

Global skat

Analyse af OECD's aftale for global skat

Cand.merc.aud. Speciale

Aalborg Universitet

Det samfundsvidenskabelige fakultet

Revisorkandidatuddannelsen

2022

Antal anslag 173261

Forfattere:
Birger Christensen – Studienummer 20196770
Selma Zolovic - Studienummer 20202308

Vejleder:
Henrik Bro

Abstract

The main purpose of this thesis is to examine the OECD - BEPS 2.0 agreement. The agreement is about how the BEPS 2.0 approaches the large tech companies with a “significant and economic presence” in a country and shall be taxed. This is a groundbreaking agreement due to these three reasons; the first one is, that it is a global agreement between more than 140 countries. The second reason is, that it’s a paradigm shift in the global taxation regulation principles. This new approach contains two pillars. The first pillar introduces partly taxation in market countries where the value has been created instead of taxation where the UPE (Ultimate Parent Entity) is.

Pillar two is creating global minimum taxation in countries that are covered by BEPS 2.0.

The third reason is due to the short time notice to implement the agreement. It’s supposed to be implemented already in January 2023. This is only a short time after the agreement is signed, as it was signed in December 2021.

In the EU the BEPS 2.0 agreement will be implemented as two directives. These two directives need to be implemented in each of the member state. This thesis has been written at a time when pillar one has not been drafted into a directive. However, pillar two has been drafted and it’s approved by the European Commission. This challenge the traditional legal methods used for analysis, as they are usual ex. Post, where many sources are available. This has been resolved by changing the analysis to the expected outcome and analyzing existing rulings with a new interpretation of the expected outcome in the light of BEP2.0.

The scope is how it will affect Denmark and Danish companies. To get there, the analysis starts with defining what kind of problems BEPS 2.0 it’s supposed to solve. Especially the consequences for the larger companies that are covered by the agreement are analyzed. This is both for the national companies and the foreign ones. The thesis is starting by introducing and analyzing pillars one and two.

Pillar one is about how to redistribute tax to market countries. The analyses show only one Danish company will be impacted by pillar one. This is Novo Nordisk A/S which is a pharmaceutical company. This is not the type of company that was targeted by the BEPS 2.0 regulation. Pillar

one expects to cause revenue loss for the Danish state of approximately 2 billion DKK. The detailed analysis shows this comes from on hand from lost revenue from Novo Nordisk A/S, and only minor incoming tax revenue from the main global tech companies. In general, analysis shows that before a country can get a positive consequence of BEPS 2.0, the profit margin has to be high. In any case, the market country only gets the taxation rights of 25% of the profit margin above 10%.

Pillar two is about implementing a global 15% minimum tax (GloBE). This tax is meant to be a safeguard against aggressive tax planning and as a tool against unequal competition between large and small companies. The unequal competition arises as a result of the small and medium-sized companies having competitive challenges (in relation to) the large companies, as the large multinational companies have the opportunity to legally move their profits to where they pay the least tax. Pillar two also contains the new rules about the so-called ‘nexus rules’. The nexus rules are the rules about how to approach the taxation of companies where neither the criteria regarding permanent establishment have been fulfilled nor the criteria about physical presence are established.

The thesis finds it questionable whether the new nexus rules will be as effective as planned. This is regarding imposing taxes on firms with a significant and economic presence. On the other hand, the analysis finds the BEP 2.0 regulation in combination with other regulations is likely to succeed in reducing low tax havens at the expense of administrating the new rule. The conclusion to the thesis is, that BEPS 2.0 is likely to succeed. Furthermore, the BEPS 2.0 project does come with some challenges. The few scientific available articles share our concerns about the short time perspective. Furthermore, we share the concern regarding undecided regulation on arbitrage. Summaries the BEPS 2.0 will have a negative impact on Denmark. The state will lose revenue according to our analyses. On the other hand, it will create fairer taxation on a global level. However, the BEPS 2.0 will make the companies pay more taxes, mainly due to the new GloBE rules.

Indholdsfortegnelse

1	Indledning og problemformulering	4
1.1	Afgrænsninger	5
1.2	Metode	6
2	Redegørelse for OECD-aftaler og retsgrundlag	8
2.1	Baggrund for BEPS2	8
2.2	Søjle 1 - omfordeling til markedslandet	9
2.3	Søjle 2 - Global minimumsbeskatning	12
3	Analyse af BEPS 2's formål og tilblivelse	20
3.2	Digital skat – var det en løsning?	28
4	Fortolkning af BEPS2 i EU-retslig kontekst.....	30
4.1	Hjemmelsproblematik og fortolkning	31
4.2	Analyse af direktiv for 2021/823.....	34
4.3	Hjemmehørende fast driftssted.....	49
5	Analyse af konsekvenser for den danske skat	63
5.2	Påvirkningen på den danske stats indtægter	63
6	Analyse og virkninger for danske virksomheder	67
6.1	Udmøntning af søjle 1	67
6.2	Udmøntning af søjle 2	74
7	Vurdering og afrunding.....	76
8	Konklusion	79
9	Litteraturliste.....	81

1 Indledning og problemformulering

Danmark har sammen med lang række andre lande indgået en historisk aftale om nye internationale skatteregler for store selskaber (Ritzau, 2021). Baggrunden for ændringen er kort sagt, at mange virksomheder, specielt de store internationale Tech-giganter, skaber deres omsætning og værdi i et land, men betaler hverken skat af betydning i markedslandet eller i hjemlandet (Frederiksen, 2021). Derfor går aftalen ud på, at beskatningen delvis skal ske i de lande, hvor omsætningen finder sted, og der kan kompenseres med mere skat i hjemlandet for lav skat i lavskattelande. Reglerne har ellers indtil nu været, at selskaber primært skulle betale skat i det land, som virksomheden har hovedkontor i (Olrík, 2020).

Det fremgår af OECD's hjemmeside, at der i april 2020 var hele 141 lande, der har tilsluttet sig OECD's aftale af 8. oktober 2021, BEPS2, for global skat og minimumsbeskatning af store internationale virksomheder (OECD, 2021). Det blandt andet kan nævnes, at alle de største økonomier har tilsluttet sig aftalen.

Aftalen har til formål at undgå, at beskatningen udhules, at skattely effektivt elimineres, samt at der sker en rimelig fordeling af skatterne. I aftalen ligger et meget kort implementeringsvarsel, da skatten efter aftalens indgåelse skal være implementeret i enkelte lande pr. 1. januar 2023 (OECD, 2022). Der er ifølge flere artikler tale om et banebrydende paradigmeskifte i international beskatning, fordi det er en ny tilgang, har stor tilslutning og er med et meget kort varsel. Det rejser naturligt en række spørgsmål omkring implementering, fortolkning og virkning.

På trods af at emnet må forventes at bære præg af at være et øjebliksbillede og forventninger til implementering, så har vi alligevel fundet emnet interessant og udfordrende, da det er aktuelt og fremadskuende med de ulemper, det medfører. Den fremadskuende tilgang står i kontrast til den traditionelle juridiske og regnskabsmæssige tilgang, som typisk er en tilbageskuende tilgang.

På baggrund af dette ønskes følgende problemformulering behandlet i specialet:

Hvilke konsekvenser vil OECD's aftale om global skat, BEPS2, have for Danmark?

Behandling af problemformuleringen

For at besvare konsekvenser for aftalen er det nødvendigt først at få redegjort for, hvilke aftaler der er tale om. Grundlaget for specialet er OECD-aftale BEPS2, OECD's høringsudkast for teknisk implementering af søjle 1 (april 2022 høring) og ikke mindst EU's direktiv af 2021/823 af 22. december 2021, som er EU's implementering af søjle 2. Arbejdet med implementering af søjle 1 er endnu ikke færdigt fra OECD's side. Det sker parallelt med tilblivelsen af dette speciale, hvor søjle 2 ligger i sin endelige form. I dansk ret er direktivet relevant, da det vil blive implementeret i dansk ret og dermed skatteretlig regulering efter en EU konform proces, og dermed er den relevant for det danske perspektiv, vi har valgt.

Til besvarelse af problemformuleringen redegøres der for ovenstående aftaler. Når problemformuleringens sidste led er "for Danmark", så skal det forstås for både landet og de virksomheder, som opererer i Danmark.

Næst efter gennemgang af grundlaget vil baggrunden blive analyseret med henblik på at få analyseret de problemer, som den har til formål at løse. I næste del vil der følge en analyse af grundlaget. Det sker ud fra de nuværende og forventede retskilder. Derudover vil forventningerne til regulering og betragtning blive analyseret. Til slut og ikke mindst vil de spørgsmål, som vurderes at være specielt relevante, blive analyseret med henblik på at finde ud af konsekvenser, i forhold til hvilke danske virksomheder og staten som rammes og hvordan.

1.1 Afgrænsninger

I dette speciale lægges der fokus på det danske perspektiv. Vi finder dette interessant og stiller derfor spørgsmålstejn ved, om reguleringen reelt set opnår de mål, som ligger i formålet, samt om hvordan det forventes at påvirke den danske stat og virksomheder i Danmark. Desuden findes det interessant at undersøge, hvordan BEPS 2.0 rammer de danske virksomheder, når de bliver underlagt disse regler. Derfor afgrænses det til at omhandle påvirkningen af BEPS 2.0 i Danmark. Vi vil derved undersøge, hvordan BEPS 2.0 reelt set vil få en påvirkning i Danmark, og vi afgrænser os derfor fra påvirkningen i andre lande. Udenlandske skattemæssige domme vil dog blive inddraget som en del af analysen for at undersøge, om de problemer, der har været i de eksisterende reguleringer, ses løst med den nye regulering. Her afgrænser vi os til de lande, vi ser mest relevante for at være skattelylande i Europa.

I forbindelse med at vi har valgt at skrive om BEPS 2.0-aftalen, da er det EU's udkast til direktiv 2021/0823, der anvendes som primær kilde for søjle 2. Direktivet bliver analyseret med henblik på den danske synsvinkel, og hertil vil relevant lovgivning samt andre regelsæt blive inddraget, hvor det findes relevant. Direktivet vil blive analyseret med henblik på, hvordan dette kommer til at påvirke den danske lovgivning og praksis. Der afgrænses i dette afsnit til de artikler i direktivet, der vurderes af os til at have størst betydning i praksis.

I forbindelse med fast driftssted følges der en disciplin omkring allokering af indkomst. Denne problemstilling er i sig selv omfangsrig og yderligere kompliceret sammen med reglerne for BEPS 2.0. Der afgrænses derfor til, at der vil forefindes en gennemgang af de grundlæggende elementer af, hvordan fast driftssted statueres. Derefter afgrænses analysen til, hvordan driftsstedprincippet ændres.

Når der diskuteres beskatning, vil der alene være lagt fokus på de direkte selskabsskatter, der har relevans for BEPS 2.0. Der afgrænses derfor fra indirekte skatter som eksempelvis moms – disse skatter vil ikke blive berørt.

1.2 Metode

Normalt vil der ikke være et behov for at diskutere eller gennemgå den juridiske metode i et speciale i skatteret, da den er underforstået velkendt for læseren for at beskrive, analysere og systematisere gældende ret. Den valgte problemstilling udgør imidlertid et problem omkring retskilder i forhold til den gældende ret. Det giver anledning til metodiske overvejelser, da den ny ret endnu ikke er implementeret og dermed ikke ligger fast, da den rent faktisk ikke er vedtaget i sin endelige form, og derfor ligger der ingen praksis, ej heller relevante høringssvar fra interessenter. Det skyldes, at der er tale om en traktat, som skal omsættes til lov uden de sædvanlige retskilder, som i praksis anvendes til fortolkning.

Den nuværende ret, eller i dette tilfælde kommende ret, vil blive behandlet med en juridisk metode til at fastslå, hvad retten er. Det vil ske efter den retsdogmatiske metode. Det er groft sagt den metode, man skal bruge for at finde frem til, hvordan retten er.

Den ny kommende ret må dermed baseres på de få retskilder, som er tilgængelige, herunder et sparsomt udvalg af videnskabelige artikler. Derfor er det nødvendigt at se på, hvordan den kan

suppleres eller udskiftes med andre metoder, hvor det er relevant. Det sker ved, at metoden supplerer med henblik på at kompensere for de ikkeeksisterende kilder, eller der diskuteres en mulig implementering.

Forventet implementering med relateret virkning har til formål at få afdækket, hvordan den må forventes at blive tolket i dansk juridisk kontekst. Behandling af et juridisk emne er baseret på retskilder. Her mangler der set i dansk kontekst loven, EU-retten, domme, betænkning, lovforslag og andet. Der er selvsagt tyndt med retskilder for, hvordan den ny ret vil virke i Danmark. Det gør en sortering og tolkning af teksten umulig ud fra sædvanlige tilgange, og dermed er fortolkning, analyse og vurdering til en juridisk argumentation besværliggjort.

