afskrivningsloven, selskabsskatteretten og ligningsloven, disse bliver løbende ændret, hvis behovet for ændringer bliver tilkendegivet ved domme og kendelser.

Særligt vil der opstå en problemstilling i forhold til ændringer af de danske skattemæssige afskrivninger. I afhandlingen vil de skattemæssige love for afskrivninger fastlægges, og bekræftes i gennem domme, kendelser og bekendtgørelser. Blandt de artikler i CCTB direktivet, er der som udgangspunkt 10 artikler vedrørende afskrivninger og ligningsloven. I disse afskrivningsmetoder kan der opstå et fortolkningsspørgsmål i forhold til danske retskilder, hvilke ønskes undersøges i afhandlingen.

¹⁰ CCTB, 2016, side 1.

1.3 Problemformulering

Som beskrevet i indledningen er CCTB en ny Europæisk opgørelse af den skattepligtige indkomst for selskaber. Jeg ønsker derfor at undersøge, hvorvidt den adskiller sig fra den danske skattelovgivning. Der er valgt de dele af CCTB direktivet, der er fundet mest relevant for den danske lovgivning, idet en sammenligning af samtlige aspekter af direktivet er vurderet meget omfattende.

På baggrund af overstående vil afhandlingens hovedformål være at besvare følgende:

”Hvordan differentierer CCTB direktivet sig væsentligt fra dansk skattelovgivning?”

Jeg vil besvare min problemformulering ud fra underspørgsmålene:

Hvilken betydning vil afskrivninger i artikel 30-40 i CCTB direktivet have i forhold til afskrivningsloven?

Hvilken betydning vil artikel 9 om fradragmulighed for forskning og udviklingsomkostninger have i forhold til ligningsloven § 8X?

For at give de mest retvisende og oplysende svar på overstående, vil denne opgave først redegøre for dansk lovgivning, dernæst CCTB direktivet.

1.4 Afgrænsning

I dette afsnit vil jeg inkludere hvilke relevante områder afhandlingen omhandler. Afhandlingen omhandler som tidligere nævnt afskrivninger og CCTB. Afhandlingen vil kun fokusere på de emner, der omhandler afhandlingens problemformulering, og som skal gøres brug af for at løse problemformuleringen. For at præcisere afgrænsningen er der foretaget en positiv og negativ afgrænsning, jf. nedenstående.

1.4.1 Positiv afgrænsning

I dette afsnit vil jeg gennemgå de emner som afhandlingen omhandler til brug af løsningen af problemformuleringen.

Som det fremgår af problemformuleringen omhandler afhandlingen afskrivningen og CCTB direktivet. Der vil derved fastlægges definition af de skattemæssige afskrivningsregler ud fra dansk lovgivning eller retskilder. Der vil endvidere fastlægges domspraksis der har defineret afskrivningsregler i praksis, for at fastlægge en præcisering af lovgivningen.

For forståelsen af dansk lovgivning vil afhandlingen kort berøre øvrige danske retskilder for forståelsen for hvordan de skattemæssige afskrivninger er opstået i dansk lovgivning.

Der vil fastlægges definition på et direktiv i forhold til forståelse af CCTB direktivet. For at drage yderligere forståelse for direktivet vil der inddrages fusionsdirektivet, der er implementeret i det danske retssystem.

Den korte inddragelsen af fusionsdirektivet er inddraget for at forstå hvordan CCTB direktivet kan implementeres i dansk lovgivning. Valget er samtidige truffet, da formålet med afhandlingen er at drage sammenligninger og analysere regelsættet i CCTB direktivet i forhold til danske skatteregler.

1.4.2 Negativ afgrænsning

I dette afsnit vil jeg gennemgå de emner som ikke omrører afhandlingen. Dette ses som en negativ afgrænsning, da det vurderes for omfattende for afhandlingen eller det ikke tjener formål med at løse opgavens problemformulering.

Ud fra beskrevet positiv afgrænsning, ses det at opgaven kun vil omhandle udvalgte artikler fra CCTB direktivet, og vil derfor ikke berøre alle artikler. Dette grundet at det kun er enkelte artikler der berører afskrivninger og ligningsloven.

Jeg har dog kun udvalgt artikler fra CCTB, der vedrører afskrivningen, da jeg ser dem som værende de mest væsentlige kontra dansk lovgivning.

Da EU-kommissionen er kommet ud med henholdsvis et CCTB og CCCTB direktiv, så vil denne opgave udelukkende omhandle CCTB direktivet. Da CCTB vedrører et fælles skattegrundlag, og CCCTB vedrører et fælles konsolideret skattegrundlag.

Derudover forekommer der flere love inden for dansk skattelovgivning, der berører de relevante områder, herunder ligningsloven og afskrivningsloven. Disse vil kun blive inddraget, såfremt de er sammenlignelige med direktivet og der vil derfor ikke udarbejdes en helfattet beskrivelse af ligningsloven og afskrivningsloven.

1.5 Definitioner

Jeg forudsætter, at de personer, der læser opgaven har kendskab til almindelige fagudtryk inden for området, herunder almen gængse skatterevante termer, hvorfor disse kun uddybes, hvis dette er relevant. Få udtryk i afhandlingen kan have en bred betydning, hvorfor jeg vil definere disse betydninger.

Fagudtryk vil blive beskrevet som fodnote for yderligere kommentarer, såfremt dette findes anvendeligt.

1.6 Disposition

Jeg har valgt at dele min afhandling op i afsnit for at skabe afhandlingen mere overskuelig for læseren. Afhandlingen består af 10 afsnit og opbygningen fremgår af nedenstående:

Afsnit 1

Afsnit 1 vil beskrive indledningen ud fra en samfundsmæssig forståelse, og præsentere afhandlingens valg af emne. Herunder vil den vise en problemstilling som forfatteren har identificeret. Problemstillingen vil være en længere udredning i forhold til den endelig problemformulering.

Efter beskrivelsen af dette, vil afhandlingen indeholde en afgrænsning, som skal vise en positiv og negativ afgrænsning af afhandlingen. Metodeafsnittet under afsnit 1, vil kort beskrive den anvendte metode i afhandlingen.

Afsnittet vil omhandle afhandlingens anvendte retskilder og direktiver. Da emnet både vedrører national lovgivning og europæiske lovgivning, så vil disse beskrives.

Afsnit 2

Afsnit 2 vil dansk lovgivning og det europæiske direktiv. Afsnittet vil gennemgå systematisk med forståelsen for den danske lovgivning. Dette afsnit vil endvidere gennemgå direktivets overordnede punkter.

Der vil afslutningsvis blive beskrevet sammenspillet med dansk lovgivning og EU lovgivningen herunder direktivet.

Afsnit 3

I afsnit 4 vil der gennemgå regnskabsmæssige afskrivninger og skattemæssige afskrivninger. Til sammenligningen vil der inddrages danske regnskabsregler fra årsregnskabsloven, sammen med internationale standarder. Af skattemæssige afskrivninger vil der drages forståelse af statskatteloven og inddrages relevante domme, hvor det findes anvendeligt. Regnskabsregler er inddraget for forståelsen af forskellen mellem regnskabsmæssige og skattemæssige regler. Endvidere for at få forståelse for eventuelle ligheder eller forskelle mellem internationale og danske regler regnskabsmæssigt og skattemæssigt.

Afsnit 4

I afsnit 4 vil jeg gennemgå danske afskrivningsberettigede aktiver, og endvidere drage sammenligninger mellem danske domme om disse. Der vil drages sammenligning til CCTB artikel 34-36, artikel 39-40 og 38 for at fastsætte en parallel mellem de danske regler og direktivet.

Afsnit 5

I afsnit vil jeg gennemgå de forskellige afskrivningsmetoder i dansk lovgivning, primært lineære afskrivninger og saldometoden. Der vil endvidere drages sammenligning til CCTB artikel 33 og 37. Der vil afslutningsvist foretages en delkonklusion på disse.

Afsnit 6

I afsnit 6 vil ligningsloven § 8 X blive gennemgået, herunder vil der inddrages domskendelse for forståelsen af hvad forskning og udviklingsomkostninger indebærer og hvordan det ses i retslig forstand. Der vil fastsættes ud fra artikel 9 i CCTB direktivet, hvilke sammenligninger der er med dansk lovgivning, og hvordan direktivet kan få indflydelse i retsdogmatiske genre.

Afsnit 7

I afsnit 7 vil jeg endvidere inddrage udtagelser fra skatteministeriet og fsr, til understøttelser af holdninger vedrørende CCTB. Dette skal ikke ses som et direkte interview, men derimod mere en understøttelse og udvidelse af forfatterens meningsgrundlag.

Afsnit 8

I afsnit 8, vil jeg foretage en perspektivering af afhandlingen. Den vil primært tage udgangspunkt i BEBS forslaget fra EU, og inddrage CCCTB hvor det er relevant.

Afsnit 9

I afsnit 9 vil jeg opsummere alle relevante delkonklusioner fra tidligere 3 afsnit og samle dette til en konklusion.

Afsnit 10

I afsnit vil der gennemgås litteraturliste m.m.

1.7 Metodemæssige overvejelser

Formålet med denne opgave er at give læseren et aktuelt billede af CCTB direktivet i forhold til den nuværende gældende ret i Danmark vedrørende afskrivninger og udviklingsomkostninger. Der anvendes derfor den retsdogmatiske¹¹ metode. Der vil derved blive redegjort for gældende ret i forbindelse med afskrivninger. Det rets positivistiske har til formål at fremstille, beskrive og eventuelt komme med forslag til ændringer til retstilstand.¹²

Afhandlingen vil primært være baseret på litteratur, herunder love, direktiver, vejledninger, bøger og rapporter. Der vil endvidere, hvor det findes relevant, anvendes retspraksis fra Højesteret, Østre- og Vestre Landsret, skatteankenævnet og skatteretten.

For besvarelse af den samfundsmæssige metodik og for diskussion af opgaven, anvendes der udtalelser om CCTB fra skatteministeriet.

1.8 Relevante retskilder

For at besvare problemformuleringen bedst mulig, vil jeg tilegne mig viden igennem primær retskilder og sekundær retskilder. Der vil i denne sammenhæng blive redegjort for retskilderne helt generelt som primære kilder, idet læseren formodes ikke at være bekendt hermed. Derimod vil der blive redegjort for de retskilder jeg har anvendt og vurderet som værende nødvendige for at besvare problemformuleringen. Af de sekundære kilder vil der blive anvendt kendelser og domme og relevante EU-retskilder i form af direktiver.

Retskilderne i form af kendelser og domme vil dermed give et aktuelt billede af dansk ret vedrørende de skattemæssige afskrivningsregler. Endvidere vil dommene indkredse dansk lovgivning og sætte

¹¹ Hansen og Werlauff, 2016, side 224.

¹² Hansen og Werlauff, 2016, side 107-108.

perspektiv på lovreglerne. EU-direktivet vil skabe sammenligninger i forhold til danske retskilder. Den hierarkiske oversigt og indbyrdes rangorden er illustreret af nedenstående afsnit.

1.8.1 Danske retskilder

Alt dansk lovgivning skal være i overensstemmelse med grundlovens bestemmelser, der blev vedtaget i 1849. Grundlovens bestemmelser ligger således til grund for det danske retssystem og kommende lovregler, herunder såvel som juridiske love, såvel som skattemæssige love.¹³

Særligt for skattelovgivning er grundlovens § 43 relevant:

*” Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.”*¹⁴

Som beskrevet skal alle love være i overensstemmelse med grundlovens bestemmelser. Eller sagt på en mere juridisk måde skal alle skattemæssige lovtiltag have hjemmel i grundloven.

Forståelsen af retskilder er ikke kun regelsæt for samfundet, men retskilder er mere skrevne regler i form af love og domme, dvs. at en retskilde mere er en betegnelse for hvad der er fastlagt som værende ret og pligt¹⁵.

I Danmark er den øverste lov inden for SKAT - indkomst og formueskat til staten, bedre kendt som statsskatteoven. Statsskatteoven oprindelse er fra 1922. Det fremgår bl.a. af SL § 6, stk. 1. litra a. *”Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i Aarets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten derunder ordinære Afskrivninger”*.¹⁶ Bestemmelserne fastlægger omfanget af alle driftsomkostninger ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark.

Statsskatteovens omkostningsbegreb blev senere løbende præciseret i bl.a. ligningsloven og afskrivningsloven.

I forhold til den videre forståelse af ligningslovens bestemmelser vil det være relevant at beskrive, ligningslovens indhold og hvornår bestemmelserne finder anvendelse:

Ligningsloven fastlægger hvad der er indkomst til staten, jf. LL §1:

¹³ Michelsen et al, 2013, Side 105.

¹⁴ Grundloven § 43.

¹⁵ Michelsen et al, 2013, Side 105-106

¹⁶ Statsskatteoven § 6, a.

”Ved påligningen af indkomstskat til staten anvendes reglerne i lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomstskat til staten med de ændringer og tilføjelser, der fastsættes i denne lov”¹⁷. Dvs. lov nr. 149 af 10 april om statskatteloven.

Det betyder kort sagt, at alle skattesubjekter ved opgørelse af den skattepligtige indkomst skal anvende ligningslovens bestemmelser eller henvisninger til andre love. Loven foreskriver hvornår der er skattepligt, hvad er skattepligtigt, hvem er skattepligtige og hvorfor der er skattepligt. Primært er dette en guideline for, hvilke indtægter og omkostninger, der skal medregnes for at få den lovgivningsmæssig retvisende skattepligtige indkomst for den pågældende, uanset om det er lønmodtager, virksomhed eller selskab.

Afskrivningsloven vedrører primære skattemæssige afskrivninger og sammenhæng til SL § 6, stk. 1. litra a, dette fremgår af AL 1§:

”Efter reglerne i denne lov kan skattemæssig afskrivning foretages på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige, samt på visse andre udgifter”¹⁸.

Der vil primært blive anvendt relevant lovgivning i afskrivningsloven til besvarelse af problemformuleringens underspørgsmål, herunder vil der blive anvendt AL § 5 & 6 og øvrige bestemmelser, der vurderes interessante. Overstående retskilder vil blive gennemgået yderligere i afsnit 2 og 3.

Administrationen af dansk skattelovgivning varetages af de danske skattemyndigheder, der primært kontrollerer de skattepligtige indkomster, opkrævning af skat m.m.¹⁹

De danske skattebestemmelser bliver udstedt i form af bekendtgørelser, juridiske vejledninger, cirkulærer, styre signaler m.v. Bestemmelser betegnes forskrifter.

SKAT udsteder løbende anbefalinger i den juridiske vejledning. Disse anbefalinger udstedes uden direkte hjemmel i loven. Disse anbefalinger skal ses som en vejledning omkring brugen af en allerede

¹⁷ Ligningsloven § 1.

¹⁸ Afskrivningsloven § 1.

¹⁹ Michelsen et al, 2013, Side 111.

eksisterende lov. Vejledningerne udtrykker SKATs holdning af den nuværende skattepraksis, og er bindende for SKAT, medmindre at disse vejledninger er i direkte modstrid med øvrige danske retskilder. En vejledning er derimod ikke bindende for skatteyderen eller den selvstændige juridiske enhed. Vejledningen sidestilles mere som en vejledning i lighed med cirkulærer.²⁰

Til at træffe beslutninger og afgørelse i form af komplekse skattespørgsmål m.m. er der SKAT (bindende ligningssvar), skatterådet, landsskatteretten og domsstolene.²¹

Ligesom tilbage i romerretten, gælder *lex superior* (den højere lov vinder over den lavere) og *lex posterior* (har forret for den tidligere ret)²² ligeledes i skatteretten.

Et eksempel på dette er at grundloven går forud for en andre lov, en domstolsafgørelse forud for en landsskatteretskendelse og en landsskatteretskendelse forud for den juridiske vejledning, cirkulærer og SKAT meddelelser.²³

Ud fra denne regel, er der også en undtagelse i form af *Lex specialis*-princippet, dette ses særligt inden for skatterettens område. Dette indebærer, at en special regel går forud for en generel regel, også selvom den generelle regel er yngre end den specielle regel.²⁴

1.8.2 EU-retskilder

EU-lovgivning har direkte eller indirekte virkning på lovgivningen i medlemsstaterne og hver af den enkelte stats lovgivning. Retsorden er inddelt i primær ret eller sekundær ret og supplerende ret.²⁵

Den primære ret er traktaterne og de generelle retlige principper. Af europæiske traktater er Lissabontraktaten er godt eksempel heraf (EUT C 306 af 17.12.2007).²⁶

Den sekundære ret er baseret på traktaterne. De sekundære ret er endvidere delt op i forordninger, direktiver, afgørelser og retsforskrifter.

²⁰ Michelsen et al, 2013, Side 111.

²¹ Michelsen et al, 2013, Side 112.

²² Michelsen et al, 2013, Side 132.

²³ Michelsen et al, 2013, Side 132.

²⁴ Michelsen et al, 2013, Side 132.

²⁵ Europa Parlamentet, 2018

²⁶ Lissabontraktaten, 2007.

Forordningen er gyldig for medlemsstaterne og bindende. Dvs. de skal overholdes af alle medlemsstaterne, så snart de træder i kraft og skal ikke gennemføres ved national lovgivning. Dette for at sikre at alle medlemsstater er på lige fod med hinanden.²⁷

Et direktiv er som udgangspunkt bindende for den enkelte medlemsstat. Det er herefter op til de enkelte medlemstater, at indfører de specifikke bestemmelser via implementering af direktivet i national lovgivning. Hvis det var i Danmark skulle der derfor først vedtages en gennemførelsesretsakt, hvorefter den danske lovgivning skulle tilpasses de specifikke artikler, der er nedskrevet i direktivet.²⁸

Ud over dansk lovgivning kan en retskilde endvidere også være en forordning eller et direktiv fra EU²⁹. Forordningen er gældende og skaber ret og pligt direkte for personer, virksomheder og myndigheder i hele EU. Direktiver derimod skal først gennemføres i dansk ret enten ved lov eller ved bekendtgørelse. I dette tilfælde er CCTB betegnet som et direktiv, og er derved et forslag til en kommende lov, der kun findes i udkast. Der er herunder vigtigt at pointere, at CCTB ikke er blevet implementeret endnu, men stadig kun fremgår som et direktiv. Sammenspillet mellem direktiver og dansk lov er endvidere yderligere beskrevet i afsnit 2.4.

²⁷ Europa Parlamentet, 2018.

²⁸ Hansen og Werlauff, 2016, Side 110.

²⁹ Hansen og Werlauff, 2016, Side 110.

2. Direktivet og National beskatning

2.1 Indledning

Jeg vil i dette afsnit gennemgå national beskatning og CCTB. Gennemgang skal benyttes som grundlag for besvarelse af min problemformulering. For forståelse af CCTB vil jeg overordnet beskrive, hvad dette direktiv indeholder og hvorfor det er foreslået af EU. For at kunne sammenligne direktivet med dansk lovgivning, vil jeg endvidere beskrive den samfundsmæssige betydning for direktivet. Dette for at kunne drage paralleller til sammenspillet mellem dansk ret og EU ret.

Der vil i dette afsnit, endvidere blive taget stilling til, hvad der skal til, for at direktivet CCTB kan erstatte de danske selskabsretlige skatteregler. Dette er endvidere vigtigt for opgaven, at identificere hvilke selskaber CCTB direktivet omhandler for derved, at kunne identificere hvilke danske selskaber, der er omfattet af direktivet.

2.2 CCTB Direktivet samfundsmæssigt

Direktivet om Common Corporate Tax Base – eller som det hedder på dansk; fælles selskabsskattegrundlag – er foreslået af EU-Kommissionen den 25. oktober 2016. Direktivet er et relanceret initiativ om et fælles skattesystem fra 2011(COM(2011)121).³⁰

Forslaget er efter EU-Kommissionens mening et resultat af, at verdenssamfundet er blevet mere globaliseret. Som følge heraf er den nuværende selskabsbeskatning ikke tilpasset til det digitaliseret samfund. Selskabsstrukturen er blevet mere kompleks, hvilket bl.a. gør det nemmere at flytte selskabernes overskud til mere favorable lande med en lavere selskabsskat. Dette har skabt en mere aggressiv skatteplanlægning de seneste par årtier.³¹

EU-Kommissionen vil med denne skatte lovgivning skabe et mere ensartet beskatningsgrundlag og sikre, at der er samspil mellem de nationale beskatningsregler, uanset om det er Danmark eller eksempelvis Tyskland, en juridisk selskabsenhed vælger at bosætte sig i.³²

³⁰ CCTB, 2016, side 2.

³¹ CCTB, 2016, side 1.

³² CCTB, 2016, side 2-3.

Selve CCTB direktivet falder ifølge EU-Kommissionen ind under artikel 115 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF) ”*Relanceringen af initiativet om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag skal gøre det lettere at drive virksomhed inden for Unionen ved at underkaste skattesubjekterne et enkelt regelværk vedrørende selskabsskat som vil gælde i hele det indre marked, og samtidig gøre systemet mere robust og modstandsdygtig over for aggressiv skatteplanlægning.*”³³

Som EU beskriver det, vil direktivet gøre op med de nuværende nationale selskabs skattemodeller, og skabe en ensartet skattepligtig indkomst, som skal gøre det nemmere for virksomheder, at drive virksomhed uden at spekulere i skatteoptimering. Samtidige vil dette skabe færre omkostninger for selskaberne i form af skatterådgivning og skatterevisorer.

Det skal bemærkes, at EU-Kommissionen har fremsat 9 forskellige overordnede bestemmelser i direktivet for at redegøre for, hvad artiklerne i direktivet skal betyde fremadrettet. De 9 forskellige tiltag er beskrevet overordnet i nedenstående afsnit³⁴.

Ud af de beskrevne 72 artikler i CCTB direktivet, er disse sammenfattet i forskellige bestemmelser. Disse bestemmelser er kort opsummeret i nedenstående til brug for forståelse af CCTB³⁵:

EU ønsker at anvende direktivet overfor alle, dette skal dog være valgfrit for alle selskaber på nær koncerner. Koncerner der har en samlet indtægt på over 750.000.000 EUR, er direktivet obligatorisk. Direktivet gælder kun for virksomheder med fast driftssted i EU.³⁶

EU's skattegrundlag, skal vedrører alle indtægter, da disse anses som skattepligtige, med mindre de udtrykkeligt er fritaget for skat. Alle indtægter vil blive fratrukket driftsomkostninger, endvidere vil der være et særligt fradrag for forskning og udviklingsomkostninger. Direktivet vil fokusere særligt på afskrivninger, bl.a. vil EU forsøge at fastsætte aktivers værdi ud fra en overvejelse om aktivers levetid.³⁷

³³ CCTB, 2016, side 10.

³⁴ CCTB, 2016, side 10.

³⁵ CCTB, 2016, side 10.

³⁶ CCTB, 2016, Artikel 2, ptk 1.

³⁷ CCTB, 2016, Artikel 6-8.

EU har endvidere 4 bestemmelser, der gælder for CCTB, herunder regler om begrænsning af rentebetalinger, fradrag for vækst og investeringer, fremførsel af underskud uendeligt og regler om switch over-klausul.³⁸ Disse er ikke behandlet videre i opgaven.

Forslaget er endvidere udspecificeret og fremlagt for EU, der skal nå til enighed om forslaget. Dette er dog et makroøkonomisk tiltag, hvorfor det ikke vurderes for opgavens indhold.

2.2.1 CCTB Direktivets definition af selskab

Anvendelsen af direktivet foreskrives i artikel 1 stk. 2 *"Et selskab, der anvender reglerne i dette direktiv, ophører med at være undergivet de nationale selskabsskatteregler for så vidt angår alle anliggende, der reguleres ved dette direktiv, medmindre andet fremgår"*³⁹. Som det fremgår af punktet vil alle selskaber være underlagt direktivets lovgivning og fravælge national skattelovgivning.

Direktivets definition af selskaber fremgår af artikel 2:

*"Reglerne i dette direktiv anvendes for et selskab, som er oprettet i henhold til lovene i en medlemsstat, herunder dets faste driftssteder i andre medlemsstater, hvor selskabet opfylder alle følgende betingelse"*⁴⁰

Direktivet foreskriver endvidere 4 punkter der alle som udgangspunkt skal være opfyldt heraf:

"(a) det er organiseret i en af de i bilag I anførte former." Af bilaget ved CCTB⁴¹ omfatter det selskaber, der er betegnet som aktieselskab eller anpartsselskab. Andre selskabsformer er således ikke underlagt dette direktiv.

"(b) det er omfattet af en af de i bilag II anførte selskabsskatter eller af en tilsvarende, efterfølgende indført skat." Som det fremgår af bilag 2⁴² vedrører dette selskabsskat.

Øvrige danske virksomhedsformer som I/S eller VSL, vil fortsat blive behandlet efter national dansk lovgivning, og vil ikke være omfattet af direktivet. Jf. Artikel 2, stk 2. tilføjes der dog *"Det forhold, at en selskabsform i et tredjeland ikke er medtaget på listen, forhindre ikke, at reglerne i dette direktiv*

³⁸ CCTB, 2016, Side 10-12.

³⁹ CCTB, 2016, Artikel 1, stk 2.

⁴⁰ CCTB, 2016, Artikel 2, stk 1.

⁴¹ CCTB, 2016, Annex 1 to 2.

⁴² CCTB, 2016, Annex 2 to 2.

*anvendes for denne selskabsform.*⁴³ Dvs. at listen over anførte selskabsformer ikke er udtømmende, og kan årligt tilføjes øvrige selskabsformer, såfremt det findes aktuelt.

*”(c) 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*⁴⁴. I regnskabsmæssige henseende menes der en konsolideret koncern. Men da ordet koncern er defineret forskelligt i de enkelte medlemslande, anvendes der i stedet internationale regnskabsstandarder til at definere en koncern, herunder IAS 27 ”Consolidated and Separate Financial Statements” fra 2009, der er erstattet af IFRS 10 i 201445. Dette defineres yderligere i artikel 4, stk 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*”.⁴⁶ Der kan derfor anvendes IFRS standarder eller årsregnskabsloven i regnskabsmæssig henseende til at definere hvad er konsoliderede koncern indebærer.

Punkt 4 beskriver slutlig:

*”(d) det kan betegnes som et moderselskab eller et kvalificeret datterselskab, jf. artikel 3, og/eller har et eller flere faste driftssteder i en medlemsstat*⁴⁷

Fast driftssteder uddybes endvidere i artikel 5, stk. 1 *”Et skattesubjekt anses for at have et fast driftssted i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, når det har et fast sted i den anden medlemsstat, gennem hvilket det helt eller delvis udøver sin aktivitet, herunder især et sted for ledelsen, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, en mine en olie eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes*”.⁴⁸

Som det fremgår af overstående er der en klar definition på hvad fast driftssteder indebærer.

I artikel 2, stk 3, beskrives det endvidere, at et selskab, der opfylder pkt. a og b, men ikke c og d, kan anvende reglerne i en periode på fem skatteår.⁴⁹

⁴³ CCTB, 2016, Artikel 2, stk 2.

⁴⁴ CCTB, 2016, Artikel 2, stk 1.

⁴⁵ IAS 27 & IFRS 10

⁴⁶ CCTB, 2016, Artikel 4, stk 10.

⁴⁷ CCTB, 2016, Artikel 5.

⁴⁸ CCTB, 2016, Artikel 5, stk 1.

⁴⁹ CCTB, 2016, Artikel 2, stk 3.

Jf. artikel 4, stk 1, er et skattesubjekt derved defineret i artiklerne 2 stk, 1. eller 2, som et subjekt der har anvendt tidligere nævnte regler i artikel 2, stk 3.⁵⁰

Dvs. at CCTB er anvendelig i dansk beskatning når det er ApS eller A/S og det ligeledes er omfattet af selskabsskattereglerne i dansk skattelovgivning.

2.3 Dansk lovgivning samfundsmæssigt

Danmark er et af de lande i verden med de mest komplekse skatteregler, herunder det højeste skattetryk. Det høje skattetryk er et makromæssigt niveau for skatternes størrelse i samfundet.⁵¹

Den første regel om beskatningsform kom i form af beskatning af værdien på ejendomme i Danmark. Efter denne regels indførelse, blev der endvidere pålagt en kommunal skat i byerne, der hvilede på et skøn over den enkelte skatteydere økonomiske formåen. Denne beskatningsform var dog ikke en direkte indkomstskat.⁵²

Ved 1901, blev der dannet en reform om skattepolitiske regler, dette var grundet et systemskifte, hvor Venstre for første gang fik regeringsmagten. Ved reformen blev der endvidere indført nye regler om indkomst og formueskat (statsskatteloven), som beskrevet i afsnit 1.8.1.⁵³

Reglerne for indkomst skat, er blevet ændret løbende igennem det seneste århundrede, dette grundet at udviklingen af samfundet løbende har ændret sig.

2.3.1 National lovgivning definition af selskab

Der er tidligere beskrevet danske retskilder i afsnit 1.8.1 er grundloven. Statsskatteloven blev grundlagt i 1903, ændret i 2012 og senest ændret i 1922, dette skete på baggrund af at selskabsloven 5 år tidligere havde set dagens første lys d. 29 september. 1917⁵⁴.

⁵⁰ CCTB, 2016, Artikel 4, stk 1.

⁵¹ Michelsen et al, 2013, Side 50-53.

⁵² Michelsen et al, 2013, Side 53.

⁵³ Michelsen et al, 2013, Side 54.

⁵⁴ Jesper Lau Hansen, Selskabsloven De første 100 år, Side 57.

Selskabsloven omfatter som udgangspunkt kun ApS eller A/S selskaber jf. SEL § 1 ”Denne lov findes anvendelse på alle aktieselskaber og anpartsselskaber (kapitalselskaber)”. Dog bliver loven løbende ændret, så det også omfatter andre selskabstyper, f.eks. IVS selskabstyper, der blev indført i 2014⁵⁵.

Selskabsloven omhandler bl.a. krav til oprettelse af selskaber i forhold til selskabskapital jf. kapital 1 i selskabsloven⁵⁶. Endvidere indeholder loven regler for registreringer og frister for selskabet, jf. kapital 2 af selskabsloven, disse omtaler bl.a. hvornår selskabet skal aflægge regnskab og hvilke registreringspligter selskabet er omfattet af.⁵⁷

Selskabsloven indeholder ingen regnskabsmæssige eller skattemæssige regler for behandlinger af selskaber, men derimod en række retslige regler for at drive et selskab. Dvs. da dette er retslige regler, er der endvidere også straffebestemmelser for ejerne af de forskellige selskabstyper, såfremt selskabsloven ikke er overholdt i forbindelse med at drive selskab.⁵⁸

2.4 Samspil mellem direktiv og national beskatning

De skattesubjekter direktivet indeholder, er pr. definition sammenlignede med dansk retslige forhold. Der er tidligere EU direktivet der er blevet implementeret med succes i dansk lovgivning.

Af de første egentlige EU direktiver, der blev gennemført i Danmark var fusionsdirektivet og moder/datterselskabsdirektivet i 1992.

Efterfølgende blev der implementeret to nye direktiver i 2004 i form af rentebeskatningsdirektivet og rente- og royaltidirektivet.⁵⁹

Med de generelle ændringer fra i EU løbet af de sidste par årtier, blev der i 2004 ændret en del retslige skatteregler i Danmark for at forene disse med EU-retten, idet EU-domstolen havde truffet afgørelser som danske regler ikke kunne forenes med EU-retten. Dette ændrede den grundlæggende danske selskabsskat med en nedsættelse heraf, hvorefter at danske koncernforbundne selskaber alle blev

⁵⁵ Erhvervsstyrelsen, 2013/14

⁵⁶ Selskabsloven §§ 1-4

⁵⁷ Selskabsloven §§ 9-23

⁵⁸ Selskabsloven §§ 366 -369

⁵⁹ Michelsen et al, 2013, Side 57.

obligatoriske sambeskattet. Men vigtigst af alt blev globalpuljeprincippet indført ved international sambeskatning, herunder territorialbeskatningssystemet.⁶⁰

Det er derved samtidig klart, at det danske skattesystem, i de kommende år, fortsat vil være under udvikling, og at EU kan have indflydelse på dette væsentligt.