Vi har afholdt samtaler med flere centrale personer, som vi ikke vil karakterisere som interviews, da de ikke har kunnet bidrage med mere, end hvad vi allerede har kunnet søge os frem til. En del af søgningen har været på høringssvar til reguleringen. Det har ikke bidraget til megen viden, da de har karakter af generelle politiske statements, da detaljerne i reguleringen netop ikke er til rådighed. Specialet har dermed taget en drejning, ved at en del af den juridiske fortolkning er afløst af vores forventede fortolkning af den ny ret og en undersøgelse af virkningerne af en forventet implementering. Den er suppleret med vurderinger af, om eksisterende afgørelser og domme stadig har relevans eller kan give fortolkningsbidrag til den ny regulering.

2 Redegørelse for OECD-aftaler og retsgrundlag

Grundlaget for redegørelsen er primært OECD-aftaler i relation til BEPS2 (OECD, Understanding tax avoidance, 2021), OECD's høringsudkast til søjle 1 og søjle 2 (Andersson & Sorin) og direktiv 2021/0823 (Europa-kommissionen, 2021).

2.1 Baggrund for BEPS2

I takt med øget international handel har erhvervsstrukturen ændret sig fra at have nogle internationale virksomheder til et stort globaliseret sammenhandlende samfund (Olrik, 2020). Det har bidraget til en samlet global fest med hensyn til vækst i det, som traditionelt set er benævnt de industrialiserede lande.

Den internationale konkurrence er ikke kun imellem virksomheder, men også mellem lande. Lande, der ønsker at tiltrække flere internationale virksomheder ved at gøre sig attraktiv for virksomhederne. Konkurrencen har medført, at et land har nedsat selskabsskatten, og derefter følger andre med, og dermed er der startet et spil eller et såkaldt ræs mod bunden (Andersson & Sorin). Andre lande har nærmest helt fjernet skatten og er derved blevet et skattelyland (Mosbech, 2021).

Tech-virksomheder, som leverer digitale ydelser, er i sagens natur ikke egnet til kontrol og opgørelse ved grænsen i form af en faktisk besigtigelse, som er kendt helt tilbage fra øresundstolden. Der er nu tale om et paradigmeskifte, da det ikke længere giver mening at stå ved grænsen for disse ydelser, da der kun er tale om fysiske varer, og selve tilstedeværelsen i landet er tvivlsom, uanset om der ligger et datacenter indenfor grænsen.

På den baggrund har OECD arbejdet på at finde acceptable løsninger. Det er lykkedes at indgå aftaler med støtte fra en bred kreds af lande. Det er en aftale om at modvirke erodering af landes skattegrundlag og flytning af overskud (base erosion og profit shifting, BEPS). Der er tale om to aftaler: først OECD-aftalen af 2015, som er "inclusive framework", og nu BEPS2. Formålet med aftalerne er, at overskud skal beskattes, hvor værdien skabes. I 2015 var der ikke den store opbakning til en at ændre principperne for international beskatning. Den ny aftale af 8. oktober 2021 ændrer principperne for, hvor indkomsten skal beskattes (OECD, OECD, 2022). Ifølge

OECD har 137 lande den 4. november 2021 tilsluttet sig aftalen. Ca. 100 lande deltager i BEPS-samarbejdet om at udvikle principperne. Dansk Industri mener, at 90 % af verdens samhandel nu er omfattet af aftalen.¹ Siden har flere lande tilsluttet sig, og aftalen omfatter som tidligere beskrevet nu 141 lande.

Baggrunden for EU's udkast til direktiv 2021/0823 af 22. december 2021, herefter direktivet, er baseret på en model til lovgivningen fra OECD af 20. december 2021. Den har igen sit endelige grundlag i den store globale aftale, OECD-aftale af 8. oktober 2021, hvor der på det tidspunkt var mere end 130 lande i verden, der blev enige om en ny global skat for de store virksomheder. Så man kan sige, at der er flere og flere lande, som tilslutter sig. Det interessante er dog mere hvem, og hvorfor at lande er fodslæbende.

Den ny globale skat med aftale af 8. oktober 2021 "OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)", BEPS2, er den ny globale skatteaftale. Den er kommet ud af BEPS-projektet, som i 2015 kom op med en række aktioner i relation til det overordnede problem med afdækning af skattemæssige huller, som resulterer i ingen eller meget lidt skat, ved at den kunstigt flyttes til et tredjeland. Der er tale om vigtige emner som digital økonomi, skatteunddragelse, forbedring af sammenhæng af skatteregler, transparent skattemiljø og transfer pricing. Det betegnes som BEPS-pakken, som udgør det grundlæggende arbejde bag BEPS2.

Formålet med den ny globale skatteaftale er at sikre en langsigtet løsning på de skatteudfordringer, som digitalisering af økonomien giver. OECD anslår, at stater mister mindst 100-240 mia. US dollars, hvilket svarer til 4-10 % af de globale virksomheders samlede skat.²

Den 29-30. januar 2020 blev det besluttet at forsætte med en to-søjle-løsning. Dermed er det hurtigt, at den allerede er blevet vedtaget i 2021. Aftalen for den ny globale skat er baseret henholdsvis på søjle 1 og søjle 2. Søjle 1 er "nexus and profit allocation", som er delvis fordeling til markedslandet. Dermed gøres der delvis op med ledelsessæde efter modeloverenskomsten jf. artikel 4, stk. 1 i direktivet. Formålet er at sikre allokering samt en minimumskat. De to søjler er som følger:

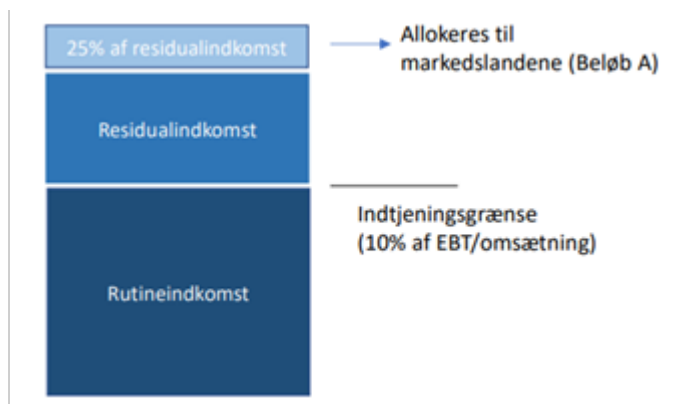
2.2 Søjle 1 - omfordeling til markedslandet

BEPS2 beskriver søjle 1 som en del af BEPS, hvor direktivet ikke indeholder reguleringen i selve søjle 1, men kun søjle 2. Der forventes et nyt direktiv senere i 2022. Det forventes, at denne

regulering bliver en del af de nationale lovgivninger på baggrund af nyt EU-direktiv efter en teknisk udmøntning af OECD-aftalen. Alt fortolkning som må forventes at tage med udgangspunkt i direktivets definitioner og regulering i øvrigt.

BEPS2 for søjle 1 indeholder et beløb A, et beløb, som er markedslandets nye beskatningsgrundlag, som også er en betingelse for, at global skat finder anvendelse. Der beskrives en toleddet test i form af to betingelser, som begge skal være opfyldt, for at selskaber er omfattet. De to betingelser er, at 1) den globale omsætning skal være på mindst det, som svarer til 149 mia. kr., og 2) en profitmargin over 10 % før skat. Det er værd at notere sig, at der er planer om, at omsætningsgrænsen nedsættes til det halve efter 7 år, hvis reguleringen har været en succes. Det kan derfor ikke udelukkes, at den nedsættes yderligere senere. Markedslandet opnår en beskatningsret til 25 % af den del af koncernens indkomst, som overstiger en profitmargin på 10 %. Omsætningsbetingelsen forventes nedsat til det halve efter syv år, hvilket vil sige i 2030. Generelt undtages shipping, udvindingsindustrien og finansielle ydelser.

Denne søjle 1 sikrer en delvis omfordeling af skat til markedslandet. Præambelen i direktivet beskriver søjle 1 som en partiel allokering af skatteretten til markedsjurisdiktion. Det nye er, at beskatningsretten for 25 % af en koncerns indkomst ligger i markedslandet, men dog kun af den del, som ligger over 10 % profitmargin. Direkte oversat fra BEPS 2-aftalen er der tale om en 10 % rutineindkomst. Resten af indkomsten betegnes som en residualindkomst, som er indtjeningen, som ligger over de 10 %. Selv om det kun er en fjerdedel af omsætningen, som underlægges muligheden for beskatning i markedslandet, så er det stadig en fundamental ændring i forhold til i dag, hvor koncernbeskatning typisk sker, hvor koncernens hovedsæde er beliggende, og der skelnes ikke her mellem placering af indkomster. Se i analysen for et konkret eksempel på, hvordan skatten fordeles, og efterfølgende figur for fordeling.



Figur 1: Søjle 1 mulighed for fordeling af beskatning af overskud, grafik fra EY.

Der forventes at være et beløb B, som er en forhåndsudtagelse, i relation til salgs- og markedsomkostninger, men den “safe harbour”-aftale udestår. Det er den enkelte koncern, som får compliance-ansvaret for opgørelse og allokering af beløb A og beløb B for de enkelte markedslande. For virksomhederne er der af administrative årsager indført en mulighed for at udpege et centralt administrationsselskab med henblik på en samlet administration. For at undgå uforholdsmæssige store administrative omkostninger for alle parter er der ved begrænset omsætning i et land indført en begrænsning for adgang til beskatning af residualindkomst. Der er af administrative årsager indført en nexus, som populært sagt kan betegnes som ”bagatelgrænse”, på 1 mio. euro i indtjening. Der er dog indført en lavere grænse for små og fattige lande, da de ellers risikerer at falde helt uden for reguleringen. Disse lande er defineret som lande med en BNP under 40 mia. euro og en omsætning på 250.000 euro. Denne grænse analyseres i det efterfølgende med henblik på at opnå en forståelse for, hvilke EU-lande der kan forvente at være omfattet, og ikke mindst om Danmark i nærheden.

Til fordeling af beløb A-skatten i de enkelte markedslande anvendes nettoomsætningen som fordelingsnøgle. Den specifikke regulering af sourcing-regler for fordeling mellem landene udestår imidlertid per april 2022. De forventes at fremkomme i løbet af 2022. For at undgå beskatning af det samme to gange, det vil sige dobbeltbeskatning, må det forventes, at beløb A ikke vil indgå i koncernen ”hovedbeskatningssted”, fx ved eliminering efter credit eller eksemption-metoden. Beløb A vil også kunne reduceres, hvis der allerede sker beskatning i markedslandet. Beskatningen af beløb A i det enkelte land sker efter de almindelige beskatningsregler.

Opgørelse af skatten er dog ikke helt simpel, da der forventes, at der vil være åbent for ”safe harbour” i form af beskatning allerede efter gældende regler. Det forventes, at beløb B følger gældende transfer pricing-regler. Disse standarder findes i skrivende stund heller ikke. De forventes i løbet af 2022.

Der må forventes at opstå tvister omkring dobbeltbeskatning, og derfor vil der blive indført globale regler for tvistforebyggelse og løsning, hvor visse udviklingslande dog kan vælge, om de vil være omfattet. Dertil forventes der at blive oprettet et voldgiftssystem til afgørelse af uenigheder.

2.3 Søjle 2 - Global minimumsbeskatning

I dette afsnit vil søjle 2 blive beskrevet. Søjle 2 betyder kort sagt, at der skal indføres en global minimumsbeskatning som et værn mod aggressiv skatteplanlægning. Denne skat skal fungere som et redskab imod ulige konkurrence (Mosbech, 2021). Den ulige konkurrence opstår som følge af, at de små og mellemstore virksomheder har en konkurrenceudfordring i forhold til de store virksomheder, da de store virksomheder har mulighed for at flytte deres overskud hen, hvor de betaler mindst skat. I skrivende stund vil denne globale beskatning, tidligere omtalt som minimumsbeskatning, være på 15 % (OECD, 2022). I flere artikler nævnes der en minimumsbeskatning på 15 % samlet, men den skal nu ses om en beskatning på min. 15 % i hvert land. Det skyldes, at der tidligere i forhandlingerne har været tale om en minimumsbeskatning, men er nu ændret til en 15 % beskatning i reguleringen. I flere tidligere artikler omtales reguleringen som en international minimumsregulering, som var tænkt som en gennemsnitlig beskatning, men eftersom de 15 % er per markedsland, kan det bedst betegnes som en 15 % beskatning.

Formålet er, at de globale selskaber skal betale den skat, de ”bør”, på lige fod med alle andre. Dette er helt afgørende for sammenhængskraften i samfundet. Desværre er realiteten en anden, da store koncerner, virksomheder og især fokus på tech-giganter indretter deres forretninger taktisk og helt lovligt, i forhold til hvor beskatningen er lavest for dem. Dette skævvrider beskatningen på globalt plan, som udgør to overordnede problemstillinger: Den første problemstilling med ovenstående er, at virksomhederne, som formår at få om rokeret deres beskatning til lavskattelande, sparer en masse penge i skat, og derfor mister stater mange milliarder kroner i skatteindtægter. Traditionelt er det hovedsædet, som har været primært beskatningssted, og hvis et holdingselskab som moderselskab placeres i et lavskattelands, så kan det helt lovligt ske. Det giver en ubalance. Denne problemstilling er imidlertid en stigende bekymring blandt både politikere,

eksperter og nogle af virksomhederne selv (Mosbech, 2021). Nogle virksomheder er interesseret i og tager socialt ansvar og tænker langsigtet, da de mener, at det bedst foreneligt med en langsigtet forretningsmodel.