EU-retten vil fremadrettet få en større rolle med direktiver, der kan ændre det grundlæggende danske indkomstskattesystem som vi kender i dag. Endvidere må det formodes, at det højere danske indkomstniveau ikke er konkurrencedygtigt sammenlignet med øvrige EU lande. Den høje skat kan påvirke beskæftigelsen i Danmark og være skadeligt for Danmarks konkurrence evne. Dette styrkes af, at verden samtidig bliver mere økonomisk globaliseret. Dette kan samtidig skabe et pres på det danske indkomstsystem, da man frit kan placere kapital og økonomisk vækst i lande med en lavere indkomstbeskatning end i Danmark. Alt sammen er et yderligere incitament, hvorpå det danske skattesystem kan blive presset heraf.⁶¹

2.4.1 Implementeret direktiver I national lovgivning

Af væsentlige implementerede EU direktiver i dansk lovgivning er det tidligere nævnt fusionsdirektiv. Det er beskrevet i dette afsnit hvordan fusionsdirektivet fra EU blev implementeret i dansk lovgivning. Da dette må antages at være på samme måde ved en eventuel implementering af CCTB direktivet. EU direktivet.⁶²

Direktivet vedrører en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater. I 1990 blev EU rådets direktivet 90/434/EØF om en fælles beskatningsordning vedtaget. I Danmark blev fusionsdirektivet herefter gennemført ved lov med virkning fra 1. januar 1992.⁶³

⁶⁰ Michelsen et al, 2013, Side 161-162

⁶¹ Michelsen et al, 2013, Side 59.

⁶² EU Rådets direktiv 2009/133 EF

⁶³ Michelsen et al, 2013, Side 964.

Det nye EU direktiv ændrede den allerede vedtaget danske lov fra 1967 om beskatning af sammenslutning af aktieselskaber. Loven omhandlede dog kun vandrette fusioner. I 1975 blev loven ændret for så vidt angår fusioner, så det nu også vedrørte lodrette fusioner.⁶⁴

Fusionsdirektivet implementerede derved spaltninger, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier i dansk lovgivning. Der blev endvidere også ændret for fusion mellem danske selskaber og udenlandske selskaber og reglerne om aktieombytning.⁶⁵

Direktivet er implementeret succesfuldt i dansk skatteretlig forstand. Grunden til dette er, at som udgangspunkt ændre det ikke ved lovgivningen i bredere forstand, og diverse tvivlsspørgsmål om fusionskatteloven, bliver stadigvæk udøvet af dansk lovgivning og retspraksis.

2.5 Delkonklusion

Som det fremgår af overstående i afsnit 2. er der løbende implementeret EU direktiver i dansk lovgivning med succes. De implementerede direktiver, har ikke været lige så omfattende som CCTB. CCTB direktivet har særlig fokus på at skabe en mere ensartet skatte politik og skatte lovgivning i hvert EU medlem stat. Deres 9 bestemmelser, kan hver især skabe udfordringer i hver EU medlem stater. EU kommissionen definition af selskaber, kan vise sig at skulle ændres løbende i takt med at selskabsstrukturen ændre sig for hvert EU medlem stat. Det er samtidig heller ikke sikret at samme definition for koncerner i national lovgivning er omfattet af IFRS reglerne, hvilket også kan give udfordringer med at definere en koncernstruktur.

Implementeringen af tidligere direktiver i dansk lovgivning, viser at det kan lade sig gøre. Selvom dansk skattelovning strækker sig mere end hundrede år tilbage historisk. Fusionsdirektivet er et godt eksempel på dette.

Selvom CCTB er en gennemgribende ændring af selskabsskatte lovgivningen i hvert medlemsstat. Kan CCTB være sværere at implementere i dansk lovgivning end tidligere implementerede direktiver, men dog ikke usandsynligt at det kan lade sig gøre.

⁶⁴ Michelsen et al, 2013, Side 967.

⁶⁵ Michelsen et al, 2013, Side 967.

3. Afskrivninger

3.1 Indledning

Dette afsnit skal læses ud fra den retsmetodiske metode. Nedenstående afsnit vil beskrive afskrivningsloven, herunder komme med relevante henvisninger til kendelser og domme til at understøtte relevante paragraffer i afskrivningsloven. Der vil blive draget sammenligning med artiklerne i CCTB og bestemmelserne i afskrivningsloven.

3.2 Definition mellem regnskabsmæssige og skattemæssige afskrivninger

Ved afskrivninger på aktiver skelnes der mellem regnskabsmæssige og skattemæssige afskrivninger. Bestemmelserne om de regnskabsmæssige danske afskrivninger fremgår af årsregnskabsloven (ÅRL). Bestemmelserne om de danske skattemæssige afskrivninger fremgår primært af statsskatteloven (SL), afskrivningsloven (AL) og ligningsloven (LL).

I international regnskabsmæssige forstand, fremgår der regnskabsmæssige afskrivninger af International standard accountings (IAS) eller af International Financial Reporting Standard (IFRS). International findes der ikke direkte et sammenfattede skattemæssige regelsæt der er implementeret.⁶⁶ Afskrivninger, uanset om de er regnskabsmæssige eller skattemæssige, er et udtryk for virksomhedens omkostninger ved at benytte et anlægsaktiv over en foruddefineret periode.

3.3 Regnskabsmæssige afskrivninger

I nedenstående afsnit vil jeg kort beskrive de danske regnskabsmæssige standarder og de international regnskabsmæssige regler.

3.3.1 Det danske princip (ÅRL)

De danske regnskabsmæssige principper fremgår af ÅRL bestemmelser og anvendes af danske selskaber i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Børstnoteret selskaber aflægger dog efter IFRS.

⁶⁶ IFRS – Introduktion til de international regnskabsstandarder, 2013

Anlægsaktiver defineres som ressourcer, der er under virksomhedens kontrol som et resultat af tidligere begivenheder, og hvorfra fremtidige økonomiske fordele ventes at tilflyde virksomheden., jf. ÅRL § 33 *”Et aktiv skal indregnes i balancen, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden og aktivets værdi kan måles pålideligt.”*⁶⁷

Anlægsaktivet bliver indregnet til kostpris, dvs. købsprisen og udgifter der direkte er knyttet til anskaffelsen og klargøringen, jf. ÅRL § 40 *”Kostprisen for anlægsaktiver skal indeholde alle omkostninger, der er foranlediget af anskaffelsen indtil det tidspunkt, hvor aktivet er klar til at blive taget i brug, eller som direkte kan henføres til det fremstillede aktiv. Kostprisen for anlægsaktiver kan desuden indeholde de omkostninger, der indirekte kan henføres til det pågældende anlægsaktiv, hvis omkostningerne vedrører fremstillingsperioden.”*⁶⁸ Ud fra dette har selskabet afskrivningsgrundlaget.

Efterfølgende må virksomheden eller selskabet fastlægge en afskrivningsplan. Afskrivningsplanen skal udarbejdes ud fra den restværdi aktivet har efter en forventet levetid. Denne fastlægges efter årsregnskabslovens bestemmelser § 43 *”Kostpris, dagsværdi eller genindvindingsværdi for immaterielle og materielle anlægsaktiver med begrænset brugstid skal formindskes med afskrivninger, der tilsigter en systematisk afskrivning af aktiverne over deres brugstid”*⁶⁹, hvorpå der er en forventet levetid og en forventet scrapværdi. Dette for at allokere alle omkostninger til forskellige resultatperioder, og ikke tage afskrivninger over en periode på f. eks. et år.⁷⁰

Materielle anlægsaktiver afskrives derved systematisk over brugstiden, hvorved at afskrivninger fordeles og resultatføres løbende over de år, hvor investeringen indgår i driften.

3.3.2 Lov nr. 738 af 1/6-2015, som følge af direktiv 2013/34/EU

Folketinget ændrede regnskabsloven d. 21. maj 2015, loven trådte i kraft d. 1. juli 2015 jf. L 2015-06-01 nr. 738. Ændringen kom på baggrund af en vedtagelse af et direktiv for EU 2013/34/EU. Dette

⁶⁷ Årsregnskabsloven § 33.

⁶⁸ Årsregnskabsloven § 40

⁶⁹ Årsregnskabsloven § 43

⁷⁰ Michelsen et al, 2013, Side 307

direktiv havde til formål at levere bestemmelser af den bedst mulige kvalitet i overensstemmelse med nærheds og proportionalitetsprincippet⁷¹⁷².

Ved ændringen af dette direktiv blev årsregnskabsloven mere tilpasset efter gældende IFRS standarder. Tilpasningen skete i det omfang det var muligt inden for direktivets omfang.⁷³

Særligt vedrørende afskrivningerne på aktiverne, blev afskrivningsreglerne ændret. Så beskrevet i afsnit 3.4.1, hvor aktivets restværdi opgøres i forbindelse med anskaffelsen af aktivet og ikke efterfølgende reguleres. Skal der nu fremover ske en revurdering af om restværdien har ændret sig på samme måde som en løbende revurdering af afskrivningsperioden, jf. Artikel 11 stk. 6 a-d. En revurdering af restværdien, kan forekomme hvis der sker væsentlige udsving i værdien som følge af f.eks. konjunkturer eller forøget inflation.⁷⁴

Ved selskabsklasser C, kan der fremadrettet tillægges indirekte produktionsomkostninger (IPO'er) i kostprisen, dette er således et tilvalg og frivilligt, dette er dog ikke relevant for opgavens yderligere indhold.⁷⁵

3.3.3 International standarder

Som det fremgår af overstående er der de seneste par år sket en ændringer af de danske regnskabsmæssige afskrivninger til mere ensartede international standarder. Dette skyldes ofte at der anvendes IFRS-standarder til fortolkning og uddybelse af rammebestemmelser i årsregnskabsloven⁷⁶

Af international standarder, anvendes der IAS fra IASB (International Accounting Standards Boards). IAS regnskabsregler er grundlagt i 1973 og skulle sørger for mere ensartet regnskabsregler gældende for alle landene. I 2001 blev disse regler nytænkt, og hedder fremadrettet IFRS standarder.⁷⁷

Måling og indregning af materielle anlægsaktiver fremgår af IAS 16⁷⁸

⁷¹ EU 2013/34/EU af 26. Juni 2013

⁷² Se Afsnit 10.7 – Forklaringer – Nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet

⁷³ Selskabsloven, ændringer af 2015– Side 7.

⁷⁴ Beierholm – Den nye årsregnskabslov - Side 59.

⁷⁵ Selskabsloven, ændringer af 2015– Side 22.

⁷⁶ IFRS – Introduktion til de international regnskabsstandarder, 2013

⁷⁷ IFRS A The IFRS: History and Purpose

⁷⁸ IAS 16 – Materielle anlæg

Som det fremgår af IAS 16 pkt. 7 ”Kostprisen for et materielt anlægsaktiv skal udelukkende indregnes som et aktiv, hvis det er sandsynligt, at de fremtidige økonomiske fordele tilknyttet aktivet vil tilgå virksomheden og aktivets kostpris kan måles pålideligt”.⁷⁹

Kostprisen måles derved kun når det er plausibelt at det indgår i virksomhedens fremtidige drift.

Kostprisen for materielle anlægsaktiver, omfatter købsprisen, inklusiv omkostninger der er forbundet med aktivet, og i den stand, der kræves for at sikre den i stand til at udfører dens oprindelige driftsformål, jf. IAS 16 pkt. 16. ”Kostprisen for et materielt anlægsaktiv omfatter: a) købsprisen, herunder importafgifter og ikke-refunderbare afgifter med fradrag af forhandlerrabatter og dekorter, b) omkostninger, der er direkte forbundet med at bringe aktivet til det sted og i den stand, der kræves for at sikre den af ledelsen planlagte anvendelse, ”⁸⁰

Når dette er fastlagt, har selskabet sit afskrivningsberettigede aktiv, det afskrivningsberettigede beløb og afskrivningsperioden. Bestemmelserne fremgår af IAS 16, pkt. 50-59.⁸¹

Ud fra disse punkter, skal det afskrivningsberettigede beløb allokeres systematisk over aktivets levetid⁸². Det afskrivningsberettigede beløb skal først afskrives, når aktivet er disponibelt til brug. Aktivets brugstid defineres ud fra den forventede anvendelighed for virksomheden. Brugstiden vurderes ud fra selskabets ledelse vurdering, og skal være i overensstemmelse med tidligere erfaringer om tilsvarende aktiver.⁸³

3.3.4 Sammenfatning mellem IAS og ÅRL

Som det er gennemgået i overstående i 3 afsnit, er dansk lovgivning, herunder ÅRL, meget ens med de internationale standarder (IAS/IFRS). Endvidere kan det konkluderes ud fra overstående, at i takt med globaliseringen, har EU implementeret nye regnskabsdirektivet i lighed med de internationale standarder. Reglerne herefter er blevet implementeret i årsregnskabsloven. Dette betyder, at der ikke er væsentlige afvigelser i den regnskabsmæssige opgørelsesmetode anvendt i dansk lovgivning i

⁷⁹ IAS 16 pkt 7 – Materielle anlæg

⁸⁰ IAS 16 pkt 16 – Materielle anlæg

⁸¹ IAS 16, pkt 50-59.

⁸² IAS 16, pkt 50.

⁸³ IAS 16, pkt 55.

forhold fra international lovgivning. Hvilket aktiver det er afskrivningsberettiget eller hvordan kostprisen skal opgøres er derfor næsten ens.

3.4 Skattemæssige afskrivninger

Den skattemæssige afskrivning er endvidere et udtryk for fordeling af aktivets anskaffelsespris over flere perioder. De skattemæssige afskrivninger bliver dog ikke fastsat ud fra årsregnskabsloven, men derimod efter afskrivningsloven eller national lovgivning ved andre lande end Danmark. Dvs. her bliver der ikke ubetinget gjort op med værdiforringelsen, men derimod tages der praktisk hensyn ud fra standardiserede regler. Hertil er det ikke uvæsentligt, at de skattemæssige afskrivninger også bliver anvendt som et politisk instrument til at fremme erhvervslivets investeringer og dermed øge virksomhedens profit.⁸⁴

Særlig vigtigt for forståelsen af skattemæssige afskrivninger i Danmark, er den historiske tilblivelse af de skattemæssige afskrivninger.

3.4.1 Statsskatteloven §§ 5-6

Som det fremgår af SL § 5 *"Formueforøgelse, der fremkommer ved, at de Formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i Værdi - medens der paa den anden Side ikke gives Fradrag i Indkomsten for deres Synken i Værdi....."* er der som udgangspunkt ikke fradragsret for værdiforringelsen af et aktiv som f.eks. en ejendoms i den skattepligtige indkomst. Værdiforringelse skal derimod ikke sidestilles med afskrivninger, som der fremgår i SL § 6, stk. 1. Ifølge denne bestemmelse kan ordinære afskrivninger fratrækkes som driftsomkostninger, når den skattepligtige indkomst opgøres.

Med SL § 6 er formålet derved at opnå fradragsret for den nedslidning, det enkelte driftsaktiv bliver udsat for i forbindelse med brugen af aktivet. De skattemæssige afskrivninger er beskrevet i nedenstående til videre brug for opgaven. Det er vigtigt at pointere at der afskrives forskelligt alt efter hvilket aktiv der tales om. Nogle aktiver omfattes af afskrivningslovens regler. Det drejer sig f.eks. afskrivninger på driftsmidler og bygninger eller øvrige aktiver der er omfattet af afskrivningsloven. Afskrivningsloven dækker bl.a. hvordan aktivet er afskrivningsberettiget.⁸⁵

⁸⁴ Michelsen et al, 2013, Side 308.

⁸⁵ Den juridiske vejledning 2018-1 – C.C.2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6

3.4.2 TFS 1985,6 HRD

I ovennævnte dom havde et skibsværft i Ringkøbing besluttet, at omlægge sin produktion af fiskekuttere til produktion af mindre fragtskibe. Omlægningen skete fordi de fiskekuttere skibsværftet tidligere havde bygget ikke længere var så lette at sælge. Skiftsværftet var beliggende inde i Ringkøbing fjord. For at få de solgte fragtskibe ud at sejle, måtte skibene sejle igennem en sluse, som var etableret mellem fjorden og Vesterhavet. Slusen var for lille til at de projekterede fragtskibe kunne sejle fra fjorden og ud i Vesterhavet. For at gøre sejllasen mulig, måtte slusen udvides. Værftet aftalte med kommunen, der ejede slusen, at udvide slusen. Værftet påtog sig udgiften til udvidelsen. Samtidig påtog værftet sig, at afholde den løbende fremadrettede vedligeholdelse. Spørgsmålet var herefter, og værftet i henhold til SL § 6, stk. 1 litra a. kunne fratække udgiften som en almindelig driftsomkostning i afholdelsesåret, eller udgiften skulle afskrives over en årrække. Højesteret fandt, at under hensyn til værftets forpligtigelser omkring den fremtidige vedligeholdelse og eventuelle nedrivning, at udgiften skulle afskrives over en årrække. Højesteret lagde bl.a. vægt på, at udgiften var relateret til værftets fremtidige indtjening. Højesteret fandt det tillige uden betydning for afgørelsen, at slusen ikke var ejet af værftet.⁸⁶

3.4.3 CCTB direktivet

I forhold til SL § 6 mod CCTB direktivet, fremgår der af artikel 9 om fradragsberettigede udgifter. Pkt 1 og Pkt 2 fremgår der: *"Udgifter kan kun fradrages, i det omfang de pådrages i skattesubjektets direkte erhvervsinteresse."* og *"De udgifter, der er nævnt i stk. 1, omfatter alle salgsomkostninger og udgifter minus fradragsberettiget moms, som et skattesubjekt har pådraget sig for at erhverve eller sikre indkomst, herunder omkostninger til forskning og udvikling og omkostninger til at rejse egenkapital eller gæld til erhvervsmæssige formål."*⁸⁷

Udgifterne kan derved fradrages, hvis de vedrører virksomhedens erhvervsinteresse. Hvad der anses som erhvervsinteresse er der ikke en direkte fællesdefinition. Der kan derved opstå tvivlsspørgsmål om hvorledes erhvervsinteresse defineres.

⁸⁶ Statsskatteloven § 6, stk. 1, Litre A

⁸⁷ CCTB, 2016, Artikel 9

3.4.4 Overordnet sammenligning af SL § 6 og CCTB

Overordnet er direktivet og dansk lovgivning enige om definitionen på fradragsberettigede udgifter. Selvom der er tale om lovforslag der understøtter dansk lovgivning, vil der opstå definitionsudfordringer med direktivet, ved en eventuel implementering. Det særlige ved SL § 6 a er, at der tilføjes ordet "*herunder afskrivninger*". CCTB direktivet ser derved ikke afskrivningerne som en del af omkostninger ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, men derimod som en særskilt post.

3.5 Delkonklusion

Af gennemgået i overstående afsnit 3, kan der ses en del sammenhæng mellem nationale regnskabs- og skattemæssige regler over til international / EU-regler.

Særligt er de regnskabsmæssige regler fra årsregnskabsloven efterhånden i overensstemmelse med IFRS og IAS, hvilket skaber en mere ensartethed i diverse revisioner.

Udover de regnskabsmæssige regler, er den væsentlige skattemæssige regel i statsskatteloven også sammenlignende med CCTB direktivets formulering om fradrag af udgifter vedrørende erhvervsinteresser. Set ud fra gennemgået kendelse fra højeste ret, er der løbende tvivls spørgsmål i forhold til SL § 6 og om hvilke udgifter der fradrags i periode og hvilke der skal afskrives over en længere periode. Det må derved konkluderes, der kan opstå fortolkningsspørgsmål for direktivets definition på omkostninger og den skattemæssige behandling heraf.

4. Afskrivningsberettigede aktiver

Som gennemgået i overstående afsnit, er opdelingen og håndteringen af de skattemæssige afskrivninger i forskellige omfang. Endvidere er der i dansk lovgivning særskilte lovgivning i form af afskrivningsloven gennemgået hvilke væsentlige aktiver der er afskrivningsberettiget, hvorimod i direktivet fremgår disse af artikel 32 i CCTB om ret til afskrivning og i artikel 33 i CCTB om individuelt afskrivningsberettigede aktiver.

4.1 Hvad er afskrivningsberettiget aktiver AL § 1

Efter AL § 1 kan der foretages afskrivning på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervmæssigt, samt på visse andre udgifter:

*”Efter reglerne i denne lov kan skattemæssig afskrivning foretages på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervmæssigt af den skattepligtige, samt på visse andre udgifter”.*⁸⁸

Afskrivningsloven har til formål, at definere det enkelte aktiv, for dernæst at foretage den korrekte afskrivningsmetode.

4.1.1 Afskrivningsberettigede bygninger AL § 14

Afskrivninger for bygninger findes i AL § 14⁸⁹. Som loven foreskriver afskrives, der skattemæssigt på alle bygninger, der benyttes til erhvervmæssige formål:

*”Erhvervmæssigt benyttede bygninger afskrives særskilt for hver enkelt bygning...”*⁹⁰

Det skal dog bemærkes, at der er enkelte bygninger, der ikke kan afskrives på. Disse omfattes af AL § 14, stk. 2 og vedrører bygninger, der anvendes til f. eks. kontor, finansielle sektor, postvirksomhed, beboelse på nær campinghytter. Disse kan ikke afskrives, uanset om de anvendes til erhvervmæssig drift.⁹¹

Uanset om kontorbygninger eller lokaler ikke som udgangspunkt kan afskrives, kan disse dog i vise tilfælde afskrives skattemæssigt, hvis disse tjener den normale drift i virksomheden.⁹²

⁸⁸ Afskrivningsloven § 1

⁸⁹ Den Juridiske Vejledning 2018-1 - C.C.2.4.4.1 – Afskrivningsberettigede bygninger

⁹⁰ Afskrivningsloven § 14.

⁹¹ Den Juridiske Vejledning 2018-1 - C.C.2.4.4.1 – Afskrivningsberettigede bygninger

⁹² Den Juridiske Vejledning 2018-1 - C.C.2.4.4.1 – Afskrivningsberettigede bygninger

4.1.2 Afskrivningsberettigede bygninger og installationer AL §§ 14-27

I forlængelse af overstående afsnit og afskrivningsloven finder man afskrivning på bygninger og installationer jf. AL §§ 14-27.⁹³

Skattemæssige afskrivninger foretages primært efter den særskilte bygning, installation, ombygning eller forbedring jf. AL § 14, stk. 1. Installationer, der kun tjener den fulde afskrivningsberettigede bygning, afskrives sammen med den pågældende bygning, jf. AL § 15, stk 1.⁹⁴

Det er derved vigtigt at fastlægge afskrivningsgrundlaget på af den enkelte bygning eller enkelte installation.

Afgørelsen af om der er en eller flere bygninger afgøres ud fra et samlet skøn over ejendommen.

4.1.3 Afskrivningsberettigede driftsmidler AL § 5

Afskrivninger vedrørende driftsmidler og skibe fremgår af afskrivningsloven i kapital 2. Der vil kun blive behandlet om driftsmidler og ikke skibe. Driftsmidler afskrives primært som saldo værdi og kan højst udgøre 25% af afskrivningsgrundlaget, jf. AL 5 stk 3: *"Afskrivning kan højst udgøre 25 pct. af den afskrivningsberettigede saldo værdi efter stk. 2. Udgør den afskrivningsberettigede saldo værdi før indkomstårets afskrivning et grundbeløb på 12.300 kr. (2010-niveau) eller derunder, kan beløbet fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst."*⁹⁵ Endvidere hvis selskabet ikke vælger at aktivere under småanskaffelsesgrænsen, kan dette fradrag fuldt ud i den skattepligtige indkomst. Det skal her bemærkes, at grænsen på 12.300 kr. ændrer sig hvert år.⁹⁶

Hvis driftsmiddel kun anvendes delvist erhvervsmæssigt, kan der foretages fradrag i den skattepligtige indkomst for den del af afskrivningssummen, der vedrører den erhvervsmæssige anvendelse.

⁹³ Den Juridiske Vejledning 2018-1 – C.C.2.4.4.3 – Afskrivningsgrundlag, bygninger og installationer

⁹⁴ Afskrivningsloven § 15, stk 1.

⁹⁵ Afskrivningsloven § 5, stk 3.

⁹⁶ Skatteministeriet – Afskrivningsloven – Satser og beløbsgrænser i afskrivningsloven

4.1.4 Ikke afskrivningsberettigede aktiver

Jf. afskrivningsloven § 2, stk 3 *"Antikviteter og andre aktiver, der efter deres art og anvendelse normalt ikke udsættes for værdiforringelse, kan ikke afskrives. Kunstværker kan dog afskrives efter §§ 44 A og 44 B."* Kan der ikke afskrives på aktiver der ikke udsættes for værdiforringelse på nær kunstværker.⁹⁷

Selskabet skal endvidere have ejerskab for aktivet, for at aktivet kan være afskrivningsberettiget.

4.2 Centrale domme vedrørende afskrivningsberettigede aktiver

Der har igennem de sidste par årtier, været flere centrale love for afskrivningsberettigede aktiver, herunder både for afskrivningsberettigede bygninger, installationer og driftsmidler. Generelt er det typisk de første domstolsafgørelser, der afgøre eventuelle tvivlsspørgsmål om hvad der er afskrivningsberettigede og hvad der ikke er.

4.3.1 SKM2011.388.HR

To skatteydere havde via et interessentskab købt en bygning. Som led i aftalen om køb af bygningen, var det aftalt med sælger, at han lejede en del af lokalerne i bygningen de næste fem år. Skattemyndigheden havde i forbindelse med ligningen af de to interessenter besigtiget ejendom. Ved besigtigelsen havde skattemyndigheden konstateret, at den del af bygningen sælgeren havde lejet, reelt ikke blev anvendt erhvervmæssigt. Skattemyndighederne fandt på den baggrund, at der ikke kunne foretages skattemæssige afskrivninger på den del af bygningen der var udlejet. Dette til trods for, at lejer betalte en leje til udlejer for lokalerne. Skattemyndigheden skønnede, at 75 % af bygningen ikke var afskrivningsberettiget. Skattemyndigheden henviste til bestemmelserne i Afskrivningsloven § 14 stk. 1, der foreskriver, at en betingelse for at opnå fradrag for skattemæssige afskrivninger på en bygning er, at bygningen anvendes erhvervmæssigt. I omhandlede tilfælde havde lejer ikke udnyttet lokalerne erhvervmæssigt, derfor havde udlejer/ejer ikke fradrag for afskrivningerne. Højesteret var enig med skattemyndigheden. Efter Højesterets vurdering havde interessentskabet ikke godtgjort, at de udlejede lokaler rent faktisk var anvendt erhvervmæssigt af lejer, hvilket var en forudsætning for skattemæssigt at afskrive på den udlejede del af bygningen. Højesteret fandt endvidere ikke grundlag

⁹⁷ Afskrivningsloven § 3, stk 3.

for at anfægte skattemyndighedens skøn over den del af bygning, der var anvendt erhvervsmæssigt, og som følge heraf kunne afskrives.

4.2.2 SKM2002.646.LSR

Kendelsen fra Landsskatteretten fastsætter afgrænsningen mellem udgifter der klassificeres som forbedringer på driftsmidler, der afskrives efter saldometoden i Afskrivningslovens § 5, og udgifter der klassificeres som software og som derfor straksafskrives efter afskrivningslovens § 6 stk. 1 nr. 4. En selskab, der drev erhvervsvirksomhed med udleje af spilleautomater, udskiftede indmaden i selskabets spilleautomater. Det byggesæt der blev anvendt i forbindelse med udskiftningen bestod dels af hardware dels af software. Selskabet havde straksafskrevet samtlige udgifter efter bestemmelserne i Afskrivningslovens § 6 stk. 1 nr. 4, hvilket skattemyndigheden ikke havde godkendt. Landsskatteretten fandt efter en gennemgang af byggesættets bestanddele, at nogle af udgifter reelt kunne klassificeres som hardware, hvorfor disse udgifter skulle anses som en forbedring af de eksisterende spilleautomater og derfor afskrives efter saldometoden i Afskrivningslovens § 5. De udgifter der ikke kunne henføres til hardware, blev anset for udgifter, der relaterede sig til den software, der også indgik i byggesættet. Udgifter til softwaren godkendte Landsskatteretten straksafskrevet efter bestemmelserne i Afskrivningslovens § 6 stk. 1 nr. 4.

4.3 CCTB Artikler om afskrivningsberettigede aktiver

4.3.1 CCTB Artikel 34-36

Et af de skattemæssige tiltag der skal indgå i det nye skattegrundlag er artikel 30-40, der primært vedrører anlægsaktiver og afskrivninger heraf. Ved gennemgang af artikel 30-40 er der primært konstateret, at artikel 30, 31 og 32 vedrører formelle krav som registrering af anlægsaktiver, samt ret til, hvornår der skal afskrives, og hvilke afskrivningsgrundlag dette vedrører. Artikel 33 og 37 vedrører, hvilke aktiver der kan afskrives på. Dette er uddybet i nedenstående afsnit 5.⁹⁸

⁹⁸ CCTB, 2016, Artikel 34-36

Artikel 34, vedrører hvornår der afskrives og hvornår tidspunktet for den skattemæssige afskrivning kan foretages. *”Der fradrages et fuldt års afskrivning i året for anskaffelse eller for ibrugtagning af anlægsaktivet, alt efter hvad der sker sidst. Der foretages ingen afskrivning i året for afhændelse.”*⁹⁹

Artikel 35 vedrører primært regler for anlægsaktiver der beskadiges. Dette betyder, at hvis et aktiv bliver beskadiget og der er erstatning heraf, hvis der genanskaffes samme aktiv, kan aktives skattemæssige værdi provenu, der anvendes af merværdi fradrages i året. Dette er beskrevet i artikel 33, 1 *”Hvis provenuet ved afhændelse, inklusive skadeserstatning, af et individuelt afskrivningsberettiget aktiv eller anlægsaktiv, som ikke udsættes for slid og forældelse som omhandlet i artikel 38, litra a), inden udgangen af det andet skatteår efter det skatteår, hvor afhændelsen fandt sted, skal geninvesteres i et lignende aktiv, der anvendes til samme eller lignende erhvervsformål, kan det beløb, hvormed provenuet overstiger aktivets skattemæssige værdi, fradrages i året for afhændelsen. Afskrivningsgrundlaget for erstatningsaktivet reduceres med det samme beløb. Et aktiv, som frivilligt bliver afhændet, skal have været ejet i en periode på minimum tre år inden afhændelsen.”*¹⁰⁰

Artikel 36, beskriver alle omkostninger til forbedring af anlægsaktivet, der beskriver samme metode som det enkelte aktiv var nyanskaffet. ¹⁰¹Jf. Artikel 33, stk 1: *”Omkostninger til forbedring afskrives i overensstemmelse med de regler, der gælder for det anlægsaktiv, som er blevet forbedret, som om de vedrørte et nyerhvervet anlægsaktiv”*. Dog fortsætter artikel 33, pkt. 2, med at forklare, at hvis det kan påvises, at omkostninger til anlægsaktivet har kortere levetid end det nuværende anlægsaktiv, kan dette afskrives med en kortere periode *”Hvis skattesubjektet kan påvise, at et individuelt afskrevet anlægsaktives forventede resterende brugstid er kortere end brugstiden for det aktiv, der er nævnt i artikel 33, stk. 1, afskrives omkostningerne til forbedring af dette aktiv over den kortere periode.”*¹⁰²

⁹⁹ CCTB, 2016, Artikel 34

¹⁰⁰ CCTB, 2016, Artikel 35, pkt. 1.

¹⁰¹ CCTB, 2016, Artikel 36, pkt. 1.

¹⁰² CCTB, 2016, Artikel 36, pkt. 2.

4.3.2 CCTB Artikel 39-40

Artikel 39 beskriver ekstraordinære fald i værdi. Dette kan påvise, at denne artikel kan blive længere, såfald der kan komme yderligere kommentar fra EU. Denne beskrives som følger i stk. 1 og 2:

”1. Hvis et skattesubjekt kan påvise, at et ikkeafskrivningsberettiget materielt anlægsaktiv som omhandlet i artikel 38, litra a), er faldet i værdi ved udgangen af skatteåret på grund af force majeure eller kriminelle handlinger fra tredjemands side, kan vedkommende fradrage et beløb svarende til dette fald i værdi i skattegrundlaget. Et sådant fradrag kan dog ikke foretages for aktiver, hvor provenuet fra afhændelsen er fritaget for beskatning.”¹⁰³

Skattesubjektet kan derved også få fradrag for dette, hvis det kan bevise der er sket usædvanlige forhold eller kriminelle handlinger fra udefra kommende, så kan dette ligeledes fradrages.