Problemet med tech-giganterne er, at de flytter deres beskatning lovligt til lavskattelande. Det er det store problem, som søjle 2 vil forsøge at sikre sig mod. Problemet er, at såfremt der blive betalt mindre og mindre i skat, hvordan skal staterne så finansiere velfærden globalt? Bekymringen går også på, at de store internationale monopolvirksomheder simpelthen udkonkurrerer små lokale virksomheder (OECD, 2021). Dette er den anden problemstilling, som søjle 2 skal forsøge at udligne. Dette vil samle velstanden hos nogle få store giganter, som vælger at blive beskattet i et land med en meget lav skat, og derfor øger de globale skævheder. Ovenstående kan eksempelvis illustreres ved følgende case: Er det rimeligt, hvis eksempelvis Apple tjener en masse penge i Danmark på annoncer, men flytter denne omsætning til beskatning i et skattelyland, hvor et lokalt baseret firma skal betale dansk selskabsskat? Dette illustrerer netop problemet omkring, hvordan tech-giganter flytter deres omsætning, og derfor – i dette eksempel – opnår Danmark ikke beskatning af den fortjeneste, som Apple jo faktisk har tjent i Danmark, samtidigt med at den ikke lægges i et egentligt hjemland. Målet var, at der skulle betales mere i skat og mere lige, men dette sker næppe, hvis der er et ræs, som accelereres imod 15 %, som nu bliver ny bund for skat for virksomheder. Med den danske selskabsskat på 22 % er der tale om en generel og væsentlig skattenedsættelse. Dette behandles yderligere i den efterfølgende analyse.

Foruden for bekymringerne ovenfor opstår der også bekymringer fra erhvervslivets side. Set fra erhvervslivets synspunkt handler det om at skabe et velfungerende internationalt skattesystem, som formår at udligne de nuværende forskelle samt ujævnheder mellem landene. I skrivende stund er der bekymring om, at såfremt der ikke kommer en fælles international aftale, så vil de enkelte lande lave deres egne særlige regler mod tech-giganterne. Dette har potentiale til at resultere i et skrækscenarie omkring en potentiel handelskrig landene og virksomhederne imellem, som kan resultere i enorme forskelle og ujævnheder (Mosbech, 2021).

Derudover vil det blive utroligt svært at administrere reglerne mellem landene og potentielt føre til store problemer omkring, at virksomhederne kan operere i flere lande. Det vil blive behandlet i forbindelse med implementering.

For at en koncern vil blive omfattet af søjle 2, skal den have en årlig nettoomsætning på mindst 750 mio. euro, som svarer til omkring 5,6 mia. kr. De koncerner, der bliver omfattet af søjle 2, bliver pålagt en ekstra skat, såfremt at der er datterselskaber, som har en effektiv skat på mindre end 15 % (OECD, 2022).

Søjle 2 består af to elementer:

- Hjemlandet skal indføre to regler om 'global anti-Base Erosions (GloBE-reglen), som er en kombination mellem IIR (Income Inclusion Rule) og Undertaxed Payment Rule (UTPR)
- Dertil kommer også Subjecty To Tax Rule (STTR-reglen)

For at få en bedre forståelse for hvordan søjle 2 fungerer, er det væsentligt at få beskrevet nogle centrale og vigtige begreber, som anvendes som en del af søjle 2. Dette er hhv. BEPS 1.0 (Base Erosion and Profit Shifting), BEPS 2.0, IIR (Income Inclusion Rule) og GILTI-reglerne. OECD har siden 2008 arbejdet på en international skattereform, som danner grobund for en "level playing field", som betyder, at markedslandene får en større del af skatteprovenuet fra de store koncerner, der opererer i flere lande. Når et land er et markedsland, betyder det, at omsætningen er sket i det pågældende land. BEPS er navnet på en handlingsplan, som er udviklet af OECD. Formålet er som nævnt ovenfor at forhindre virksomheder i at udnytte landenes forskellige skatte-regler for at opnå en urimelig lav beskatning eller helt at undgå beskatning. G20-mødet tilbage i 2012 fastslog, at der var behov for at forhindre, at fortjenester forflyttes til skattelylande (OECD, Understanding tax avoidance, 2021). OECD's plan blev godkendt på G10-mødet i Skt. Petersborg i 2013. I november 2016 offentliggjorde OECD et dokument ved navn "MLI", som indeholdt reglerne for effektiv implementering af flere af BEPS-tiltagene i den allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomst (PWC, 2017). Dette dokument blev tiltrådt af over 70 lande inklusive Danmark (OECD, 2016).

2.3.1 BEPS 1.0

BEPS 1.0 var den første fase i arbejdet mod den aggressive skatteplanlægning fra tech-giganterne. BEPS 1.0 er det grundlæggende arbejde i form af nødvendige aktioner for at sikre, at det overskud, der skabes af virksomhederne, bliver beskattet der, hvor værdierne skabes og

aktiviteterne udføres, altså i markedslandet. Implementeringen af BEPS 1.0 sikrede alt andet lige, at der skulle opdateres og præciseres på reglerne omkring beskatningen af de multinationale virksomheder. Formålet med BEPS 1.0 er altså, at der er mindre udhuling af overskud samt flytning af overskud, som der har været tidligere, og dertil udspringer en mere fair allokering af skatterne. Derudover er formålet også at få virksomhederne til at fokusere på planlægning af, hvordan de optimerer præsentationen i deres virksomheder i stedet for at bruge deres energi på at strukturere virksomheden på en bestemt måde for at skatteoptimere. Som nævnt længere oppe i dette afsnit forværrer det også konkurrencen for lokale virksomheder, når giganterne opererer på denne måde og anvender systemet til aggressiv skatteplanlægning. De opnår en unfair konkurrencefordel i forhold til de mindre lokale virksomheder, og dette er også en del af aktionerne i grundlaget af BEPS-samarbejdet i OECD.

2.3.2 BEPS 2.0

BEPS 2.0 er aftalen, som er en gennemførelse af BEPS 1.0, hvor der tages fat i de skattemæssige problemer omkring den stødt stigende digitale økonomi. Den digitale økonomi kan bedst beskrives som værende de platforme og sociale medier, der opererer i mange forskellige lande. Dette kan eksempelvis være Facebook og Google (Munkøe, 2016).

2.3.3 IIR (Income Inclusion Rule) og UTPR (undertaxed Payment Rule)

IIR og UTPR er to sammenknyttede regler, som er en del af søjle 2. Det første er en indkomstinklusionsregel (IIR), som pålægger modervirksomheden en top-op-skat med hensyn til datterselskabets indtægter inklusive faste driftssteder, der beskattes med mindre end den effektive skattesats på 15 % (EY, 2021). IIR-reglerne minder meget om reglerne for CFC (Controlled Foreign Company Rules). IIR-reglen vil blive anvendt og benyttet af modervirksomheden og vil gælde der, hvor der forefindes et datterselskab eller filial. Under IIR-reglerne vil den effektive skattesats, som bliver beregnet i overensstemmelse med de specifikke minimumsskatteregler, blive fastsat ud fra alle de selskaber eller filialer, der hører til koncernen. Dermed er der lempelse for ansatte og materielle aktiver.

Et simpelt eksempel på IIR-reglerne kan være følgende: Hvis et schweizisk datterselskab har en effektiv skattesats på 13 %, skal et dansk moderselskab beskattes med 2 % af datterselskabets indkomst efter IIR. Ifølge substansreglen skal indkomsten svarende til 5 % af den bogførte værdi af lønindkomster og materielle aktiver undtages fra IIR-beskatningen.

For at en moderenhed er identificeret efter IIR reglerne, så skal moderenheden være med en direkte eller indirekte ejerandel i et udenlandsk lavskatteland. Derudover skal moderenheden også betale top-up tax efter IIR, såfremt at denne selv eller andre enheder i samme land er lavt beskattede. Følgende beskrivelse er en beskrivelse af, hvilke moderenheder IIR gælder for:

- En UPE (Ultimate Parent Entity) er en enhed, der direkte eller indirekte ejer en kontrollerende ejerandel i en anden enhed. Den anden enhed har ikke direkte eller indirekte en kontrollerende ejerandel, eller er en enhed, der ejer et fast driftssted i et andet land.
- En IPE (Intermediary Parent Entity) er en mellemliggende moderenhed, altså en koncernenhed, der har en ejerandel i anden koncernenhed, der ikke er det ultimative moderselskab.
- En delvist ejet moderenhed (POPE). Altså en koncernenhed, som har en ejerandel i en anden koncernenhed, men som også er ejet med mere end 20 % af personer uden for koncernen.

UTPR-reglen er den anden regel i regelsættet. Dette regelsæt vil fungere som en 'bagstopper' til IIR-reglen (EY, 2021). UTPR-reglen nægter fradrag eller kræver en tilsvarende justering i det omfang, lavskatteindkomsten af en konstituerende enhed ikke er skattepligtig under IIR-reglerne. IIR vil først gælde for UTPR og fungere som en bagstopper for IIR som nævnt før. IIR og UTPR vil fungere på to forskellige måder, men stadig komplementært til hinanden. Begge regler vil referere til stort set samme beregningsmetode og regelsæt. Begge regler vil referere til den samme effektive skattesats på 15 % og være beregnet ud fra et ensartet regelsæt. Disse to regelsæt omtales i kombination som værende GloBE-reglerne.

(Subject To Tax Rule) - STTR-reglen

STTR-reglen er reglerne for, at kildelandet skal have muligheden for en beskatningsret til bestemte koncerninterne betalinger til lavt beskattede koncernselskaber (EY, 2021). Altså medfører denne regel, at udviklingslande kan beskatte renter og visse andre koncerninterne betalinger til lavt beskattede enheder. De lande, der har en effektiv beskatning på sådanne indtægter, som er mindre end 9 %, er forpligtet til at anvende en dobbeltbeskatningsoverenskomst med udviklingslandet (EY, 2021). Dette skal gøres for at sikre gennemførelsen af SSTR.

GILTI-reglerne

GILTI-reglerne står for 'The Global Intangible Lowtaxed Income. Denne skat beskatter indkomsten i udenlandske datterselskaber hos det amerikanske moderselskab, såfremt at den effektive udenlandske skattesats er mindre end 13,25 % (Kjærsgaard, 2019). GILTI-reglerne blev indført i USA i 2017 og er et indkomstbeløb, der stammer fra kontrollerede udenlandske selskaber (CFC'er).

Dette regelsæt pålægger effektivt en verdensomspændende minimumsbeskatning på udenlandske indkomster. Amerikanske aktionærer i CFC (Controlled Foreign Corporations) er underlagt en løbende beskatning af de indkomster, der er tjent gennem en CFC med et afkast på over 10 % af CFS's materielle aktiver – dog med en reduktion for renteudgifter.

GILTI-reglerne reduceres med et særligt fradrag samt med et delvist udenlandsk skattefradrag. OECD's globale minimumsskat udspringer med inspiration fra GILTI-reglerne. Der forefindes dog to væsentlige forskelle mellem GloBE-regler og GILTI-reglerne. Den første forskel mellem de to regelsæt er, at GloBE-reglerne anvendes pr. land, hvorimod GILTI-reglerne anvendes globalt. Dette betyder i praksis i forhold til GILTI-reglerne, at højt- og lavtbeskattet indkomst kan blandes ved opgørelsen af den effektive skattesats. USA forventer ikke at anvende GloBE-reglerne, men forventer at holde fast i GILTI-reglerne, dog med den forudsætning at GILTI-reglerne tilpasses GloBE-reglerne jf. artikel 51 i EU-direktivet.

Alt det ovenstående er med til at danne det juridiske grundlag for søjle 2. Nedenstående afsnit vil derfor beskrive, hvordan alle ovenstående regler samt generelle antagelser tilsammen udgør søjle 2.

Koncernbegrebet

En multinational koncern, der er omfattet af reglerne for søjle 2, er en koncern med mindst et fast driftssted eller mindst en enhed beliggende i et andet land end det land, hvor UPE'en (den ultimative moder) er beliggende. En UPE er dels en enhed, som indirekte eller direkte ejer en kontrollerende andel i en anden enhed, og som ikke selv er kontrolleret af en anden enhed. En UPE kan eksempelvis være et aktieselskab, en erhvervsdrivende fond eller en andelsforening. Det skal nævnes, at en enhed kan kvalificere sig som værende en ultimativ moderenhed, til trods for at

denne er kontrolleret af en anden enhed. Dette kan dog kun lade sig gøre, såfremt den kontrollerende enhed ikke er forpligtet til at udarbejde en konsolideret årsrapport, der omfatter den pågældende enhed, jf. artikel 1.4 i BEPS2.0 og artikel 3, nr. 11, EU-direktiv.