”2. Hvis værdien af et aktiv, som i et foregående skatteår har været genstand for afskrivning som omhandlet i stk. 1, efterfølgende stiger, forhøjes skattegrundlaget i det år, hvor stigningen finder sted, med et beløb svarende til denne stigning. En sådan forhøjelse eller sådanne forhøjelser må dog ikke samlet set overstige det beløb, som der oprindeligt blev givet fradrag for.”¹⁰⁴

Såfremt selskabet vil få yderligere godtgørelse for eventuelle erstatning m.m. kan dette efterfølgende også få fradrag for sådan udgifter fremadrettet.

Artikel 40, beskriver præcisering af kategorier af anlægsaktiver. *”Kommissionen bemyndiges til at vedtage delegerede retsakter i henhold til artikel 66 med henblik på mere præcist at definere de i dette kapitel omhandlede kategorier af anlægsaktiver.”¹⁰⁵* Kommissionen har defineret, hvad det enkelte aktiv indebærer og tillægge yderligere retsakter såfremt dette bliver indført, som artikel 66 foreskriver: *”Beføjelsen til at vedtage delegerede retsakter tillægges Kommissionen på de i denne artikel fastlagte betingelser.”¹⁰⁶*

4.3.3 CCTB Artikel 38

Artikel 38 vedrører ikke afskrivningsberettigede aktiver og har følgende ordlyd:

”Der foretages ikke afskrivning af følgende aktiver:

¹⁰³ CCTB, 2016, Artikel 39, pkt. 1.

¹⁰⁴ CCTB, 2016, Artikel 39, pkt. 2.

¹⁰⁵ CCTB, 2016, Artikel 40, pkt. 1.

¹⁰⁶ CCTB, 2016, Artikel 66

materielle anlægsaktiver, som ikke udsættes for slid og forældelse, f.eks. jord, kunst, antikviteter eller smykker. Finansielle aktiver. ¹⁰⁷

Som det fremgår af artiklen kan der ikke afskrives på anlægsaktiver der ikke udsættes for slid og forældelse. Endvidere er der også finansielle aktiver, der er dog ikke beskrevet direkte hvad finansielle aktiver vedrører om det er betegnelse i den nationale lovgivning eller den internationale lovgivning. Denne artikel kan derfor give anledning til en længere fortolkning af hvilke aktiver der udsættes for slid og forældelse og hvilke der ikke gør.

4.4 Delkonklusion

Som det er gennemgået i overstående afsnit 4, er det konstateret afskrivningsreglerne for afskrivningsberettigede aktiver i dansk lovgivning er komplekse. Af afsnit 4.1, er der opsummeret nogen af de afskrivningsberettigede aktiver overordnede bestemmelser, det er dog ved gennemgangen af afskrivningsloven konstateret, der generelt er undtagelser for afskrivningsberettigede bygninger, installationer og driftsmidler, hvorpå dette kan forekomme kompleks i dansk lovgivning.

Endvidere er de centrale domme i afsnit 4.2, at klassificering af driftsmidler og hvor meget der er afskrivningsberettigede af bygninger, kan stilles til spørgsmål tegn via dommen fra højesteret og landsskatteretten. Særligt er højesterets dom et eksempel på hvordan afskrivningsloven § 14, kan tolkes, og der i yderst tilfælde skal en domstol til for at definere, hvilke del der er afskrivningsberettigede af bygninger. Klassificering og derved behandling fremgår endvidere af landsskatterettens kendelsen vedrørende driftsmidler og software, derfor er denne også beskrevet for forståelsen for det komplekse skatte system.

Gennemgang af CCTB artiklerne af afsnit 4.3 er det påvist at artikler 34-36, beskriver afskrivningsgrundlaget af de enkelte aktiver, hvilket er mere forsimplet end reglerne for dansk lovgivning. Samtidige viser artikel 39-40, at der er en del fortolkningsspørgsmål for hvornår det skattemæssige grundlag for det afskrivningsberettigede aktiver kan og skal ændres.

¹⁰⁷ CCTB, 2016, Artikel 38

Ved en eventuel overgang fra afskrivningsloven til direktivet, vil der derved, blive svært direkte at implementere de gældende artikler, uden det får en forøget risiko for at fjerne allerede velfungerende dansk lovgivning på dette område.

Det må endvidere konkluderes i forhold til overstående afsnit, at implementeringen af disse artikler, vil blive ændret løbende, i takt med der opstår fortolkningsspørgsmål på disse artikler. Dette vil forventeligt være en langsommelig proces i forhold til dansk lovgivning.

5. Afskrivningsmetoder

Som det fremgår af direktivet, er der en del forskellige metoder, der kan afskrives på skattemæssigt. Dette fremgår som bekendt også af afskrivningsloven i dansk lovgivning. Der vil i nedenstående afsnit, gennemgå afskrivningslovens mest kendte afskrivningsmetoder og sammenligne disse med kendelser, for til sidste, at gennemgå disse i forhold til direktivet. På den måde for at gennemgå om disse afviger væsentligt fra hinanden.

5.1 Lineære afskrivninger

5.1.1 Lineære afskrivninger AL § 17

For forståelse for afskrivninger er der i nedenstående afsnit beskrevet de forskellige afskrivningsmetoder. Disse fremgår af afskrivningsloven.

Lineære afskrivninger er kendetegnet, når der afskrives med den samme procent af den afskrivningsberettigede anskaffelsessum. Dette fremkommer b.la. på bygninger jf. AL § 17: *"Afskrivning på bygninger efter § 14 og installationer efter § 15, stk. 1 og 2, kan fra og med anskaffelsesåret foretages med indtil 4 pct. årligt af anskaffelsessummen. Afskrivning på installationer omfattet af § 15, stk. 3, beregnes med indtil 4 pct. af anskaffelsessummen."*¹⁰⁸ Denne bestemmelse er en mere normal afskrivningsmetode skattemæssigt og blive løbende anvendt af selskaber i forbindelse med opgørelse af deres skattepligtige indkomst.¹⁰⁹

Set i forhold til tidligere nævnte om afskrivningsberettigede bygninger, er dette den mest anvendelige metode at opgøre afskrivninger på bygninger på. Der er endvidere bestemmelser for hvornår der ikke kan anvendes lineære afskrivninger på bygninger, men som udgangspunkt ses lineære afskrivninger kun ved bygninger.

5.1.2 SKM 2011.10HR

En interessentskab havde købt en ejendom. I forbindelse med købet havde selskabet betalt udgifter til en konsulent, der havde rådgivet interessentskabet omkring finansiering af ejendommen. Selskabet

¹⁰⁸ Afskrivningsloven § 17, stk 1 og 2.

¹⁰⁹ Afskrivningsloven § 17

havde tillagt omhandlede rådgivningsudgifter til ejendommens skattemæssige afskrivningsgrundlag, der dannede udgangspunkt for de skattemæssige afskrivninger interessentskabet havde beregnet, og som var fratrukket hos de enkelte interessenter. Skattemyndigheden ikke havde godkendt, at konsulentonoraret blev tillagt afskrivningsgrundlaget. Iflg. skattemyndigheden var der tale om ikke fradragsberettigede finansieringsudgifter. Højesteret gav skattemyndigheden medhold. Udgiften skal sidestilles med en prioriteringsudgift, der iflg. forarbejderne til afskrivningsloven ikke indgår i afskrivningsgrundlaget på en bygning.

5.1.3 CCTB Artikel 33

I artikel 33 er ordlyden følgende:

*Anlægsaktiver afskrives individuelt og lineært over deres brugstid, jf. dog stk. 2 og artikel 37 og 38.*¹¹⁰

Artikel 33 beskriver derved centralt afskrivningsmetoden for aktiver, den lineære er som tidligere beskrevet samme som dansk skattelovgivning, men særligt ordlyden ”afskrives individuelt”, og er behandlet yderligere i artikel 37 og 38. Artikel 38 er beskrevet i afsnit 4.3.3. og artikel 37 i afsnit 5.2.3.

Yderligere beskriver artikel 33, hvad anlægsaktiver dækker over i punkt a til e, jf. nedenstående:

”(a) brugte forretnings- og kontorbygninger og andre bygninger samt andre typer af fast ejendom, der anvendes i driften, undtagen industribygninger og -strukturer: 40 år, medmindre skattesubjektet påviser, at den forventede resterende brugstid for aktivet er kortere end 40 år, hvor det i så fald afskrives over den kortere periode”¹¹¹

Som overstående artikel 33, litra a foreskriver afskrives der over 40 år på forretnings og kontorbygninger samt fast ejendom der anvendes i driften, undtagen industri- og strukturbygninger. Der er dog ingen klar definition af, hvad der skal forstås ved overstående aktiver, og hvad og hvornår de skal klassificeres som det ene eller andet. Endvidere fortsættes der med en beskrivelse af aktivet skal afskrives skattemæssigt, hvis brugstiden er kortere end 40 år. Med denne forventelige brugstid er der ej heller forklaret, hvordan dette skal vurderes eller påvises, at den forventede resterende brugstid

¹¹⁰ CCTB, 2016, Artikel 33.

¹¹¹ CCTB, 2016, Artikel 33, litra a.

for aktivet skal afklares. Dette må derved være en bedømmelse for hvert aktiv, og kan skabe fortolkningsspørgsmål for dette.

Artikel 33, litra b fortsætter:

”(b) brugte industribygninger og -strukturer: 25 år, medmindre skattesubjektet påviser, at den forventede resterende brugstid for aktivet er kortere end 25 år, hvor det i så fald afskrives over den kortere periode”¹¹²

Som overstående artikel 33, litra b beskriver, afskrives der over 25 år på brugte industribygninger og strukturer. Der er ingen klar definition for i artiklen for hvad ”brugte” omfatter. For vil en bygning anses som brugt når skattesubjektet kan påvise at bygningen har været brugt i f.eks. en måned før overtagelsen, eller er der en tidsmæssig betegnelse for hvornår dette kan kaldes for værende en brugt bygning og ikke en brugt bygning. Udover dette er der ingen klar definition på, hvad der skal forstås ved et aktiv af den pågældende art eller hvornår det kan klassificeres som dette. Den resterende brugstid skal endvidere også skulle kunne defineres og kan skabe fortolkningsspørgsmål. Endvidere er det ikke beskrevet, hvordan en eventuel lavere brugstid skal opgøres.

Artikel 33, litra c fortsætter:

”(c) andre brugte materielle anlægsaktiver med lang levetid end dem, der er omhandlet i litra a) og b): 15 år, medmindre skattesubjektet påviser, at den forventede resterende brugstid for aktivet er kortere end 15 år, hvor det i så fald afskrives over den kortere periode”¹¹³

Andre materielle anlægsaktiver skal der afskrives over 15 år, med mindre der er en forkortet brugstid. Det er ikke defineret, hvad forkortet brugstid indebærer eller hvordan brugstiden skal opgøres for det pågældende aktiv.

¹¹² CCTB, 2016, Artikel 33, litra b.

¹¹³ CCTB, 2016, Artikel 33, litra c.

Artikel 33 litra d fortsætter:

”(d) brugte materielle anlægsaktiver med mellemlang levetid: 8 år, medmindre skattesubjektet påviser, at den forventede resterende brugstid for aktivet er kortere end 8 år, hvor det i så fald afskrives over den kortere periode”¹¹⁴

Øvrige materielle anlægsaktiver skal afskrives over 8 år, igen er der ikke en klar definition på, hvad forkortet brugstid indebærer.

Artikel 33 litra e fortsætter:

”(e) immaterielle anlægsaktiver: den periode, hvor aktivet nyder retsbeskyttelse, eller som retten er givet for, eller, hvis denne periode ikke kan fastslås, 15 år.”¹¹⁵

(e) brugte immaterielle anlægsaktiver: 15 år, medmindre den resterende periode, hvor aktivet nyder retsbeskyttelse, eller som retten er givet for, kan bestemmes, hvor det i så fald afskrives over den pågældende periode.”¹¹⁶

Retsbeskyttelse menes med rettigheder til f.eks at distribuere en vare og en foruddefineret periode. Retsbeskyttelse kan forstås lovgivningsmæssigt for at sikre en copy right. Dvs. den udgift du har haft for at sikre det pågældende immaterielle anlægsaktiv. Hvis der derfor er erhvervet en rettighed over en kortere periode, skal den derved afskrives over en kortere periode.

Som det fremgår af overstående artikel 33, er der ikke en direkte definition på, hvorledes de enkelte anlægsaktiver er klassificeret. Forstået som at dette kan være et fortolknings spørgsmål, og der kan sættes spørgsmålstegn ved, hvorvidt aktivet fastsættes efter IAS 16¹¹⁷ eller national lovgivning, i dette tilfælde ÅRL bestemmelser. Det er fælles for alle overstående anlægsaktiver, at disse fastsættes efter brugstiden, men der foreligger ikke en direkte definition på, hvordan brugstiden opgøres efter og hvilke regler de skal opgøres af. Det fremgår dog klart af artikel 33, at nævnte aktiver afskrives lineært med mindre andet er gældende.

¹¹⁴ CCTB, 2016, Artikel 33, litra d.

¹¹⁵ CCTB, 2016, Artikel 33, litra e.

¹¹⁶ CCTB, 2016, Artikel 33, pkt. 2. litra e.

¹¹⁷ IAS 16 – Materielle anlægsaktiver

5.2 Saldometoden

5.2.1 Saldometoden AL § 5

Degressive afskrivninger foreligger, når afskrivningerne bliver mindre for hvert år – dette er også kendetegnet ved saldometoden, jf. AL § 5

”Indkomstårets afskrivninger foretages på grundlag af den afskrivningsberettigede saldoværdi ved indkomstårets udgang. Denne værdi opgøres som saldoværdien ved indkomstårets begyndelse med tillæg af anskaffelsessummen for driftsmidler og skibe, der er anskaffet i indkomståret, og med fradrag af salgssummen for driftsmidler og skibe, der er solgt og leveret i indkomstårets løb. Udgifter til forbedring behandles på samme måde som anskaffelsessummer. Saldoværdien ved indkomstårets begyndelse udgør det beløb, hvortil driftsmidler og skibe anskaffet i tidligere indkomstår er nedbragt ved afskrivninger.”¹¹⁸

Denne afskrivningsmetode er typisk anvendt på driftsmidler og er med lineære afskrivninger de mest almindelige i skattemæssige afskrivninger. Denne skattemæssige afskrivning er endvidere også i lighed med regnskabsmæssige regler om afskrivninger af aktiver og ses i ÅRL § 43 om at afskrivningerne skal være systematiske henover perioden¹¹⁹. Saldometoden skal derved være et udtræk for at værdien af aktivet bliver formindsket i lighed med levetiden af aktivet. Hvis aktivet er udsat for værdiforringelse i forhold til eventuelle forbedringer eller forværringer af aktivets tilstand, kan der foretages nedskrivning eller opskrivning af aktivets værdi.

5.2.2 SKM2014.59LSR

Sagen omhandlede et selskab der opstillede pavilloner, der blev opført som samlesæt, og udlejet, typisk på tre årige lejekontrakter. Pavillonerne var tilsluttet kloak, vand og el. Som følge her var skattemyndigheden af den mening, at pavillonerne ikke kunne afskrives som driftsmidler efter saldometoden i Afskrivningslovens § 5. Efter skattemyndighedens opfattelse havde pavillonerne status som bygninger hvorfor de skulle afskrives efter der bestemmelser i Afskrivningsloven der omhandler bygninger. Skattemyndighedens klassificering betød, at nogle af pavillonerne overhovedet ikke kunne afskrives skattemæssigt, idet de blev benyttet til formål der iflg. Afskrivningslovens § 14 stk. 2 ikke

¹¹⁸ Afskrivningsloven § 5.

¹¹⁹ Årsregnskabsloven § 43.

var afskrivningsberettigede. Landsskatteretten var ikke enige med skattemyndighederne. Iflg. Landsskatteretten havde pavillonerne status som driftsmidler. Landsskatteren henså til, at pavillonerne forholdsvis let kunne nedtages, og opsættes et nyt sted ved en ny lejer. Endvidere henså Landsskatteretten til, at kloak, vand og el kun var tilsluttet ved rørledninger oven på jorden.