En enhed, der er omfattet af reglerne for søjle 2, vil være defineret som værende en enhed, der er fuldt konsolideret i årsrapporten for en UPE. Dette kan også være på grund af undtagelse, udelukkende grundet størrelsen eller væsentligheden. Derudover er omfattende enheder de samme som dem, der er inkluderet i en af land-for-land-rapporteringerne (OECD, 2020). En enhed, der er omfattet af reglerne, kan defineres som værende enhver juridisk person eller arrangement, hvor der bliver udarbejdet særskilte regnskaber. Dette kan eksempelvis være et kommanditselskab. Reglerne finder altså derfor sin anvendelse på både selvstændige skattesubjekter, men også for de skattemæssige transparente enheder. Derfor skal GloBE-reglerne også anvendes på indkomsten for de transparente enheder, såfremt de indgår i et konsolideret koncernregnskab (OECD, 2022).

Undtagne enheder fra GloBE-reglerne

Under de nye GloBE-regler er der flere enheder, der er undtaget. Disse enheder kaldes ”Excluded Entities”, og disse bliver ikke beskattet efter GloBE-reglerne. Disse enheder omfatter internationale organisationer, nonprofitorganisationer, statslige institutioner, pensionskasser samt ejendomsselskaber og investeringsfonde, som ikke indgår som værende det ultimative moderselskab. Derudover findes der to typer af enheder, der er ejet af de ovenstående enheder, der også er undtaget. Dette er enheder, hvor der er mindst 95 % af enhedens værdier, der er ejet af den undtagne enhed. Dette kan både være direkte ejerskab eller indirekte ejerskab. Dette forudsætter dog, at enheden kun driver investeringsvirksomheden til nytte for førstnævnte enhed. Den anden type enhed, der også er undtaget, er, hvor der mindst ejes 85 % af værdierne i den undtagne enhed – dette kan også være både direkte eller indirekte. Dette forudsætter dog, at hele indkomsten i enheden er udbytter eller aktiegevinster, der er undtaget og ikke skal medregnes i opgørelsen af GloBE-indkomsten. En koncern kan fravælge at behandle sådan en enhed som en undtaget enhed, dog er sådan et valg bindende i 5 år, jf. artikel 1.4, OECD Model og artikel 3, nr. 11, EU-direktiv.

OECD's modellovgivning henleder til, at nonprofitorganisationer skal opfylde følgende 5 krav, jf. artikel 10.1.1, OECD BEPS 2.0. Første krav er, at enheden har almengørende formål udelukkende. Dette kan eksempelvis være sociale, videnskabelige, undervisningsmæssige eller nationale formål. Det andet krav er, at enhedens størstedel af indkomsten er skattefritaget. Tredje krav er, at der ikke forefindes nogen medlemmer, og fjerde krav er, at indkomsten ikke på nogen måde kan uddeles til privatpersoner eller ikke-almengørende formål. Femte og sidste krav for nonprofitorganisationer er, at alle aktiver skal uddeles til en anden nonprofitorganisation eller til staten, eller i tilfælde af at enheden skal likvideres. Nonprofitorganisationer afgrænser sig fra fonde ved, at de kan kvalificere sig som ultimativ moderenhed efter de nye GloBE-regler. Eksempelvis kan en erhvervsdrivende fond, som har bestemmende indflydelse i en koncern, som har et erhvervmæssigt formål samt er generelt skattepligtig, kvalificere sig som en nonprofitorganisation. Dette gælder umiddelbart også, selvom fonden har almennyttige formål. Forekommer det dog, at fonden er en ikke erhvervsdrivende fond med almennyttige formål, kan denne muligvis opfylde definitionen.

Hjemlandsprincippet

Hjemlandsprincippet spiller en væsentlig rolle for de nye GloBE-regler. Et selvstændigt skattesubjekt skal anses som værende beliggende i det land, som det er skattemæssigt hjemmehørende (Kjærsgaard, 2019). Dette er som følge af, hvor ledelsens inkorporering, sæde eller lignende kriterium er, jf. artikel 10.3.1 i OECD BEPS 2.0 og artikel 4, stk. 1, direktivet. Dog kan det forekomme, at en sådan enhed skal anses for at være beliggende i det land, som virksomheden er inkorporeret i. Der er dog et særskilt regelsæt til dobbeltdomicilselskaber, jf. artikel 10.3.4 og 10.3.5 i OECD BEPS 2.0 og artikel 4-6, EU-direktiv. Det skal nævnes, at der ikke er fastsat særlige regler for enheder, der udøver international luft- eller skibsfart, da de er underlagt anden regulering. Hjemlandsprincippet og driftssted bliver yderligere bearbejdet og analyseret længere nede i specialet.

3 Analyse af BEPS 2's formål og tilblivelse

Dette kapitel har sin berettigelse i det danske perspektiv, da de globale perspektiver med mål har betydning for Danmark og EU. Det skyldes, at globaliseringen af specielt virtuelle tjenester både er globale og virtuelt rent fysisk ikke er placeret noget sted. Eller med andre ord: Det nytter ikke noget, hvis problemstillinger ikke kan løses indenfor EU eller forstærkes på grund en ekstern global påvirkning.

EU's direktiv for søjle 1 og 2 udarbejdes på baggrund af OECD-aftalen. Når direktiverne er vedtaget i EU, implementeres de herefter i dansk ret. Det er også vigtigt at forstå den kontekst, som direktivet er placeret i, og de problemer som direktivet skal løse med henblik på at kunne vurdere, om de effektivt vil kunne opnå den ønskede effekt og mål, samt hvilke eventuelle sideeffekter den må opnå. Herunder hvilke problemer der har været, om de vil blive uforløst efter indførsel, eller opstår der betydelige bivirkninger.

Et centralt problem i skattereguleringen er, at det har været et rent nationalt anliggende at fastlægge både indtægter og udgifter for en stat. Det har tidligere været muligt i en ikke-globaliseret og ikke-digitaliseret verden (Mosbech, 2021).

En af fordelene ved en globaliseret verdenshandel er, at alle umiddelbart bliver rigere ved at konkurrencen bringer mest værdi det sted, hvor der kan produceres mest effektivt (Munkøe, 2016). Det styrkes ved at nedbryde handelsbarrierer, sådan at arbejdet søger derhen, hvor det mest effektivt kan fremstilles. Dermed bliver kagen af værdi i verden større, og skattegrundlagets potentiale gør det også. Det ændrer ikke ved, at der kan være andre påvirkninger såsom direkte eller indirekte statsstøtte, som påvirker i unfair retning, at barrierer ikke bare skal åbnes. Herunder at der givet uforholdsvis store rabatter på skatten for at tiltrække eller bare få en lille luns af en stor kage til skade for lande, som dermed mister en større skat.

3.1.1 Et EU-problem eller en global omfordeling?

For at direktivet og BEPS 2.0 på globalt plan skal kunne opnå den ønskede effekt, så er det nødvendigt at analysere på, hvilke problemer det skal løse, og om direktivet alene eller med andre kan løse disse problemer. Det er ikke nok at se på EU-retten, men også hvordan der i det større internationale perspektiv ikke findes smuthuller. Isoleret set på EU-niveau bærer EU på et retsstatsprincip, jf. artikel 2 i Lissabon-traktaten, som gør, at stater er forpligtiget til at overholde

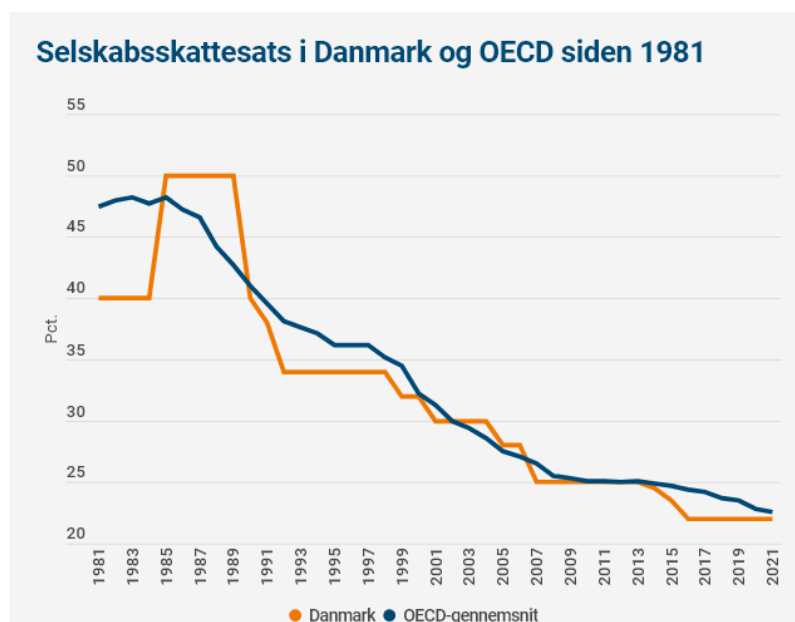
blandt andet de demokratiske spilleregler, herunder at staten overholder EU-retten. Et af spørgsmålene er derfor, hvad med lande som ikke er en del af EU og ikke nødvendigvis overholder disse spilleregler?

Analysen opdeles i det globale perspektiv, EU-regulering, og de skattely lande, som stadig må forventes at findes. Der findes aspekter, som nødvendigvis må forstås. Det starter med vejen til en pludselig enighed, som ikke var givet. Det gælder også i EU, hvor der er forskellige syn på, hvilken vej globale skatter skulle tage.

Umiddelbart var vores tanke, at problemerne må skyldes oversøiske skattelylande, som fx Panama. Men Bente Sorgenfri, næstformand i fagbevægelsens hovedorganisation FTF, om repræsentere 450.000 arbejdere i Danmark påpeger, at problemet har vist sig tidligere at komme fra EU selv og ikke så meget fra oversøiske lande (Sorgenfrey, 2021). Artiklen peger på, at forskning viser, at 5.5 mia. kr. af 6.5 mia. kr. mistet til skattely kommer fra EU-skattely. Dermed er det nuværende problemet primært EU-medlemslande og ikke oversøiske lande. Alene derfor kan en effektiv ensretning med en fælles implementering inden for EU måske eliminere en stor del af problematikken, som i stedet løses ved en global aftale. Måske er den proces allerede i gang, og verden har flyttet sig. Det udelukker ikke, at skattely hurtigt flyttes. Det analyserer vi et senere afsnit om, hvordan et EU-direktiv kan være med til at sikre.

3.1.2 Er ræset mod bunden aftaget?

Der har længe været tale om et ræs mod bunden, hvor der har været en konkurrence for at tilbyde den laveste virksomhedsbeskatning for at tiltrække virksomheder til en lav beskatning ved at få arbejdspladser til landet. Trenden understreges af følgende figuranalyse, som viser, at der rent faktisk er sket en kraftig nedsættelse af selskabsskatten i både Danmark og resten af verden målt som et OECD-gennemsnit:



Figur 1: Selskabsskat over tid med nominelle satser, tal fra OECD og figur fra CEPOS (Hansen, 2022).

Problemet ved, at der sker et ræs mod bunden, er, at den globale beskatning udhules ved, at nogle lande går efter få en større del af stor kage ved at nedsætte skatten. Det starter en spiral, et spil, ved at konkurrencen blandt lande får andre lande til at nedsætte skatten, hvorved den konkurrencemæssige fordel forsvinder. Det kan analyseres efter et spilteoretisk synspunkt, som kan sammenlignes med det klassiske spil; fangernes dilemma. Her agerer man efter, hvad man tror, at andre i samme situation forventes at gøre. Spiller man ikke med, så risikerer man at blive fanget i sin position.

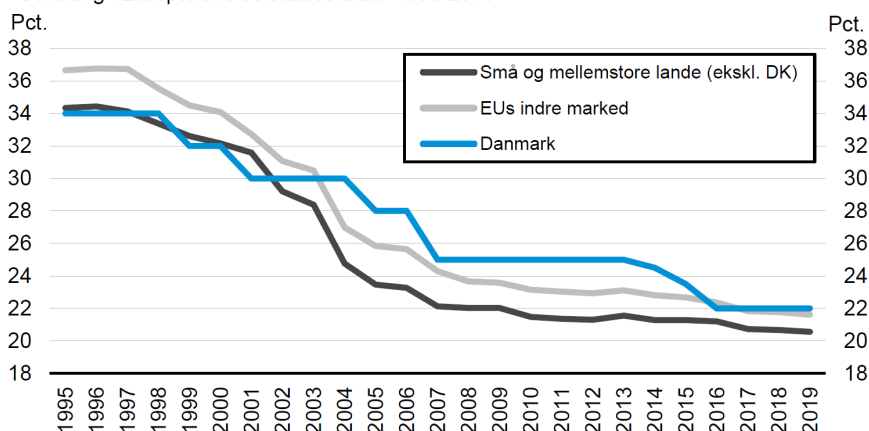
Overstående situation viser at såfremt at et land nedsætter skatten, vil de andre lande umiddelbart følge med ned. På den måde sker et ræs mod bunden om at være billigst. Resultatet er, at kagen, der kan deles i form af beskatning, reelt set gøres mindre ved at tilbyde en yderst beskeden skat. Derved udløser det i stedet et ræs imod bunden, og alle spildeltagere taber reelt set. Spørgsmålet er, om alle spillere deltager.

En uens skat for forskellige virksomheder, fx størrelse og globalt virke, kan siges at give en urimelig eller bare uhensigtsmæssig fordel for nogle. Det giver ubalancer ved en fordel i konkurrencen over for små og lokale virksomheder i forhold til de globale virksomheder, som helt legalt kan skatteoptimere.

I EU har de små og mellemstore lande ført an med lave skatter, men udviklingen viser, at alle lande i gennemsnit har fulgt med ned. Der er store nationale forskelle på, hvordan at skattesystemerne er indrettet i forhold til, hvad virksomheder betaler af skatter, har af fradrag og skal betale af socialsikringer. Hertil skal der noteres, at der er tale om gennemsnitsskatter. I disse tal indgår ikke specielle ordninger og unikke aftaler med internationale tech-giganter, som gør, at de slipper endnu billigere end den nominelle skattesats.

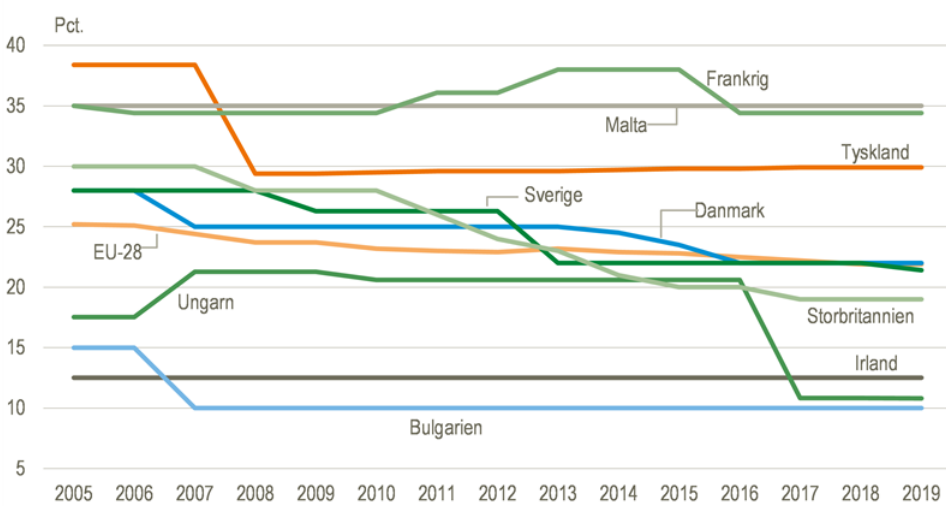
Europæiske selskabsskatter

Udvikling i Europæiske selskabsskatter 1995-2019



Figur 2: Nominelle selskabsskattesatser, tal fra Eurostat, graf fra DI (Jespersen, 2022).

Selskabsskattesatser i udvalgte EU-lande



Anm: Bemærk at figuren viser de formelle selskabsskattesatser. EU-28 er medlemslandene i 2019.

Figur 3 Nominelle selskabsskattesatser, tal fra Eurostat, graf fra dst.dk (Danmarks Statistik, 2022).

3.1.3 EU og implementering

Jens Lundsgaard, som har en baggrund i OECD, peger på, at det er påfaldende, at OECD BEPS2.0-aftalen er kommet i stand, efter at Biden er blevet præsident i USA (Mosbech, 2021). I artiklen nævnes navnet Trump ikke, men vi vurderer, at aftalen netop er kommet i stand i lyset heraf. Det er der flere årsager til. For det første er det helt essentielt, at USA er med i aftalen, da det primært er amerikanske virksomheder, som rammes, og økonomien er så stor, at det er nødvendigt at have dem med. For det andet er aftalen tidsmæssigt indgået, lige efter at Biden er indsat. For det tredje står Biden i skarp modsætning til Trump ikke med et behov for at fokusere på taberne af globalisering, og han har dermed sikret, at USA er en del af aftalen.

Dermed vurderer vi, at det nok snarere handler om håndtering af risiko og situationen med at få USA med, som har været begrænsningen, og som derfor har dannet et grundlag for en pludselig opstået enighed i EU. Alle EU-medlemslande, det vil endda sige et samlet EU, har tilsluttet sig aftalen på trods af mange forskellige tilgange og syn på processen. I artiklen (Dionigi, 2019) beskriver Maja Kluger Dionigi, som er seniorforsker ved Tænk tanken EUROPA, de mange forskellige EU-medlemslandes tilgange som et kludetæppe. Det vurderes alt andet end lige, at enighed i EU bør hjælpe til med viljen til, at problemet med skat er på vej imod en løsning inden for EU. Det betinger dog, at der ikke kommer kattelemme, undtagelser, uforudsete huller eller særordninger, som gennemhuller aftalen. Reguleringen ved, at der kan kompenseres for andre lands manglende skatteopkrævning, bør nævnes. Alene risikoen må forventes at medføre, at lande med trang til at give skatterabat må være tilbageholdende fremadrettet, da deres del af kagen ellers tilfalder et andet land.

3.1.4 Uforløste problemer i Europa?

Der har tidligere været EU-lande, som har nydt godt af og som har bidraget til ræset med lav skat helt generelt eller i konkrete tilfælde. I en artikel fra 2018 (Sunde, 2022) nævnes Irland, Luxemburg og Holland som de slemme lande i EU til at give skatterabat.

Vi har valgt at se på disse lande og vurdere, om disse huller forventes at være lukket, disse lande er Irland, Luxemburg, Holland og Schweiz, da de netop har stukket ud. I det efterfølgende gennemgås disse landes situationer for at analysere, om de alt andet lige vil bidrage til, at skatten ikke virker. Dommene viser, at EU har brug for værktøjer, som kan række dybere end ulovlig statsstøtte, hvis de effektivt skal kunne komme efter EU's medlemslandene. Efter politisk pres er

der blevet lukket for disse huller, men spørgsmålet er, om der findes andre, og om BEPS2 for de helt store koncerner kommer til at bidrage med mere skat.

Det vurderes, at alle EU's medlemslande og i øvrigt EU samlet set har tilsluttet sig aftalen, som stadig har et potentiale til at give problemer for at opretholde skattelylande, hvis EU-problemet elimineres. Det er vores vurdering, at der stadig vil være skattelylande, fx EU-sortlistede lande, men de vil få udfordringer, hvis de driver forretning i Danmark. Dette gælder dog kun for større virksomheder – indtil videre.

Idet alle EU's medlemslande har tiltrådt OECD-aftalen, må det også forventes, at direktivet bliver vedtaget på EU-niveau. Der kan dog være udfordringer på EU-niveau, men kun i de enkelte lande, da de forskellige medlemslande har vidt forskellige skattesystemer og beskatninger, og måske ønsker og får særordninger. Der er dog globale forhold, som kan betyde, at der kan opstå spilteoretiske situationer, hvor landes ageren vil afhænge af andre landes ageren. Der er dog ingen, som har kunnet finde konkrete eksempler på huller i osten.

I EU har der været en række forhold, som afspejler problematikken. Disse problemer nævnes til at blive deltagelse med eller uden undtagelser, eksisterende skatteprocent og skattesystemer.

3.1.5 Irland

I EU har Irland traditionelt haft meget attraktive beskatninger af udenlandske virksomheder. Det kan måske endda siges at være unfair i forhold til andre af EU's medlemslande. Irland har valgt en strategi om vækst i landet ved at tiltrække primært amerikanske virksomheder som en indgang til EU's indre marked, og mange amerikanere har irske relationer og taler samme sprog, da mange gennem tiden udvandrede fra Irland til primært USA (Petersen, 2017). 35 millioner amerikanere rapporterer at have irsk arv. Det er mere end 7 gange Irlands befolkning (Greenlane, 2019).

Det er derfor naturligt for amerikanske virksomheder at placere sig i Irland. Det er naturligvis godt hjulpet godt på vej af den lave beskatning, og måske har det været en grund til, at det er ok, at der leveres en lavere beskatning fra Europa uden at gøre noget ved det. Irland må på den front forvente at komme til at tabe store skatteindtægter ved indførsel af global skat. Irland har derudover haft en række skattehuller med kulørte navne som “dobbel irish”, “single malt” og “green jersey”. Irland har haft en række BEPS-værktøjer, hvor IP-rettigheeder er blevet anvendt til at

flytte profit til andre lande via sindrige dobbeltkonstruktioner, som er mulige via dobbeltbeskatningsaftaler med fx Bermuda for dobbelt irish eller single malt med Malta.

EU's Kommissionær Vestager har fremført, at Irland ulovligt har givet Apple næsten skattefrihed (EU-Kommissionen, 2016). Irland har tidligere været i politisk modvind. Dette kan ses ved at Irland blandt andet en del af Apple sagen. Sagen er kørt på ulovlig statsstøtte, men domstolen har ikke fundet, at Apple er blevet forfordelt. Sagen T-778/16 EU-Kommissionen imod Irland og T-892/16 Kommissionen imod Apple er Irland og Apple blevet frifundet. Kommissionen har anket sagen.

Det kan også diskuteres, om ikke Irland har deltaget rigeligt i ræset mod bunden for at tilbyde de mest attraktive forhold for virksomheder, og at de nu har indset, at det ikke er holdbart at fortsætte denne strategi. Set på EU-plan kan det også diskuteres, om ikke Irland har fået så meget indirekte støtte på den front, at de bliver nødt til at gå med på en mere fælles EU-retning. Irland har på trods af forventede tab tilsluttet sig OECD-aftalen. Irland forventes at tabe op imod 15 mia. kr. i skatteindtægter (Gonçalves, 2020).

Irland har i efteråret accepteret, at de nu bliver nødt til at gå med i aftalen for de internationale virksomheder og løfte skatten fra 12,5 % til de 15 %. Det skyldes ifølge FT, at primært USA ellers vil få skatten (Gataveckaitė, 2021). Det udtrykkes politisk som om, at Irland ønsker at være med i teltet. Irland havde næppe andre valg. Det er med til at understrege, at skatten må forventes at komme til at virke. De har dog tænkt, at de nationale virksomheder stadig kun skal betale 12,5 % i selskabsskat. Irland tidligere har været berygtet for the “double Irish” og hollandsk sandwich, hvor der opstod et skattehul, som Google udnyttede (Jørgensen, 2020).

Seamus Coffey, forsker ved University College of Cork i Irland, har endnu ikke udgivet en artikel om den irske situation, men udtaler, at han ser, at Irland risikerer at blive en af de store tabere (Coffey, 2021). Han gør opmærksom på, at hans syn er på Irland, og at det primært er amerikanske virksomheder, han ser på. Han ser en trend i, at virksomheder trækker IP-rettighejder hjem, men også til Irland. Det gør compliance-byrden lettere. Han nævner også, at omstrukturering og udviklingen ikke er let at forudse, men compliance kan spille en rolle. Vi vurderer, at han kan have en pointe i, at compliance sammenholdt med, at der kommer top op skat, kan betyde, at

Irland faktisk kan få IP-rettigheder, da der kan holdes en beskatning på 15 %, som ikke nødvendigvis sker i USA. Dermed forbliver Irland et skattely, men et 15 % skattely.

3.1.6 Holland

Holland er berømt for the “Dutch sandwich”, som ofte er anvendt i sammenhæng med en “double irish” i forbindelse med transfer pricing. Derfor har Kommissionen også været efter Holland. Et eksempel er T-760/15 Holland mod Kommissionen og T-636/16 Starbucks mod Kommissionen. Af denne dom fremgår det, at Kommissionen har plæderet for, at der ulovlig statsstøtte efter artikel 107 i TEUF. Materielt er der tale om IP-rettigheder efter armslængdeprincippet. Domstolen fandt det ikke bevist, at transfer pricing-reglerne ikke var overholdt. Igen blev sagen kørt på de almindelige EU-regler.

3.1.7 Luxemburg

EU Kommissionen har i flere tilfælde været efter Luxemburg, da de har givet virksomheder en lav skat. I sagen T-816/17 Luxembourg mod Kommissionen og T-318/18 Amazon mod Kommissionen fik Kommissionen ikke ret i, at Luxemburg har givet Amazon en konkurrencemæssig fordel, som er strid med det indre marked. Materielt er der tale om IP-rettigheder efter armslængdeprincippet.

I sagen T-516/18 Luxembourg mod Kommissionen og T-525/18 Engie mod Kommissionen fik Kommissionen ret i, at Luxemburg ulovligt har givet statsstøtte til Engie, ved at de fik lov til at betale for lidt i skat. Den viser, at det er muligt for EU Kommissionen at komme igennem med krav, når der som i dette tilfælde gives specifikke fradrag, som giver en konkurrencemæssig fordel. Det er i praksis statsstøtte. I dette tilfælde er der heller ikke tale om, at selve skattesystemet er under anklage, tværtimod, da Engie fik et ekstra ordinært fradrag, som ikke var hjemlet.