5.2.3 CCCTB – Artikel 37

I artikel 37, blev der redegjort for saldometoden. Artikel 37 har følgende ordlyd:

”Andre anlægsaktiver end dem der omhandler 33 og 38 afskrives sammen i en aktivpulje med en årlig sats på 25% af afskrivningsgrundlaget. Afskrivningsgrundlaget for en aktivpulje ved udgangen af skatteåret er den skattemæssige værdi ved udgangen af det forudgående skatteår justeret for aktiver, der tilføres og forlader puljen i løbet af pågældende skatteår. Omkostninger til erhvervelse og konstruktion samt omkostninger til forbedring af aktiver indregnes i afskrivningsgrundlaget, mens provenuet ved afhændelse af aktiver og eventuel modtaget erstatning for tab eller ødelæggelse af et aktiv fradrages. Hvis afskrivningsgrundlaget som beregnet efter stk. 2 er negativt, indregnes der et beløb, således at afskrivningsgrundlaget bliver lig nul. Skattegrundlaget forhøjes med det samme beløb.”¹²⁰

Som det fremgår af overstående afsnit afskrives der af saldometoden, dvs. hvert år med 25% af afskrivningsgrundlaget, hvorpå aktivet skattemæssige værdi aldrig vil ramme 0. Aktiverne der er beskrevet fra tidligere afsnit 5.1.3 og 4.3.3 og omhandler bygninger, materielle anlægsaktiver, immaterielle anlægsaktiver, og aktiver der ikke var afskrivningsberettigede, skal således afskrives efter artikel 37 om saldometoden.

Saldometoden vil derfor blive anvendt for en aktiv pulje, dette kan være i lighed med andre anlæg, driftsmaterielle m.v. Det må samtidig forventes at det er alle aktiver med en levetid på under 8 år, der skal afskrives efter saldometoden, jf. Artikel 33, litra d.

Da der ikke er nogen grænse beløbsmæssigt grænse pointeret i artikel 37 for øvrige aktiver, kan det forventes der kan opstå et tolkningsspørgsmål om hvornår et eventuel aktiv skal aktiveres og hvornår det ikke skal, alt afhængig af beløbsgrænsen.

¹²⁰ CCTB, artikel 37

Da den skattemæssige aktiveringsgrænse for småanskaffelser er forskellige fra EU medlem stat, kan dette derved også give en udfordring for hvornår aktivet skal aktiveres skattemæssige efter saldometoden, og hvornår det blot kan straks afskrives.

5.3 Øvrige afskrivninger

Som omtalt i afsnit 5.1 og 5.2, er de mest almindelige skattemæssige afskrivninger saldoafskrivninger og lineære afskrivninger. Disse har ligeledes været sammenlignede i forhold til danske afskrivningsregler og direktivet. Udover nævnte er der også andre afskrivningsmetoder i dansk lovgivning, der kan eller burde tages til overvejelse ved en eventuel implementering af direktivet.

5.3.1 Andre afskrivninger

Progressive afskrivninger foreligger når afskrivningerne bliver større år for år, jf. AL § 25, stk 3:

” Anskaffelsessummen for fast ejendom, hvorpå der hviler en hjemfaldsforpligtelse eller anden forpligtelse af lignende art, jf. dog stk. 2, kan fra og med anskaffelsesåret afskrives over antallet af år indtil det tidspunkt, hvor hjemfaldsretten kan gøres gældende, bortset fra fast ejendom, der anvendes til beboelse eller ikkeerhvervsmæssige formål. Såfremt ejendommens bygninger opfylder betingelserne for afskrivning i § 14, skal anskaffelsessummen for bygningerne afskrives efter den nævnte bestemmelse. Afskrivningen efter 1. pkt. sker efter en progressivt stigende skala, der fastsættes af Skatterådet. Hvis der ved hjemfaldet skal ske tilbagebetaling eller ydes erstatning med et på forhånd fastsat beløb, reduceres afskrivningsgrundlaget med beløbet.” Denne opgørelse er ikke generelt i skattemæssige opgørelse og ses sjældent.¹²¹

Ud over overstående tre afskrivningsmetoder, vurderer man generelt afskrivning i to kategorier.

Den første er bundne afskrivninger, hvilket er udtryk for afskrivningernes tabes skattemæssigt såfremt der ikke bliver afskrevet hvert år. Dvs. der skal hvert år afskrives af aktivet, ellers frafalder retten til afskrivningen. Dette er hyppigst for ejendomme.¹²²

¹²¹ Afskrivningsloven § 25

¹²² Michelsen et al, 2013, Side 308-309

Den anden er ubundne afskrivning, der er udtryk for afskrivning, der ikke tabes, hvis de undlades. Dvs. alt afhængig af den skattepligtige indkomst er negativ eller positiv, kan man vælge at afskrive skattemæssige af det enkelte aktiv. Dette forekommer generelt i afskrivningslovens kap. 2.¹²³

Der findes andre afskrivningsmetoder som pro-anno-afskrivninger, forskudsafskrivninger og forlodsafskrivninger, disse vil ikke blive behandlet videre i opgaven.¹²⁴

5.4.2 Straksafskrivning m.v.

Af øvrige afskrivninger, kan der nævnes afskrivning på goodwill og andre immaterielle aktiver. Køb af goodwill kan fra og med anskaffelsesåret afskrive med 1/7 årligt, jf. AL § 40, stk 1 ”*Ved erhvervelse af goodwill kan erhververen fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen, afskrive anskaffessummen i sin skattepligtige indkomst med indtil 1/7 årligt.*”¹²⁵

Ud over afskrivning på goodwill er det særlig vigtigt at nævne afskrivning på øvrige immaterielle aktiver, herunder patentrettigheder og knowhow, der kan straksafskrives skattemæssigt i det år, hvorpå aktivet er anskaffet. Dvs. den skattemæssige værdi bliver fratrukket i den skattepligtige indkomst i det pågældende år, hvorpå der ikke skal foretage skattemæssige afskrivning fremadrettet, da skatteværdien af aktivet er nul.¹²⁶

Der kan endvidere straksafskrives på edb-software efter reglerne i kapital 2 i afskrivningsloven. I lighed med patentrettigheder og knowknow, kan der efter afskrivningsloven § 6, stk 1 ”*Edb-software.*” Anskaffessummen af disse kan afskrives fuldt ud, selvom der ikke direkte er tale om en tidsbegrænset brugsrettighed.

Jf. AL § 6, stk 1 ”*Driftsmidler, hvis fysiske levealder må antages ikke at overstige 3 år.*” Som det fremgår af overstående, må driftsmidlers levetid ikke overstige 3 år, før der kan foretage straksafskrivning.

5.4.3 Øvrige artikler fra CCTB

Som beskrevet i afsnit 4 og 5, er der et konkret forslag på hvilke aktiver der er afskrivningsberettigede og hvilke afskrivningsmetoder der kan anvendes. Ud over disse artikler fra 30-40 i CCTB, er der

¹²³ Michelsen et al, 2013, Side 310-312

¹²⁴ Michelsen et al, 2013, Side 309-310

¹²⁵ Michelsen et al, 2013– Side 335.

¹²⁶ SKAT, Grundlæg. Betingelser for afskrivning på driftsmidler og skibe

endvidere beskrevet overgangen fra national lovgivning til CCTB i artikel 44. Som det fremgår af pkt a-e, er der særlige regler for klassificeringen fra national lovgivning til CCTB skal foregå.

Særligt for artikel 33, er dette beskrevet i artikel 44, pkt. a:

”anlægsaktiver, som både ifølge den nationale selskabsskattelov, der tidligere var gældende for skattesubjektet, og ifølge reglerne i dette direktiv er individuelt afskrivningsberettigede, afskrives efter artikel 33, stk. 2 ”¹²⁷. Alle aktiverne forbundet med stk. 2 som beskrevet i afsnit 5.1.2, skal dette vurderes i forhold til national lovgivning i forhold til overgangen af anlægsaktivet.

For artikel 37, er dette beskrevet i stk b-d:

”(b) anlægsaktiver, som var individuelt afskrivningsberettigede ifølge den nationale selskabsskattelov, der tidligere var gældende for skattesubjektet, men ikke ifølge reglerne i dette direktiv, indgår i den i artikel 37 omhandlede aktivpulje ”¹²⁸. Dvs. at alle aktiver fra national lovgivning der kan henføres til en lignede saldometode, vil skulle kunne overføres på lignede måde i beskrevet artikel 37.

”(c) anlægsaktiver, som blev medtaget i en aktivpulje med afskrivning for øje efter den nationale selskabsskattelov, der tidligere var gældende for skattesubjektet, indgår i den i artikel 37 omhandlede aktivpulje, selv om de måtte være individuelt afskrivningsberettigede ifølge reglerne i dette direktiv”¹²⁹. Herunder beskrives der, at aktiver, der efter en vurdering fra national lovgivning er vurderet til at blive afskrevet efter saldometoden, skal fastholdes for denne afskrivningsform.

”(d) anlægsaktiver, som ikke var afskrivningsberettigede eller ikke var afskrevet efter den nationale selskabsskattelov, der tidligere var gældende for skattesubjektet, men som er afskrivningsberettigede ifølge reglerne i dette direktiv, afskrives efter artikel 33, stk. 1, eller artikel 37 alt efter omstændighederne ”¹³⁰. Endvidere fremgår der at eventuelle afskriver der ej var omfattet af national lovgivning, skal fremadrettet afskrives efter tidligere beskrevet artikel 33 eller 37.

”(e) aktiver, som var individuelt afskrivningsberettigede eller medtaget i en aktivpulje med afskrivning for øje efter den nationale selskabsskattelov, der tidligere var gældende for skattesubjektet, men som ikke er afskrivningsberettigede ifølge reglerne i dette direktiv, ansættes til den værdi, der er beregnet i overensstemmelse med de nationale skatteregler umiddelbart inden den dato, hvor reglerne i dette direktiv begynder at gælde for skattesubjektet. Den skattemæssige værdi af disse aktiver er

¹²⁷ CCTB, artikel 44, litra a.

¹²⁸ CCTB, artikel 44, litra b.

¹²⁹ CCTB, artikel 44, litra c.

¹³⁰ CCTB, artikel 44, litra d.

fradragsberettiget i det skatteår, hvor aktiverne afhændes, forudsat at provenuet ved afhændelsen medregnes i skattegrundlaget.¹³¹” Som det fremgår af overstående punkt, bliver den skattemæssige værdi fastsat ud fra den tidligere opgjort national lovgivning. Dette er derved en vurderingssag for andre aktiver der ikke indgår i artikel 33 eller 37.

Ud fra overstående artikel 44, beskrives der ikke den konkrete metode eller et decideret regne eksempel på dette. Det må derfor antages at dette bliver fremlagt ved en eventuel implementering af CCTB.

5.4 Delkonklusion

På baggrund af overstående gennemgang af afskrivningsmetoder, herunder gennemgang af lineære afskrivning, saldometoden og øvrige afskrivninger, er der konstateret at afskrivningsmetoderne er sammenlignede med CCTB artiklerne.

Som det fremgår af afskrivningsloven for lineære afskrivninger, kan det opstå vurderinger af hvordan loven skal tolkes, dette ses da også af gennemgået SKM 2011.10HR hvorpå de skattemæssige love skal tolkes. Ud fra gennemgang af artikel 33, kan det forventes der også vil opstå fortolkningsspørgsmål ud fra en eventuel implementering af artiklerne. Dette ses samtidig også af artikel 37, hvor der kan opstå tolkning spørgsmål om afskrivningsgrundlag, og hvilke omkostninger der skal medtages eller ej. Af begge artikler fremgår det klart at der ikke er en direkte klar forklaring på præsentation og klassificering af aktiverne. Dette kan også skabe udfordringer, hvilket ses af dansk skatteret herunder gennemgået kendelse SKM.2014.59LSR.

Ud over de lineære afskrivninger og saldometoden, er det endvidere konstateret der foreligger andre mere komplekse afskrivningsregler i dansk skatteret, der ikke direkte blive taget stilling til i direktivet.

¹³¹ CCTB, artikel 44, litra e.

6. Ligningsloven

6.1 Indledning

Folketinget vedtog tilbage i 2013 ”Vækstplanen DK – Stærke virksomheder, flere job”. Af væsentlige ændringer blev selskabsskatten bl.a. ændret fra 25% til 22%. Formålet med vækstplanen var at skabe flere arbejdspladser og forøge virksomhedens konkurrence evne.¹³²

For selskaber blev der endvidere indført et særligt skattemæssigt fradrag, hvor virksomheder med et underskud der er relateret til forskning og udvikling i den skattepligtige indkomst, få udbetalt skatteværdien af underskuddet op til 25 mio. kr.¹³³

Ved CCTB direktivet er et af trinene i direktivet, at virksomheder skal have et bonus fradrag for omkostninger til forskning og udvikling. Alle omkostninger vil derved blive udgiftsført i det år, de afholdes. Virksomhederne vil kunne fradrage omkostningerne til forskning op til 20 mio. EUR og endvidere få et bonusfradrag af disse med et årlig fradrag på 50%.¹³⁴

Er dette forslag sammenlignede med dansk lovgivning eller afviger de væsentlige fra dansk lovgivning. Jeg vil gennemgå direktivet artikel 9 vedrørende forskning og udvikling, og sammenholde til ligningsloven i nedenstående afsnit.

6.2 Ligningsloven § 8 X

Ligningsloven § 8X blev ændret ved lov nr 791 af 28/06/2013, her ændrede bl.a. ligningsloven 8X:

*”Selskaber m.v. og personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen, kan anmode told- og skatteforvaltningen om at få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra udgifter, der straksafskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter § 8 B, stk. 1, eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Skatteværdien af underskud som nævnt i 1. pkt. beregnes med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent for det pågældende indkomstår. Der kan for hvert indkomstår højst udbetales skatteværdien af 25 mio. kr. Udgør indkomståret en kortere periode end 12 måneder, nedsættes beløbet forholdsmæssigt. Beløb, der udbetales efter 1. pkt., medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.”*¹³⁵

¹³² Sørensen, 2013

¹³³ PwC, 2017

¹³⁴ CCTB, Side 10.

¹³⁵ Ligningsloven §8X

Som det fremgår af overstående, vedrører dette på ApS og A/S selskabsformer, endvidere vedrører det også VSO, der dog ikke vil blive omtalt. Endvidere kan selvsamme udgifter straks afskrives efter AL § 6, stk 1, nr. 3, der er omtalt i afsnit 4.3.5.

Forsøgs og forskningsudgifter er defineret efter AL § 8 B. ” *Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, bortset fra udgifter til efterforskning efter råstoffer, jf. stk. 2, efter den skattepligtiges valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår. Det samme gælder udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværende virksomhed.* ”¹³⁶.

Som det fremgår af overstående, kan alle omkostninger til forsøgs og forskning fratrækkes fuldt ud i den skattepligtige indkomst. Der er derved konstateret der ikke er en direkte definition af disse udgifter, men kan medtages fra lønudgifter, udgifter til materiale og leje af lokale mv.

6.3 SKM 2012.634 (SR)

Skatterådet har afgivet et bindende svar af 23. oktober 2012, jf. nr. 12-0167735, svaret omhandler et dansk selskab. Selskabets hovedaktivitet er at udvikle en teknologi indenfor udvinding af vedvarende energi. Selskabet fik sin produktionstilladelse i 2007, og dette anlæg leveret strøm til nettet for første gang i 2010. Anlægget er ikke løbende i drift, og skal mere ses som et testanlæg. Selskabet har fået forlænget sin tilladelse til 2015. Selskabets vigtigste aktivitet er udvikling og afprøvning i energiudtag. Selskabet har i 2010/11 haft indtægter på ca. 2,4 mio kr. hvoraf 2,1 mio kr. vedrører et indgået forlig. Selskabet har yderligere haft 3 mio til andre eksterne omkostninger.

Selskabet har forespurgt skatterådet om forståelse af ligningsloven 8X ” *Selskabet har løbende opgjort og i de seneste år udgiftsført forsknings- og udviklingsomkostninger, idet selskabet har påbegyndt sin virksomhed jf. foranstående redegørelse. Af lovforslag L29 (afsnit 2: Lovforslagets formål og baggrund) fremgår det klart, at formålet med den nye skattecredit er at virksomheder kan få udbetalt skatteværdien.*

¹³⁶ Afskrivningsloven § 8 B.