PwC beskriver, at Luxemburg ikke anvender IFRS, men Luxemburg GAAP, og det får en påvirkning for opgørelsen (Ghekiere, 2022), da det ikke er givet, at de er kongruente. PwC forventer, at virksomheder under søjle 2 kommer til at betale en top op skat. Vi tror på en anden mulighed, nemlig at skatten risikerer at blive sat op som en del af tilpasningen til den kommende EU-ret. Det taler for, at Luxemburg kommer til at hæve skatten og må overveje IFRS som regnskabstandard helt generelt.

3.1.8 Schweiz

Nu er Schweiz ikke et EU-land, men ligger trods alt midt i Europa. Schweiz har ikke været med fra starten. Det kan være et signal for, at der er potentielle problemer med implementeringen. Finansministeren har været fremme og være kritisk over, at der ikke er en klar aftale om værneting, og der er for kort tid til at implementere aftalen (Keystone-SDA, 2021). Den manglende aftale omkring uafklarede værneting kunne man fristes til at spekulere i, at det kunne hænge sammen med en interesse for Schweiz i at kandidere som neutralt land til netop at tiltrække værnetinget. Han nævner i øvrigt, at de fattige lande ikke får meget ud af aftalen. Det er netop grunden til, at de sidste par lande blandt de godt 100 lande i BEPS-samarbejdet ikke er med i aftalen. Disse lande er ifølge OECD Kenya, Nigeria, Pakistan og Sri Lanka.

Omkring argumentet vedrørende tiden så er det et fuldt validt argument for Schweiz. Schweiz har et noget specielt demokratisk system, da de enkelte cantoner i Schweiz har stor selvbestemmelse, og de har tradition for ofte at afholde folkeafstemninger, og i øvrigt har de forskellig virksomhedsbeskatning. Et af argumenterne er, at der har været skatteafstemning i både 2017 og 2019. Så det er lidt tidligt at stemme om et tilsvarende emne allerede igen. Selskabsskatten er i gennemsnit i Schweiz på 14,9 % (EY, 2022). I kanton Zug er den dog på 11,9 %. På føderalt niveau har man udstedt en midlertidig bekendtgørelse om minimumsbeskatning på 15 % per 1. januar 2024. Det lange af det korte er, at Schweiz kommer med på minimumsbeskatningen efter søjle 2, men dog med en forsinkelse, som skyldes deres i dansk kontekst noget spøjse og måske unikke demokratiske system.

EY vurderer i samme artikel, at virksomhederne kommer til at betale mere i skat. De peger også på, at kantonerne kommer til at modtage en større beskatning, som tilfalder kantonerne selv, hvorved at de opnår et spillerum til på andre måder at gøre dets attraktivt at bruge Schweiz som sæde for sit selskab. Der er dog ikke konkrete eksempler eller indikationer på, at det skulle udgøre et skatteparadis. Dermed må det være andre måder at bidrage til et godt erhvervmiljø, som ligger udenfor selskabsskatten. Zug er i forvejen skattevenlige på personskatten, og dermed kan ledelsen tilgodeses ved bopæl eller ansættelse i virksomheden.

3.2 Digital skat – var det en løsning?

Den digitale økonomi har ført en masse fordele med sig for borgere og virksomheder (Munkøe, 2016). Der ses en stigning i visse typer af digitale aktiviteter og nye forretningsmodeller. Dette

har dog ført til, at der midlertidigt er et voksende pres og udfordring på de nuværende skattesystemer. EU's ledere opfordrede allerede i oktober 2017 til, at der udarbejdes et effektivt og retfærdigt skattesystem, der egner sig til denne digitale tidsalder (CONSILLIUM, 2020). I marts 2018 fremviste Europa-Kommissionen to lovgivende forslag. Første forslag var, at der skulle henblik på at reformere nuværende selskabsskatteregler, så overskud beskattes der, hvor virksomhederne har en væsentlig digital tilstedeværelse (CONSILLIUM, 2020). Det andet forslag var at udvikle en midlertidig skat på de indtægter, der var fra digitale tjenester. Den 27. november 2020 vedtog finansministrene konklusioner omkring de vigtigste spørgsmål, der skulle behandles i de kommende år i forbindelse med den digitale økonomi. De tre hovedpunkter blev til de arbejdsområder, som der skulle behandles de følgende år. De arbejdsområder, der blev udvalgt, var følgende; håndtering af de udfordringer, der opstår i forbindelse med den digitale økonomi; styrkelsen af samarbejdet mellem skattemyndighederne og medlemsstaterne; samt at fremme god forvaltningspraksis på dette skatteområde, både globalt og i EU.

Den digitale beskatning skal sikre, at de mange multinationale giganter som fx Netflix får betalt den rimelige andel af skatten og ikke kommer udenom at betale skat ved at skatteeoptimere hele deres forretningsmodel (Det-Europæiske-Råd, 2021). De nuværende regler for internationale skattes spørgsmål blev udformet til virksomheder, der havde en fysisk tilstedeværelse i et land. Den store udbredelse af nye teknologier og forretningsmodeller betyder, at der i dag er mange digitale virksomheder, der har brugere og kunder i mange lande, hvor de ikke har fysisk forretning - igen kan Netflix tages som eksempel. Derudover skaber disse virksomheder overskud gennem samspil med kunder og brugere ved at anvende deres data og bidrag.

Der arbejdes i skrivende stund på en konsensusbaseret global løsning, som alle EU's topledere drøfter (Det-Europæiske-råd, 2021). Der arbejdes altså på at tilpasse medlemsstaternes skattesystemer og sørge for at tilpasse dem, så de gør sig egnet den digitale tidsalder. EU spiller en væsentlig rolle i denne proces, også omkring de igangværende forhandlinger vedrørende de globale løsninger.

Målet med Europa-Kommissionens forslag er som nævnt før at reformere de nuværende selskabsregler. Reglerne skal sikre, at overskud registeres og beskattes der, hvor virksomhederne har deres betydelige samspil med brugerne via digitale kanaler. Den fremtidige løsning på dette er en del af de allerede beskrevne søjler. Det fremtidige arbejde med den ovennævnte EU-

lovgivning vil i høj grad være afhængig af den nuværende indsats for at finde en global løsning. Den konsensusbaserede løsning globalt forhandles i G20/OECD's regi og bygger som nævnt på søjle 1 og søjle 2.

4 Fortolkning af BEPS2 i EU-retslig kontekst

Det vurderes at være relevant at analysere fortolkningen efter EU-retten, da den danske regulering bliver implementeret på baggrund af EU-retslige direktiver. En kendetegnet karakteristika af EU-retslig implementering i dansk ret er, at der er tale om en formålsfortolkning. Det er ofte anderledes end en traditionel dansk lov fortolkning. Derfor er det relevant at se på formålet med reguleringen og derudfra se på de bagvedliggende problemer, som reguleringen har til formål at løse. Eller med andre ord: OECD-aftalerne udgør, i mangel på andet, en retskilde i tolkningen af EU-reguleringen.

Den kommende regulering har til formål at udarbejde regler omkring minimumsbeskatningen for de store multinationale koncerner. Det sker i form af direktiver, som skal sikre, at der er overensstemmelse mellem den globale OECD-BEPS2-aftale og de eksisterende regler i OECD's modeloverenskomst i relation til EU-retten (OECD, 2022). Alle medlemsstaterne har i forvejen tilsluttet sig OECD's modeloverenskomst BEPS2 og er dermed forpligtet til at implementere afledte direktiver og dermed anvende de ovenstående globale regler via national lovgivning.

Da afledte direktiv for søjle 1 gennemføres ved hjælp af en international standard og BEPS 2.0, har dette givet udformning af direktivet i forhold til minimumsbeskatning af de store multinationale koncerners begrænsede muligheder. Selvom direktivet følger reglerne i OECD's modeloverenskomst for søjle 2, udvides anvendelsesområderne dog til at kunne omfatte de store nationale koncerner. Dette sikrer ifølge direktivet for søjle 2, at de grundlæggende frihedsrettigheder overholdes. Ovenstående er i korte træk det grundlag, hvorfra vi udvælger de dele af direktivet, som vi finder relevante for dette speciale at analysere jf. afgrænsningen. I direktivet er områderne opdelt i kapitler og artikler, hvorfor det også er de overskrifter, der bruges i denne analyse. Opdelingen af analysen af de forskellige artikler vil være opbygget således, at der først kommer en kort beskrivelse af artiklen og dens relevans samt anvendelse til specialet, og derefter en analyse af hvordan denne artikel skal fortolkes.

4.1 Hjemmelsproblematik og fortolkning

Følgende tager udgangspunkt i det ene direktiv, som for nuværende er fremsat. Direktivets fremkomst er rådets støtte til OECD-aftalen via konklusioner af 27. november 2020. Det danner grundlag for EU's videre arbejde med BEPS. Direktivet for søjle 2 adskiller sig på flere måder fra andre EU-direktiver. Den normale proces er, at Kommissionen fremstiller et forslag, som derefter behandles ved en høringsproces, inden det kommer til afstemning i rådet. Denne proces tager typisk et eller to år. Her er der imidlertid ikke tid til et så langstrakt forløb. Det rejser derfor en række juridiske problemstillinger omkring høringsproces og om den generelle hjemmel, herunder EU's mulighed for at bestemme over de enkelte landeskattepolitikker. Der har dog været en høring 2020, men den har været på et tidligt stadie, som gør, at der netop er fremkommet kommentarer, som netop stiller spørgsmål ved, om det er en høring, da der er store udeståender (Skatteudvalget, 2022).

EU kan i modsætning til OECD udstede direktiver og forordninger. Direktiver, når de er vedtagne, danner grundlaget for implementering i den nationale lovgivning i de enkelte EU-medlemslande. Dermed har direktivet ikke direkte anvendelse i modsætning til en forordning, men den lokale lovgivning skal dog fortolkes EU-konformt.

Hjemmelen til gennemførelse af direktivet kræver, at legalitetsprincippet overholdes, hvilket vil sige, at der skal være en række betingelser til stede, for at det lovligt kan vedtages. Det er helt essentielt for de enkelte EU's medlemslande, da EU-retten har forrang i forhold til national lovgivning. Det vil sige retsorden. Det fungerer ved, at de enkelte lande skal have afgivet den magt til EU, for at der lovligt kan vedtages et direktiv. Efterfølgende skal et direktiv danne grundlag i form af fortolkningsbidrag for den nationale lovgivning i de enkelte medlemslande.

Retsgrundlaget for direktivet er artikel 115 i TEUF-traktaten. Artiklen dikterer, at implementering skal have form af et direktiv. Der omtales imidlertid ikke direkte hjemmel til regulering af direkte beskatning i de enkelte lande, men skal ses i lyset af, at der er behov for at regulere ”uoverensstemmelser i det indre markeds funktion”. Det forekommer efter dansk rets fortolkning umiddelbart som en udvidende fortolkning af EU's indre marked. Direktivet skal imidlertid tolkes i EU-retsligt perspektiv. Der er rig praksis for at hindringer i forhold til EU's indre marked ud fra en formålsfortolkning af, at EU's indre marked erklæres forfatningsstridigt ved domstolen. Det blev første gang fastslået i sag 6/64 Costa mod ENEL, hvor at ”..medlemsstaterne ikke kan

gøre en senere ensidig foranstaltning gældende imod en restorden..”. Dette princip understøttes af en EU-konform fortolkning i dansk ret samt contra legem, som indebærer, at der ikke må fortolkes imod EU retten. Det skal også bemærkes, at domstolen har en dynamisk fortolkning, som gør, at den ikke er bundet af sin tidligere praksis i form af afgørelser. Dermed praktiseres ikke en ”stare decisis-doktrin”, som netop gør, at der via tidligere praksis dannes en form for binding ved senere afgørelser. Af samme grund kritiseres domstolen for at være politiserende, da det fremstår som om, at den danner sin egen ret, som står over grundloven, da Danmark har afgivet suveræniteten. Det står i kontrast til dansk ret, som ofte er baseret på kutymen, og måske endda af den grund har en vis træghed, men forudseelighed, i forhold til at få nye fortolkninger afspejlet i domme.

EU har også et nærhedsprincip efter TEU-artikel 5, som tilsiger, at beslutning skal tages så tæt og så lokalt så muligt. I dette tilfælde argumenteres der i direktivets indledning for, at sagen i sin natur kræver et fælles initiativ i det indre marked. Det vil sige, at der opstilles fælles krav, som er opstillet for at implementere BEPS2.0, og samtidigt indpasses i fællesskabsretten. Der argumenteres for, at det er nødvendigt med fælles regler, da der ellers sker unfair konkurrence internt i EU. Det er påfaldende, at der skal rækkes helt ud efter det indre marked som hjemmel for at fjerne skattemæssige hensigtsmæssigheder. Da der netop ikke har været hjemmel i EU-retten til at stoppe lav skat for fx Apple jf. EU-domme T-778/16, T-892/16. I denne sag blev Irland indbragt af Kommissionen med Vestager i spisen for EU-domstolen med krav om at betale 13 mia. euro mere i skat, da Apple kun betalte 0,005 % i selskabsskat. Kommissionen har derfor anket sagen, hvor den ligger i skrivende stund. Det er tvivlsomt, om sagen skulle kunne få et nyt udfald, da skat netop er et nationalt anlæggende. Man kan sige, at ræset mod bunden med denne sag har udgjort et nyt lavmål, men det gør det ikke nødvendigvis ulovligt hverken for Apple eller det enkelte medlemsland. Man fristes til at mistænke, at sagen køres af politiske grunde, som understreger, at der er behov for en ny regulering. EU's indre marked og sammenhæng i integrerede økonomier er vigtige i EU og specielt for søjle 2. Direktivet gennemfører dermed kun de globale regler for at undgå tabt skattegrundlag. Selve skattepligtsreglerne holdes ude af direktivet. Det vurderes i direktivet som værende en praktisk anordning. Der er nok tale om en sikring for, at direktivet kan gennemføres som en formalitet. De manglende skattepligtsregler gør, at der stadig er et behov for bilaterale aftaler indenfor BEPS2.0, og dermed er der ikke tale om en simplere regulering, snarere tværtimod. Hvorfor holder EU sig fra det - de har næppe hjemmel til at gennemføre skatteregulering på det nationale niveau. Det støtter også proportionalitetsprincippet om, at

der ikke gås længere end nødvendigt, ved at direktivet er konformt med, at grænserne er sammenfaldende med BEPS2.0. Princippet er fastlagt i TEU artikel 5.

Opsummerende er den eneste hjemmel TEUF-artikel 115. Den kræver derfor enstemmighed. Det skyldes, at medlemsstaterne har et ønske og behov om at bevare en nødvendig suverænitet på skatteområdet. Vi vurderer, at der er en begrænset risiko for, at enkelte lande har og kan komme igennem med særkrav, da det er implementering af en allerede tilsluttet aftale. Det skyldes, at medlemslandene på forhånd har tiltrådt OECD BEPS2.0. Vi ser dog snarere, at der kan opstå uhensigtsmæssigheder, som skyldes manglende høring i EU-sammenhæng. Det skyldes, at der mangler den sædvanlige reguleringsmekanisme, hvor interessenter bredt kan bidrage med synspunkter og argumenter, som medvirker til, at reguleringen opnår en høj kvalitet i forhold til formål.

4.1.1 Kritik af reglerne

Den globale skat har til formål at skabe samme grundlag for alle virksomheder, så ikke store globale kæmper har en konkurrencemæssig fordel ved at foretage aggressiv skatteplanlægning. Jens Wittendorff stiller spørgsmål ved, om det ikke allerede er dækket af GILTI fra 2017 og BEPS 1.0 fra 2015 (Wittendorff, 2022). Han rejser endvidere spørgsmålet, om ikke hastværket uden dokumentation er uheldigt, i forhold til at virkeligheden måske har overhalet BEPS 2.0-reguleringen. Han minder om, at det var de amerikanske virksomheders aggressive skatteplanlægning, som er udløseren til, at der skulle ske en ændring. Vi vurderer, at danske virksomheder ikke i samme grad har udført aggressiv skatteplanlægning.

Et yderligere kritikpunkt, der påpeges, er, at den globale skat udløser en compliance-byrde, idet der nu skal indgives selvangivelser i alle lande. Det skal ske for alle de koncerner, som er omfattet af reguleringen, uanset om de kun er til stede i højskattelande. Vi deler den vurdering, at det kommer til at koste en del ekstra, men det vil også have en negativ påvirkning af globalisering, da virksomheder har en yderligere barriere ved at placere sig et i nyt land.

Der rejses en diskussion af, om den regulering vil betyde, at skattesystemerne bliver nødt til at tilpasse sig, og dermed vil højskattelande via en konvergens imod præcist 15 %. Dermed bliver skatteindtægterne lavere, hvilket var det modsatte end det formål, som var ønsket.

Som dette speciale har vist, så mangler der tydeligvis regler og regulering, som betyder, at der er usikkerheder og uvægerligt vil der komme forskelle mellem de skattesystemer, som betyder uforudsete situationer. Teoretisk er der peget på, at der kan ske spilteoretiske situationer, hvor lande regulere i forhold til hinanden.

4.2 Analyse af direktiv for 2021/823

I dette afsnit vil vi analysere reglerne af direktivet. Der analyseres også på, hvordan indkomst skal allokere. Dette skal ske efter direktivets artikler. Analysen for ovenstående kombineres med relevant retspraksis, som stadig ses at være gældende fortolkningen på det nye direktiv. Alt nedenstående i dette afsnit tager afsæt i direktivet – derfor henvises der ikke til reference, da det hele tager udgangspunkt i direktivet samt at artikler og kapitler er nævnt.

4.2.1 KAPITEL 1 - Almindelige bestemmelser - Artikel 1, 2 og 3

Artikel 1 beskriver de fastsatte fælles foranstaltninger til en effektiv minimumsbeskatning af store koncerner. Derudover beskrives der, hvilke regler der er vedrørende underbeskattede betalinger. Dette er set i forhold til, hvilken koncernenhed der opkræves den skat, som bliver gældende med BEPS 2.0.

Artikel 2 beskriver, hvilke virksomheder der bliver underlagt direktivet. Dette er blandt andet målt på omsætning, hvor stor koncernen er m.m. Derudover beskriver artikel 2 også, hvilke virksomheder der ikke er underlagt direktivet.

Artikel 3 beskriver de forskellige definitioner, der findes på de forskellige begreber i direktivet. Dette kan med fordel læses, hvis der er tvivl omkring begreberne, der er anvendt i direktivet. Et par essentielle definitioner, der ofte anvendes i dette speciale, er ”fast driftssted” eller ”ultimativt moderselskab”. Derudover er det væsentligt at få forståelse for begrebet ”indkomstintegration” for at kunne få bedre forståelse analysen af direktivet.

Fast driftssted er det sted, virksomhederne har deres forretningssted. Virksomheden skal være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor denne ses at have fast driftssted. Dette skal være i overensstemmelse med gældende beskatningsregler og aftaler.

Den anden definition, som er væsentligt at få på plads, er ”ultimativt moderselskab”. Dette er et selskab eller en enhed, der enten direkte eller indirekte har en bestemmende indflydelse over et eller flere selskaber. Selskaberne må ikke ejes af en anden enhed, der har bestemmende indflydelse.

Ovenstående termer vil blive forklaret og analyseret yderligere i takt med anvendelsen i analysen.

Når der tales om reglerne vedrørende indkomstintegration, er der tale om søjle 2 i BEPS 2.0. Dette er underforstået som GloBE reglerne. GloBE-reglerne er beskrevet tidligere i specialet, men for at få en forståelse for nedenstående analyse nævnes det her i korte træk, hvad det betyder, når indkomstintegration nævnes. Indkomstintegrationen skal forstås som værende i henhold til moderselskaberne, og hvor disse opkræver ekstraskatten for de lavt beskattede enheder. Opkrævningen har til hensigt at bekæmpe udhuling af skattegrundlaget. Så når indkomstintegration nævnes i forbindelse med nedenstående analyse, så skal det forstås som GloBE-reglerne.

Medlemsstater betyder de lande, der er omfattet af det nye direktiv. Jurisdiktion betyder et område, som et land eller domstol har myndigheden over.

Ovenstående gælder dog ikke for koncerner, der er kategoriseret som en gennemstrømsenhed. En gennemstrømsenhed ses som en statsløs enhed, hvilket betyder, at denne kun midlertidigt er i landet. Ellers kan det være en enhed, som er forpligtet til at anvende reglerne om indkomstintegration jf. artikel 5, 6 og 7. Hvis enheden hører under reglerne for indkomstintegration, så ses denne for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den er blevet oprettet.

4.2.2 Artikel 4 – en koncernenheds hjemsted

Artikel 4 fastlægger koncernens faste driftssted. Jf. artikel 3 stk. 10, litra A anses en koncern at have et fast driftssted i den jurisdiktion, hvor koncernen er oprettet. Der bliver koncernen også betragtet som værende skattemæssigt hjemmehørende. Det betyder, at et fast driftssted kan statueres der, hvor jurisdiktionen er underlagt indkomstbeskatningen baseret på, hvor dennes forretningsmæssige tilstedeværelse er.

Artikel 3, stk. 10, litra b er den artikel i direktivet, som fastlægger, hvor selskabet skal indkomstbeskattes. Selskaberne skal beskattes, hvor disse er og driver forretning. De nye regler for indkomstbeskatning via fast driftssted udgør den store forskel fra nuværende regler. BEPS 2.0-projektet skal bidrage til mindre aggressiv skatteoptimering fra koncernerne. Det er derfor nødvendigt at få fastlagt, hvorvidt der kan statueres fast driftssted.

For at afspejle eksisterende retspraksis samt grænserne mellem nuværende praksis og direktivet analyseres en række afgørelser. Første område, der analyseres på, er sondringen mellem fysisk tilstedeværelse og undtagelserne herfor. SKM.2016.568SR fra 2016 er en afgørelse på, hvordan undtagelserne for fast driftssted kan anvendes.

Sagen omhandler et tysk selskab, der indgår en 5-årig kontrakt på vedligeholdelse og service af vindturbiner i en dansk vindkraftspark. Det tyske selskab har bedt SKAT om bindende svar, da det tyske selskab mener, de ikke opnår fast driftssted, eftersom der er tale om vedligehold af vindturbinerne. Spørgeren i denne sag har indgået en rammeaftale med selskab A i Danmark. Selskab A forpligter sig til at installere, levere, idriftsætte, vedligeholde og servicere vindturbinerne på en dansk vindfarm. Derudover indeholder spørgerens samarbejde med virksomhed A en rammeaftale om vedligeholdelse og teknisk service. Vedligeholdelsesopgaverne til vindturbinerne omfatter ifølge spørger en kontrakt med selskab A hvor denne korrigerende og forebyggende udføre vedligeholdsarbejde med støtte fra to teknikere på stedet. Derudover er disse teknikeres opgave at overvåge, teste planer og ledsage besøgende. En vigtig detalje er, at alt dette skal udføres i overensstemmelse med A's procedurer men også inklusiv tilladelser og godkendelser fra spørger. A sørger for at udførelsen af de præventive vedligeholdelsesopgaver og periodiske inspektioner bliver ledet af dem, samtidigt med, at A forsyner spørger med oplysninger om det udførte arbejde. Såfremt det skulle ske, at spørger bliver nødsaget til at lede en præventiv vedligeholdelsesopgave, da vil A sørge for at spørgers repræsentant får den dokumentation der gør at spørger er i stand til at lede aktiviteten. Der er også tale om periodiske syn, rapporter og notifikationer fra spørger, såfremt der findes afvigelser som dernæst kræver at A tjekker op på dette og leder næste skridt hvis nødvendigt. Spørgers opfattelse og begrundelse i forbindelse med afgørelsen er altså, at der ikke burde være statueret fast driftssted jf. art 5, stk 3.

Art. 5, stk 3, er det afsnit i dobbeltbeskatningsoverenskomsten der udgør reglerne et bygnings-, anlægs-, eller monteringsarbejde. Dermed vil der blive statueret fast driftssted såfremt det

strækker sig over mere end 12 måneder. Spørger mener, at der skal stilles spørgsmålstegn ved hvorvidt vedligeholdelsesarbejde eller teknisk arbejde på et eksisterende bygningsanlæg kan blive underlagt fast driftssted. Spørger argumenterer for, at medarbejderne kontrollerer og servicerer ikke anlægget permanent. Medarbejderne kommer tilbage til vindmølleparken når - og såfremt - der enten skal foretages undersøgelser eller istandsættelser der er nødvendige.

OECD kommentarens nr. 17 til art. 5 stk. 3, definerer reglerne for ovenstående indhold nærmere. Denne definerer, at udtrykket ”bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde” ikke kun er bygninger men også anlæg af broer, veje, renoveringer der indbefatter mere end den blotte vedligeholdelse af eksempelvis bygninger. Installationsarbejde er ikke begrænset til, at der forefindes forbindelse med anlægsarbejde. Det omfatter også installation af avanceret maskiner, nyt udstyr mm. Derudover er planlægning og tilsyn med opførelse af fx en bygning også dækket af stk. 3. Ovenstående fortolkning viser, at hovedelementet i sagen er, at det skal dreje sig om en opførelse af en bygning eller et anlæg for at ovenstående ikke gælder. I dette tilfælde er vindanlægget installeret og monteret af A. Spørgers arbejde består altså - jf. vedkommende selv - kun af vedligeholdelsesarbejde som ikke foregår permanent. Spørger udfører ikke noget renoveringsarbejde på anlægget og det er selskab A der selv sikre, at driften af anlægget sker uden tekniske problemer. Altså mener spørger der er tale om tilsynsarbejde som kun gælder for tilsynet med deres egne vindturbiner og ikke tilsyn med eksisterende anlæg og dettes tilstand. Derudover mener spørger at når der er tale om et anlæg der allerede er opført og sat i drift, da er han ikke omfattet af art. 5, stk 3.