Det er derfor vores opfattelse, at selskabet falder ind under regeringens formål med lovændringen og derfor vil få udbetalt selskabsskat jf. foranstående.¹³⁷

Det var skatterådets vurdering at selskabet har et retskrav på skattecreditten, hvis betingelser for dette er opfyldt. Ud fra overstående forklaringen om selskabet, var det skatterådets opfattelse, at selskabet må anses som en forsknings og udviklingsvirksomhed, hvis udgifterne er tilknyttet til den skattepligtiges erhverv. Endvidere er fradragsretten til afholdte omkostninger, vurderes at omfatte udviklingsarbejde, som er knyttet til hovedaktiviteten. Herved forstås der at disse vedrører videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe forbedringer af materialer, mekanismer, produkter, processer og systemer.

Ud fra overstående forklaringen, er det skatterådets vurdering at selskabet for hvert indkomst kan få udbetalt skatteværdien af omkostninger i relation til ligningsloven 8X. Såfremt udviklingsomkostninger overstiger det negative skattepligtige resultat, nedsættes udbetalingen forholdsmæssigt.

Skatterådet bekræftede derved overfor spørger, at selskabet måtte anses som forsknings- og udviklingsvirksomhed, da omkostninger som hovedregel måtte vedrører ligningsloven 8X. Selskabet kunne derved få udbetalt skatteværdien af det underskud, der stammer fra disse omkostninger.

6.4 Artikel 9

I artikel 9 I CCTB, beskrives fradrag for forskning og udviklingsomkostninger. Hvilket er af lovgivningen herhjemme i ligningsloven 8 X. I Artikel 9 fremgår af stk. 1 til 3 nedenstående:

” 1. Udgifter kan kun fradrages, i det omfang de pådrages i skattesubjektets direkte erhvervsinteresse.¹³⁸

Overstående vedrører kun udgifter der vedrører selskabet, og det gælder derfor ikke selskabets personale private omkostninger eller øvrige private udgifter i selskabet.

¹³⁷ Skatterådets bindende svar af 23. oktober 2012, jf. nr. 12-0167735

¹³⁸ CCTB, Artikel 9, pkt. 1-3.

”2. De udgifter, der er nævnt i stk. 1, omfatter alle salgsomkostninger og udgifter minus fradragsberettiget moms, som et skattesubjekt har pådraget sig for at erhverve eller sikre indkomst, herunder omkostninger til forskning og udvikling og omkostninger til at rejse egenkapital eller gæld til erhvervsmæssige formål.”¹³⁹

Som det fremgår af ordlyden i overstående, er der ikke fradrag for moms eller omkostninger til egenkapital, typisk advokat omkostninger, eller renteudgifter til eventuel gældsforpligtelser heraf.

Artiklen fortsætter i stk 3, litra a, b, c, d, og har følgende ordlyd:

”3. Foruden de beløb, der er fradragsberettigede som omkostninger til forskning og udvikling, jf. stk. 2, kan skattesubjektet også for hvert skatteår fradrage yderligere 50 % af sådanne omkostninger, som det har pådraget sig i løbet af det pågældende år, undtagen omkostninger til flytbare materielle anlægsaktiver. Hvis omkostningerne til forskning og udvikling overstiger 20 000 000 EUR, kan skattesubjektet fradrage 25 % af det overskydende beløb.”¹⁴⁰

Som det fremgår af overstående, kan der fradrage yderligere 50% af omkostninger til forskning og udvikling, dvs. hvis der er 100 kr. til forskning og udvikling, kan man tildele et yderligere fradrag for i alt 50 kr. oveni dette beløb. Dette gælder dog ikke materielle anlægsaktiver, hvilket ikke er defineret direkte hvad flytbare materielle anlægsaktiver vedrører. Endvidere er der en grænse for disse omkostninger på i alt 25 millioner euro. Det bliver fortsat beskriver i nedenstående:

Uanset første afsnit kan skattesubjektet fradrage yderligere 100 % af sine omkostninger til forskning og udvikling op til 20 000 000 EUR, forudsat at skattesubjektet opfylder alle følgende betingelser:

(a) det er en ikke-børsnoteret virksomhed med mindre end 50 ansatte og en årlig omsætning og/eller et samlet årligt resultat på højst 10 000 000 EUR

(b) det har ikke været registreret i mere end fem år. Hvis skattesubjektet ikke er underlagt registrering, kan begyndelsen af perioden på fem år regnes fra det tidspunkt, hvor virksomheden enten påbegynder eller skal svare skat af sin økonomiske aktivitet

(c) det er ikke blevet dannet ved en fusion

(d) det har ikke nogen tilknyttede selskaber.”¹⁴¹

¹³⁹ CCTB, Artikel 9, stk. 2.

¹⁴⁰ CCTB, Artikel, stk. 3.

¹⁴¹ CCTB, Artikel 9, a-d.

Som det fremgår af overstående er dette forstået som et fradrag af den skattepligtige indkomst. Endvidere skal selskabet være et ikke børsnoteret, og der ikke skal være sambeskattede selskaber eller fusioner i løbet af året. Endvidere kan der fradrages yderligere 100% af omkostninger, såfremt selskabet er omfattet af pkt. 3, stk 1-3.

Samlet vil dette derved give et fradrag samlet 150% af deres omkostninger til forskning og udviklingsomkostninger.

6.5 Delkonklusion

Som det fremgår af overstående afsnit, er det ved dansk lovgivning en udbetaling fra skattevæsenet på op til 25 millioner af skatteværdien af den negative skattepligtige indkomst.

Der er endvidere en mere klar forståelse eller definition på hvad udviklingsomkostninger og forskningsudviklinger er omfattet, da disse er omfattet af afskrivningsloven og ligningsloven. I forhold til CCTB, hvor der ikke er en direkte beskrivelse af hvad forskning og udviklingsomkostninger indebærer.

Ved ligningsloven 8X udbetales samtidig værdien af den negative skattepligtige indkomst i form af likviditet. Ved artikel 9, giver dette blot et ekstra fradrag for den skattepligtige indkomst, og vil derved ikke få en direkte udbetaling i form af likviditet, men blot minimere skatten.

Direktivet har ikke været omfattet af eventuel eksempel på denne opgørelse i praksis eller hvilken indflydelse det vil få alt afhængig af selskabet har et negativt eller positivt resultat. Som bekendt fra dansk lovgivning, vil et eventuelt udnyttet underskud til brug for ansøgning om skattekreditten ikke kunne fremføres, såfremt dette bliver anvendt til skattekreditten og anses derved som tabt.

7. Direktivets formål ifølge sagkyndige

7.1 Indledning

Der er ingen tvivl om, at EU-Kommissionen har hentet inspiration til deres direktiv fra diverse medlemsstater heriblandt Danmark. Særligt definitionen af skattemæssige afskrivninger og skattefradrag for forskning og udviklingsomkostninger er sammenlignede med dansk lovgivning, dog i en mere forsimplet udgave.

Som der et blevet konstateret ved den teoretiske gennemgang af danske retskilder og CCTB direktivet, kan der konkluderes, at EU-Kommissionen ønsker en mere fællesartet udgave af opgørelse af den skattepligtige indkomst. Men hvordan er myndighedernes og de sagkyndiges holdninger til direktivet? På baggrund af den forståelse for det samfundsmæssige, er der foretaget en gennemgang af sagkyndige og eksperter indenfor CCTB for yderligere forståelse heraf.

7.2 Skatteministeriets holdning til CCTB

Skatteministeriet har kommenteret på CCTB og fremsendt deres holdning og mening til Folketinget. Notatet er frembragt den 9. november 2016 j. nr. 11-0296295. Der vil kun blive inddraget skatteministeriets kommentar til gennemgåede artikler i overstående afsnit 4, 5 og 6 Ministeriet har kommenteret de væsentlige forskelle på b.la. afskrivningsregler:

”Grundlæggende minder afskrivningsreglerne i forslaget om de danske regler. Der er dog enkelte væsentlige forskelle, som overordnet set medfører, at afskrivningsreglerne i CCTB-forslaget må vurderes som værende mere restriktive end de gældende danske regler.

- *Grænsen for straksafskrivninger er højere efter de danske regler (12.900 kr. (2016- niveau)) end efter CCTB-forslaget (ca. 7.500 kr.).*
- *Kontorbygninger kan ikke afskrives efter de danske regler, mens de efter CCTB-forslaget kan afskrives over 40 år.*
- *Immaterielle aktiver afskrives efter de danske regler maksimalt over 7 år, efter CCTB-forslaget over restløbetiden eller 15 år.*

-
- *Efter de danske regler er det frivilligt, om der foretages afskrivninger. Efter CCTB-forslaget er afskrivninger obligatoriske.* ¹⁴²

Skatteministeriet er af den holdning, at afskrivningsreglerne i CCTB direktivet er begrænset og snævrere end de nuværende danske skatteregler. Deres opsummering af ændring af afskrivningsreglerne skattemæssige fremgår af overstående. Det noteres særligt, at der afskrives obligatorisk skattemæssige men efter de danske regler er dette frivilligt. De fortsætter endvidere med at forklare om artikel 9 vedrørende forskningsudgifter:

” I Danmark gives der fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger, men der er ikke adgang til at få fradrag for mere end 100 pct. af udgifterne til forskning og udvikling som i CCTB-forslaget. Regeringen har som led i helhedsplanen foreslået et midlertidigt ekstra fradrag for merinvesteringer i forskning og udvikling på 50 pct. for små og mellemstore virksomheder (i alt 150 pct.) og 25 pct. for store virksomheder (i alt 125 pct.) frem til 2025. Regeringens forslag er dog mindre favorabelt for virksomhederne.” Skatteministeriet har vurderet at fradraget for forskning og udvikling er mere attraktivt, dog er der ikke taget direkte stilling til om skatteudbetalingen for forsknings- og udviklingsomkostninger i dansk lovgivning i forhold til CCTB forslaget kun omhandler et fradrag, og derved ikke en direkte udbetaling fra myndighederne.

Ud over det der her over er beskrevet, er det skatteministeriets klare mening, at et eventuelt medtaget forslag ikke vil sikre, at det nuværende danske selskabsskattegrundlag vil kunne opretholdes. Det er deres klare holdning at dette vil bl.a. vil få påvirkning på selskabsskattebogen, afskrivningsloven, ligningsloven m.m. Samlet set er deres vurdering af indførelse af CCTB vil medføre smallere og en mindre solid selskabsskattebase end efter de danske regler, da det efter deres mening vil medføre en langt lavere skattepligtig indkomst i selskabsskatten. Det må derfor forventes, at Danmark vil foretage en ændring af procentsatsen vedrørende selskabsskat og forhøje den heraf som et resultat, såfremt reglerne bliver indført. ¹⁴³

¹⁴² Skatteudvalget, 2016

¹⁴³ Skatteudvalget, 2016

7.3 FSR holdning til CCTB

FSR eller Foreningen af Statsautoriserede Revisorer har kommenteret på henholdsvis CCTB og CCCTB den 9. december 2016. FSR udtaler:

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

144

FSR støtter op om forslaget – primært grundet den administrative byrde, men også en modvirkning til mindre aggressiv skatteplanlægning. De fortsætter endvidere med at kommentere:

”Som det nærmere vil fremgå nedenfor indeholder CCTB forslaget en række elementer, som klart vil være en fordel for danske selskaber. Omvendt er der også en lang række elementer, som væsentligt skærper beskatningen af danske virksomheder, samt elementer der vil ”genindføre” bestemmelser, som vi i Danmark for længst har forladt på grund af deres kompleksitet. Dette bør give anledning til overvejelser om, hvorvidt det er ønskværdigt at støtte CCTB forslaget i dets nuværende form.”¹⁴⁵

FSR holdning er mere klar i overstående afsnit, hvorpå de med glæde byder det nye direktiv velkommen. De kommentere yderligere at dansk lovgivning er mere kompleks end aldrig før, og det kan være endnu en grund til at få et mere forsimplet lovforslag. De fortsætter endvidere med at kommentere på CCTB artikel, heriblandt allerede nævnte artikel af forrige afsnit:

”I artiklerne 9 og 33 er blandt andet indeholdt fradrag- og afskrivningsregler for anlægsaktiver. Der foreslås således øgede fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger. Imidlertid indeholder forslagene også væsentlige skærper i forhold til de danske afskrivningsregler, især for så vidt angår afskrivning på immaterielle aktiver. Udgangspunktet er således en afskrivning over 15 år, hvor vi i dag efter danske regler afskriver over 7 år, og for udgifter til køb af patenter og know how har mulighed for straksfradrag i anskaffelsesåret. Tilsvarende har vi i Danmark mulighed for straksfradrag for udgifter til køb af software, hvilket ikke ser ud til at være indeholdt i CCTB. I forhold til den digitale samfundsudvikling og behovet for at konkurrere på viden og know how ser forslaget ud til at være mere møntet på et gammeldags industrisamfund.”¹⁴⁶

¹⁴⁴ FSR, 2016

¹⁴⁵ FSR, 2016

¹⁴⁶ FSR, 2016

Som det fremgår af overstående afsnit, er FSR i tvivl om, hvor nytænkende disse artikler er, og mener, at den virker meget skærpene set i forhold til de danske afskrivningsregler. Efter deres mening, er der ikke direkte nye ideer, men derimod orienterer det sig på et gammeldags samfund og ikke det nuværende.

FSR generelle overordnede bemærkninger er, at et nyt selskabsskattesystem afviger væsentligt fra de nye danske selskabsregler, dette kan skabe udfordringer da det danske skattesystem endvidere også basere sig på en fortolkning af lovgivningen ud fra landsskatteretten, praksis og domstole. De er dog åbne for en generel nytænkende ide om fælles skatteregler.¹⁴⁷

7.4 Delkonklusion

Set ud fra overstående gennemgang af henholdsvis skatteministeriets holdning, er det konstateret at selskabsskatten med al sandsynlighed skulle forhøjes, da en eventuel implementering af CCTB vil skabe en mindre indtægt af selskabsskatterne. Udover dette, er deres klare holdning ikke direkte positiv af en eventuel implementering, da de nuværende afskrivningsregler m.v. skulle ændres radikalt og dette vil kræve ressourcer, der på nuværende tidspunkt ikke er tilgængelig i samfundet.

FSR holdning derimod, er positiv overfor en implementering af CCTB, da dette efter deres mening vil betyde en mindre byrde for revisionsbranche på sigt.

Set ud fra overstående gennemgang, er vurderingerne baseret ud fra det nuværende fremlagte direktiv. Det er klart at der vil opstå fortolkningsspørgsmål og implementeringsspørgsmål, hvis direktivet bliver fremlagt. Endvidere på det samtidige vurderes at dette kræver en høj administrativ byrde, som det kan diskuteres om medlemsstaterne har ressourcerne til.

¹⁴⁷ FSR, 2016

8. Perspektivering

At der løbende bliver udarbejdet diverse skattetiltag, er der andre eksempler på. Et af disse eksempler er de ”Base Erosion and Profit Shifting” eller bedre kendt som BEPS. Dette er et OECD tiltag, hvorpå der skal være nye retningslinjer for transfer pricing dokumentation. Den 9. oktober 2015, blev denne handlingsplan for BEPS vedtaget af G20.¹⁴⁸

Dette nye BEPS tiltag, skal sikre at beskatningen bliver foretaget i det land hvor indkomsten også er. Formålet med dette tiltag, er derved at sikre at store internationale koncerner, ikke skal kunne udnytte de mange forskellige beskatningsregler, alt afhængig af hvilke land selskabet er bosiddende i.¹⁴⁹

Den 24. november 2016 offentliggjorde OECD så det nye implementeringsinstrument, der skulle sikre en række tiltag i den eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Instrumentet skulle endvidere sætte en ny løsningmodel for dobbeltbeskatningskonflikter. Bl.a. foreskriver en af disse tiltag, at der skal nedbrydes bankhemmeligheder for de mest velkendte skattely lande og tvinge myndigheder til at udlevere oplysninger om skattesubjekter. Endvidere foreskriver dette direktiv også en prisfastsættelse af varer og tjenesteydelser i forhold til transfer pricing.¹⁵⁰

Tiltaget er inddelt i 15 actionsplaner.¹⁵¹ Hver actionplan indeholder en bestemt løsningsmulighed for f.eks. transfer pricing, skatteregler, rentesatser i mellem selskaber, m.v. Hver af disse ”steps” skal implementeres løbende og drøftes løbende.

Disse tiltag skal løbe frem til 2018, og såfremt der ikke er nået enighed bl.a. G20 landene, kan dette forlænges frem til 2020.¹⁵²

Et andet tiltag der læner sig yderligere om af CCTB, er CCCTB eller fælles konsolideret selskab skattegrundlag¹⁵³. Dette er en udvidelse af de allerede eksisterende CCTB tiltag beskrevet i opgaven. Den primære ændring med dette tiltag, er at hvorimod CCTB som bekendt er frivilligt, vil dette tiltag være obligatorisk for alle EU medlemstater. Endvidere er det bestemt i dette tiltag, at IFRS standarder vil tages i brug til at definere skattemæssige begreber. Endvidere vil dette direktiv være en udvidelse i

¹⁴⁸ Dantax, 2015

¹⁴⁹ OECD, 2015

¹⁵⁰ PwC, 2017

¹⁵¹ OECD, 2015

¹⁵² OECD, 2015, Side 20.

¹⁵³ Europæiske Union, 2018

det omfang, at det skal gælde for alle koncerner, hvor der er en ejerandel på mere end 50%, dvs. bestemmende indflydelse, som vi kender det fra IAS 27, IFRS 10 og Selskabsloven § 6.

Dette tiltag fra OECD, skal ligesom CCTB og CCCTB være med til at skabe en mere ensartethed globalt set ud fra et skatteperspektiv og skal samtidig undgå at det er mere favorabelt i andre lande at drive virksomhed, alt afhængig af skattesatsen i det pågældende land.

9. Konklusion

Hovedformålet bagved direktivet er nytænkende og vil på sigt skabe et mere globaliseret samfund. Det kan dog forventes, at direktivet kan være svært at implementere i hver EU-medlemsstat, herunder Danmark, da det er ressource tungt, for hver EU-medlemsstat.

Ud fra overstående gennemgang af direktivet i forhold til de danske afskrivningsregler og ligningsloven, kan det konstateres, der er opstået flere fortolknings spørgsmål. Hvorpå det må forventes at en eventuel implementering af direktivet, vil flere af artiklerne skulle ændres, for at kunne få en direkte overgang fra dansk lovgivning til direktivet.

En af de væsentlige korrektioner, der skal foretages i direktivet, er en klar definition på aktivernes klassifikationer. Denne klassifikation og definition af aktiverne er klart defineret i dansk skatte lovgivning, og er opbygget under løbende ændringer af afskrivningsloven. Kendelser og domme, har skabt en mere klar definition på den skattemæssige behandling af aktiver, der ikke klart har været defineret i dansk lovgivning. Selvom artiklerne i 30-40 i CCTB, er sammenlignede med afskrivningsloven, kan det konstateres at afskrivningsberettigede aktiver definitionen i dansk lovgivning er mere kompleks. Dette er der ikke taget direkte hensyn til i CCTB. Herunder er levetiden på hvert aktiver, omfattet af en vurderingssag fra andre lignede aktiv med samme levetid, hvor det må forventes, at dette skal korrigeres i direktivet løbende.

Der er ingen tvivl om ved gennemgang af direktivet, at EU-kommissionen har forsøgt, at skabe en lighed med de skattemæssige afskrivninger i forhold til IFRS standarderne. Desværre virker det til at EU-kommissionen ikke har taget hensyn til de komplekse skatteregler for hver enkelt EU-medlemsstater. Dette ses særligt af artikel 33 og 37, hvor de skattemæssige afskrivningsmetoder er opstillet, dog er disse artikler kun overordnet for nogen aktiver, og listen er derfor ikke udtømmende for alle aktiver.

Af artikel 34, er det samtidig konstateret, der er flere fortolknings spørgsmål om bl.a. hvornår anlægsaktivet er anskaffet eller i brugstaget, hvorpå dette kan skabe udfordringer for hvornår der skal foretages skattemæssige afskrivninger af aktivet. I artikel 35-36, der vedrører omkostninger og

indtægter i form af eventuelle erstatning m.v. fremgår der heller intet om hvad disse nævnte omhandler eller hvad en omkostning til aktivet indebære.

Som det er gennemgået ved SKM.2011.388.HR og SKM2002.646.LSR opstår der ofte vurderingssager for hvornår et aktiv er afskrivningsberettiget og hvordan dette skal afskrives. Hvilket der også vil gøre, hvis man ser på ordlyden af artikel 34 og 35-36. Og spørgsmålet er om EU-kommissionen er klar til at behandle disse vurderinger løbende, eller om det vil være for omfattende.

Selvom ligningslovens 8 X og artikel 9, klart ligner hinanden. Er forskellen primære at artikel 9 får man et fradrag op til 150%, hvorpå af 8 X, får du udbetaling af skatteværdien for de omkostninger der vedrører forskning og udviklingsomkostninger. I dansk lovgivning, er der derfor et loft for hvor meget man kan få udbetalt i skattecredit ved hjælp af ligningsloven 8 X. I direktivet kan det forekomme at alle selskaber forsøger at få alle omkostninger forsøgt klassificeret som forskning og udviklingsomkostninger for det ekstra fradrag i den skattepligtig indkomst opgørelse.

Som det fremgår af SKM 2012.634 (SR) er der bindende svar i dansk lovgivning for hvornår omkostninger vedrører forskning og udviklingsomkostninger. Denne vurdering skulle også foretages løbende, hvis direktivet blev implementeret. Den primære forskel vil derved være udbetalingen i dansk skatte lovgivning og fradraget i CCTB for forskning og udviklingsomkostninger.

Det kan konkluderes ud fra overstående gennemgang, at direktivets artikler ikke er tilstrækkelige dybdegående i forhold til den danske skatte lovgivning. En eventuel regulering af direktivet ved bl.a. at klargøre klassifikationen af afskrivningsberettigede aktiver, forskning og udviklingsomkostninger, kan gøre direktivet mere implementetbart. Samtidige vil fortolkningsspørgsmål på disse områder blive mere klare, og direktivet vil derfor på sigt blive mere effektiv.

På sigt kan direktivet overtage de danske skatteretlige regler, såfremt alle fortolkningsspørgsmål i direktivet bliver afklaret. Den hovedsaglige problemstilling mellem direktivet er derfor, at der ikke kan

erstattes et direktivet på 72 artikler ud fra en kompleks dansk skatte lovgivning igennem de seneste 100 år. Men på sigt kan direktivet afskaffe nogen af de mere simple afskrivningsregler i dansk lovgivning, så byrden for ændring af lovgivning ikke vil ligge i medlemsstaterne, men hos EU-kommissionen. Endvidere vil direktivet skabe en gennemgribende ændring af både de skatteretlige regler, men også den samfundsmæssige opbygning af selskabsskatter. Dette kan på sigt ligeledes betyde at selskabsskatten vil ændres i hvert EU-medlem stat, herunder Danmark, for at bibeholde en nogenlunde samme effektiv skattepligtig indkomst for den nuværende danske skattepligtige indkomst.

10. Litteraturliste

10.1 Artikler:

Pwc, 2017, Action 15: OECD offentligør multilateralt instrument til implementering af BEPS i dobbeltbeskatningsoverenskomster

<https://www.pwc.dk/da/artikler/2017/01/oecd-offentliggor-instrument-til-implement--af-beps-i-dbo.html> (Besøgt d. 18.05.2018)

Dantax, 2015, BEPS

<https://www.dba-daenemark.info/news/detail-news/beps-hvad-er-det/> (Besøgt d. 18.05.2018)

PwC, 2017, Skattekreditordningen

<https://www.pwc.dk/da/services/skat/skattekreditordningen.html> (Besøgt d. 02.013.2018)

Sørensen, L. M., 2013, Overblik: Her er detaljerne i vækstplanen, DR

<https://www.dr.dk/nyheder/politik/overblik-her-er-detaljerne-i-vaekstplanen> (Besøgt d. 15.01.2018)

Larsen, M. B., 2017, Kommissionens Nye Forslag om et Fælles Skattesystem (CCCTB), FSR:

https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Skat/Internationalt/2017/CCCTB (Besøgt d. 10.01.2018)

Cornelisse, R. P. C., Hendrix, E. H. J, Krol, A. N., Lieverse, C. W. M., Oostwouder, W. J., Martens, W. C. M., Wennekes, A. G. & Zaman, D. F. M. M., 2016, “*The CCTB and CCCTB Proposals: Huge Impact Expected for Company Taxation*”, Loyens Loeff

<https://www.loyensloeff.com/en-us/news-events/newsletters/quoted/the-cctb-and-ccctb-proposals-huge-impact-expected-for-company-taxation> (Besøgt d. 20.01.2018)

Hansen, S. J., 2016, EU-kommisionen Fremsætter (igen) forslag om fælles konsolideret selskabsskattebase (CCCTB), PwC <https://www.pwc.dk/da/artikler/2016/11/eu-kommissionen-fremsaetter--igen--forslag-om-faelles-konsolider.html>

(Besøgt d. 01.02.2018)

Business Europe, 2017, “*Common Corporate Tax Base and Common Consolidated Corporate Tax Base*”, Position Paper

<https://www.businesseurope.eu/publications/common-corporate-tax-base-cctb-and-common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb> (Besøgt d. 02.03.2018)

Europa Parlamentet, 2018, Faktablade om den Europæiske Union

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/da/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.2.1.html (Besøgt d. 03.02.2018)

Årsregnskabsloven, Ændringer til årsregnskabsloven af 2015, 2. udgave, BDO

<https://www.bdo.dk/getmedia/b96bde36-5118-4db8-883e-91dc1841bfa6/aarsregnskabsloven-aendringer-2015.pdf.aspx> (Besøgt d. 04.05.2018)

Beierholm – Den nye årsregnskabslov

https://www.beierholm.dk/fileadmin/user_upload/pdf/Faglig_udviklingsafd/Beierholm_Guide_til_ny_Aarsregnskabslov_web.pdf (Besøgt d. 04.05.2018)

IFRS: International Financial Reporting Standards, *History and purpose*, Lumen Learning

<https://courses.lumenlearning.com/sanjacinto-finaccounting/chapter/the-ifsr-history-and-purpose/> (Besøgt d. 27.03.2018)

IFRS, Introduktion til de international regnskabsstandarder, 2013

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/audit/Deloitte-IFRS-bog.pdf> (Besøgt d. 27.03.2018)

10.2. Indstillinger/Love

SKAT, 2018, Grundlæggende betingelser for afskrivning på driftsmidler og skibe, version 2.9, C.C.2.4.2.1

<http://skat.dk/skat.aspx?oid=2060768&vid=214955&search=Grundl%C3%A6ggende%C2%A4betingelser%C2%A4for%C2%A4afskrivning%C2%A4p%C3%A5%C2%A4driftsmidler%C2%A4og%C2%A4skibe> (Besøgt d. 09.05.2018)

Statsskatteloven, Afskrivninger efter Statsskatteloven, 2012-01, E.C.5.11.1

https://www.tax.dk/lv-2012-1/lve/E_C_5_11_1.htm (Besøgt d. 25.01.2018)

Europa-Kommissionen (**EK**), 2016, ”*Forslag til Rådets Direktiv om et Fælles skattegrundlag*”, COM

Lissabontraktaten om ændring af traktaten om den Europæiske Union, Den europæiske Unions Tidende, 2007/C 306/01

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/ALL/?uri=OJ:C:2007:306:TOC> (Besøgt d. 18.02.2018)

Skatteministeriet, 2016, ”*Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-kommisionens forslag til Rådets Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, CCTB*”:

<http://www.ft.dk/samling/20161/almdel/sau/bilag/39/1686551.pdf> (besøgt d. 20.02.2018)

Europæiske Kommission, ”*Taxation and Customs Union*”, 2018:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en (Besøgt d. 01.03.2018)

Skatteudvalget 2016-17 SAU Alm. Del Bilag 39 Offentligt, J. nr. 11-0296295

FSR, 2016, *EU-kommissionens direktivforslag til en fælles selskabsskattegrundlag (CCTB) og et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB)*, H351-16

10.3 Bøger

Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Engsig, J., og Madsen, L., 2013, *Lærebog om Indkomst Skat*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Hansen, L. og Werlauff, E., 2016, *Den Juridiske Metode*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Jesper Lau Hansen, Selskabsloven De første 100 år.

10.4 Love

Afskrivningsloven – LBK nr 1147 af 29/09/2016

Ligningsloven – LBK nr 1162 af 01/09/2016

Statsskatteloven – Lov nr 149 af 10/04/1922

Regnskabsloven, ændringer pr. 2014 – Lov nr. 616 af 12. juni 2013.

Fusionsdirektivet - EU Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009

Erhvervsstyrelsen, 2013/14 – Lov nr. 612 af 12. Juni 2013,

10.5 Direktiver

CCTB

Konsul Direktiv 2016/0337 (CNS), *Common Corporate Tax Base*, Europæiske Kommission, COM (2016) Officiel Artikel

<http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20160685.do> (Besøgt 05.01.2018)

Europa Parlamentet og Rådets Direktiv, 2013/34/EU, Den Europæiske Unions Tidende:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=celex%3A32013L0034> (Besøgt 05.01.2018)

10.6 Standarder og vejledninger

OECD, 2015, Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, G20

<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (Besøgt 20.05.2018)

IAS - https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Regnskaber/Standarder%20og%20vejledninger
(Besøgt 04.02.2018)

IFRS - https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Regnskaber/Standarder%20og%20vejledninger
(Besøgt 04.02.2018)

IAS 16 – Materielle anlægsaktiver -
https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Regnskaber/Standarder%20og%20vejledninger/Standarder%20IAS/IAS%2016 (Besøgt 04.02.2018)

Den juridiske vejledning 2018-1 – C.C.2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL § 6 -
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2083469> (Besøgt 05.03.2018)

Den juridiske vejledning 2018-1 – C.C.2.4.4.1 Afskrivningsberettigede bygninger -
<https://skat.dk/skat.aspx?oID=2083984&chk=214955> (Besøgt 05.03.2018)

Den juridiske vejledning 2018-1 – C.C.2.4.4.3 Afskrivningsgrundlag, bygninger og installationer -
<https://skat.dk/skat.aspx?oId=2083986&chk=214955> (Besøgt 05.03.2018)

Skatteministeriet – Afskrivningsloven – Satser og beløbsgrænser i afskrivningsloven -
<http://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/afskrivningsloven> (Besøgt 10.04.2018)

10.7 Forklaringer

Nærheds og proportionalitetsprincippet – Nærhedsprincippet indebærer EU kun må handle, når det er bedre at gennemføre lovgivning på EU-plan end på nationalt plan.

10.8 Kendelser

TFS 1993.54 (LSR) – Landsskatterettens kendelse af 23. oktober 1992, j. nr. 660-8803-387 Forpagter – Gødningsopbevaringsanlæg – Bygningsestanddel – Straksafskrivning.

TFS 1985, 6 – Højesterets dom af 14. December 1984, jf. Nr. II 29/1983 – Værfts udgift til anlæg af gennemsejlingsluse ikke driftsudgift.

SKM.2011.388.HR – TFS 2011, 603 – Højesterets dom af 31. Maj 2011, nr. 315/2009 – Afskrivning på bygning – garanti udlejning – lejers erhvervsmæssige benyttelse – bevisbyrde

SKM2002.646.LSR – TFS 2003, 42 – Landsskatterettens kendelse af 27. November 2002, jf. Nr. 2-1-1811-0822. – EDB, afskrivning, byggesæt, software, spilleautomat

SKM 2011.10HR – TFS 2011,174 – Højesterets dom af 13. December 2010, jf. Nr. 270/2009 – Afskrivningsgrundlag – ejendomsinvesteringsprojekt – rådgivningshonorar

SKM2014.59.LSR – TFS 2014, 357 – Landsskatterettens kendelse af 9. Oktober 2013, j.nr. 2012 – Driftsmidler – bygninger – pavillon.

SKM 2012.634 (SR) – TFS 2012, 780 – Skatterådets bindende svar af 23. Oktober 2012, j. nr. 12.-0167735. – Forsknings- og forsøgningsudgifter.