Udover ovenstående, skal der også ses om hele opholdet for medarbejderne vil udgøre fast driftssted efter art 5, stk 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Spørger vil gerne have indsigt i, hvorvidt deres indretning i Danmark kan betragtes som forretningssted og dermed statuere fast driftssted. Det defineres i art 5. stk 1, at forretningssted godt kan eksistere selvom der ikke forefindes lokaler. Det gælder også såfremt virksomheden har et vist areal til sin rådighed. Spørger har i dette tilfælde intet permanent kontor eller lignende indretning til rådighed der hvor spørger udfører det beskrevne arbejde. De medarbejder der ankommer, de ankommer på vindparkens areal og opholder sig på anlægget hvor de udfører deres arbejde. Selvom at medarbejderne opholder sig i enkelte bygninger og enkelte anlæg i vindparken, betyder det ikke at der står dem et

areal til rådighed. Opholdet på anlægget er en forudsætning for, at de kan udføre de serviceopgaver som de skal. Med andre ord så forefindes der i dette tilfælde ikke noget areal til virksomhedens disposition. Det kan umiddelbart ikke udelukkes, at spørgers medarbejdere får mulighed for at lagre teknisk udstyr som skal bruges til deres arbejde i Danmark. Dette kan dog ikke sammenlignes med et kontor eller lagerareal. Derudover mener spørger, at da der ikke er tale om at hans medarbejdere vil være til stede og tilbringe 2-3 dage om ugen på anlægget, så vil dette ikke kunne statuere fast driftssted. Medarbejderne er der i perioder i flere dage og tager derefter tilbage til Tyskland.

SEL § 2 stk. 3, 1. pkt. beskriver, at fast forretningssted ikke nødvendigvis udgør et fast driftssted. Når der er tale om opretholdelse udelukkende med henblik på udøvelse af virksomheden af hjælpende eller forbedrende karakter, der kan stk.1 litra a anvendes til at undgå at statuere fast driftssted. Sondringen i dommen går derfor på, hvorvidt den tyske virksomhed statuerer fast driftssted eller ej. Rettens dom er, at der i dette tilfælde vil blive statueret fast driftssted på baggrund af art. 5, stk 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Et af argumenterne, der fremlægges, er, at eftersom at det tyske selskab forventes at være til stede i vindmølleparken mellem 120-150 dage om året, vil dette udgøre over 12 måneder i løbet af den 5-årige kontrakt.

Denne afgørelse viser, at allerede efter eksisterende regler er det svært at blive omfattet af undtagelserne for fast driftssted. Generelt er fortolkning af undtagelser i EU-retten indskrænkende, hvilket besværliggør at blive omfattet af dem. Den nye regulering vil gøre det endnu mere besværligt at blive omfattet af undtagelserne. Nuværende retspraksis, som er gældende i den beskrevne dom sammen med det nye direktivs regler, vil gøre det svært for virksomhederne at kunne drive forretning uden at skulle betale skat i Danmark, når indtjeningen er skabt her.

Ovenstående dom viser ikke direkte, hvad der sker under implementeringen af BEPS 2.0 i forhold til den digitaliserede del, men viser, hvilke nuværende regler der gør sig gældende i forhold til fysisk tilstedeværelse i Danmark.

Et centralt område er de digitaliserede virksomheder. Problematikken her er, at de digitale virksomheder ofte ikke befinder sig fysisk i det land, de skaber omsætning.

SKM2019.647.SR er en nyere afgørelse, som viser en af konsekvenserne af digitaliserede

virksomheder. Sagen handler om et dansk selskab, som driver kerneforretning ved at levere og drive datacentre. Selskabet ønsker nu at eje og drive computerudstyr og servere i udlandet. Sondringen i denne sag er, hvorvidt beskattningen skal ske i Danmark eller udlandet på baggrund af fast driftssted. Afgørelsen i denne sag blev, at den aktivitet, der føres i udlandet, vil udgøre et udenlandsk fast driftssted. Derfor skal indkomsten allokere til den jurisdiktion, det faste driftssted vurderes at være i. Indkomsten skal derfor ikke modregnes i den danske skattepligtige indkomst.

SKM2011.828.SR omhandler et spillefirma, der tilbyder onlinespil i forskellige former gennem internettet. Spillefirmaet er et internationalt spillefirma. Selskabet har hovedkontor og er hjemmehørende i et andet land. Alle hovedaktiviteter og beslutninger foregår også i et andet land. Derudover har selskabet opnået spillelicens hos de lokale myndigheder. Hjemlen i denne afgørelse findes i selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a. Selskabet vil ikke etablere kontor i Danmark, og selve spillene afvikles kun gennem danske websites. De servere der bruges vil ikke fysisk være til stede i Danmark. Såfremt at spillemyndighederne vil stille krav om betaling af spilleafgift, skal serverne være fysisk placeret i Danmark. Spillefirmaet varetager derudover også behandlinger af klager, anmodninger, betalinger, sikkerhedstjek, bedrageri m.m. fra det andet land. Selskabet anses ikke for at have fast driftssted i Danmark og er derfor ikke begrænset skattepligtig til Danmark. Dette er vurderet ud fra, at virksomheden ikke har en faktisk eller retlig råderet over forretningslokaler. Derfor er der altså ingen fysisk tilstedeværelse i Danmark. De servere, der skulle gøre det muligt at afvikle spillene via danske websites, befandt sig udenfor Danmark og kunne derfor heller ikke statuere fast driftssted.

Sondringen mellem, om der statueres fast driftssted eller ej vedrørende spillefirmaet, findes særdeles relevant. Situationen med spillefirmaet kan sammenlignes med andre internetbaserede virksomheder. De har på tilsvarende vis forretning i Danmark uden skattepligt. Eksempelvis virksomheder som spillefirmaet og Google.

Ovenstående to domme giver et indblik i de problemstillinger, som BEPS 2.0 forsøger at imødekomme. Især den sidstnævnte dom afspejler det store problem, der findes omkring allokeringen af skatterne. Den digitale økonomi har givet mange virksomheder muligheden for netop at blive omfattet af undtagelserne som spillefirmaet i SKM2011.828.SR. Det har både været nemt og

lovligt for store koncerner at optimere deres selskabers skat. Fremover bliver det væsentligt svære for de koncerner, der bliver omfattet af BEPS 2.0. Især reglerne i artikel 4 som beskrevet ovenfor sætter de nye retningslinjer i forbindelse med indkomstbeskatningen. Dermed må det vurderes, at ved implementeringen af direktivet vil artikel 4 ændre på afgørelsen af SKM2011.828.SR. Dermed vil spillefirmaet formentligt blive begrænset skattepligtigt til Danmark trods ingen fysisk tilstedeværelse.

Det kan ske, at en koncernenhed kan vurderes at være hjemmehørende i to jurisdiktioner. Såfremt at dette sker, så vil koncernenhedens hjemsted afgøres af, hvor den er skattemæssigt hjemmehørende. Afgørelsen vil være i henhold til beskatningsaftaler mellem de to jurisdiktioner. Hvis de gældende betalingsaftaler kræver, at myndighederne i jurisdiktionerne når en gensidig aftale omkring, hvor koncernen har skattemæssigt hjemsted, og disse ikke bliver enige herom, der tages stk. 5 i anvendelse.

Reglerne i stk. 5 gælder, når en koncernenhed er hjemmehørende i begge jurisdiktioner. Som nævnt ovenfor, så kan en koncern anses som værende hjemmehørende i to jurisdiktioner. Såfremt at disse ikke har en gældende beskatningsaftale, så ses denne koncern for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor der er opkrævet mest skat i regnskabsåret. En væsentlig detalje i dette er, at ved beregningen af skatterne tages der ikke hensyn til det indbetalte skattebeløb, der er indbetalt til en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber. Hvis det sker, at de omfattede skatter i begge jurisdiktioner er nul eller de samme, så gælder der andre regler. Koncernenheden vil da være hjemmehørende til den jurisdiktion, hvor der forefindes højeste substansbaserede indkomstudelukkelse opgjort på enhedsbasis. Dette betyder, at den vil være opgjort på substansbaseret indkomstudelukkelse. Substansbaseret indkomstudelukkelse betyder, at der vil blive beregnet en skat på lønomkostninger og materielle aktiver for koncernenheden i stedet for. Dette skal opgøres i overensstemmelse med artikel 27 i direktivet, som bliver gennemgået længere nede i analysen.

4.2.3 KAPITEL 2 - Indkomstintegration (artikel 5-13)

I dette afsnit vil der blive bearbejdet direktivets syn på henholdsvis ultimative moderselskaber, mellemliggende moderselskaber samt fordelingen af ekstraskat i henhold til reglen om indkomstintegration. Derudover ses der også på vinklen om modregningsmekanismer i forbindelse med indkomstintegrationen.

Artikel 5 beskriver reglerne omkring det ultimative moderselskab. Denne sikrer, at det ultimative moderselskab bliver pålagt en ekstraskat. Denne ekstraskat er gældende for de koncernenheder, der er lavt beskattede i en anden jurisdiktion i indeværende regnskabsår. Derudover beskriver stk. 2 i artikel 5 reglerne for det ultimative moderselskab, såfremt at dette befinder sig i et lavt beskattet land. Hvis det ultimative moderselskab befinder sig i et lavt beskattet land, så bliver den pålagt ekstraskat i henhold til indkomstintegration ligesom for koncernenheder.

Artikel 6 i direktivet beskriver reglerne for mellemliggende moderselskaber. Et mellemliggende moderselskab vil typisk være et udenlandsk mellemliggende ejerled i koncernen. Denne regel sikrer, at et mellemliggende moderselskab også får pålagt sig en ekstraskat, såfremt at denne er i et lavt beskattet land. Der findes dog to undtagelser til, at det mellemliggende moderselskab kan blive pålagt ekstraskat. Denne ekstraskat er ligesom alle ovenstående også i henhold til reglerne om indkomstintegration for lavt beskattede koncerner. Den første undtagelse gør sig gældende, hvis det ultimative moderselskab allerede er omfattet af regler om indkomstintegration. Såfremt at det ultimative moderselskab er omfattet af ovenstående regler, så vil det mellemliggende moderselskab også være omfattet jf. artikel 6. Derudover vil et mellemliggende moderselskab ikke være omfattet, såfremt et andet mellemliggende moderselskab er omfattet af reglen om indkomstintegration. Dette betyder, at hvis et andet mellemliggende moderselskab har bestemmende indflydelse, så vil denne ekstraskat blive pålagt det bestemmende mellemliggende moderselskab. I artikel 7 i direktivet findes reglerne for delvist ejede moderselskaber. Reglerne for disse er lig med reglerne for mellemliggende moderselskaber.

I forbindelse med indkomstintegrationen findes der en modregningsmekanisme. Reglen gælder, hvis et mellemliggende moderselskab, som er hjemmehørende i en medlemsstat, har en ejerandel i en anden koncernenhed. Hvis denne koncernenhed er lavt beskattet gennem et andet mellemliggende moderselskab, som er omfattet af indkomstintegrationen, så nedsættes ekstraskatten jf. artikel 6 stk. 1. Ekstraskatten nedsættes med et beløb, der er svarende til den del af det mellemliggende moderselskabs allokérbare del af ekstraskatten. Det betyder i praksis, at det mellemliggende moderselskab, der befinder sig i et lavt beskattet land, får ret til modregning. Derfor

overfører denne den del af den ekstraskat, som denne skulle betale til det andet mellemliggende moderselskab, som er omfattet af indkomstintegrationen.

Artikel 10 i direktivet giver medlemsstaterne mulighed for at vælge, om disse vil anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Hvis en medlemsstat vælger at anvende denne indenlandske ekstraskat, bliver alle lavt beskattede koncernenheder pålagt denne ekstraskat i regnskabsåret. Jf. artikel 26 kan et moderselskab i en multinational koncern – som er hjemmehørende i en medlemsstat, og som er indirekte eller direkte ejede lavt beskattede koncerner, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat eller tredjelandjurisdiktion – være genstand for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Dette betyder, at alle opgjorte ekstraskatter nedsættes, som moderselskabet har pligt til at betale jf. artikel 5, 6 og 7. Såfremt at medlemsstaterne vælger at anvende den indenlandske ekstraskat, skal Kommissionen underrettes.

Artikel 13 i direktivet definerer, hvordan beregningsformen og fordelingen af ovenstående ekstraskat sker. Beregningsformen og fordelingen er samme regelsæt som for underbeskattede betalinger. Ekstraskatten opgøres i forhold til reglerne om underbeskattede betalinger i det land, som ekstraskatten lokalt betales i. Altså er det landet selv, der fastsætter procenten af ekstraskatten. Disse beregnes ved, at man ganger ekstraskatten med landets procent. Dette regelsæt er omkring underbeskattede betalinger jf. stk. 5.

Stk. 5 beskriver, hvordan en medlemsstats procent beregnes. En medlemsstats procentsats i forhold til reglen om ovenstående underbeskattede betalinger bliver beregnet for hvert regnskabsår. Dette betyder, at der hvert år skal udregnes en ny procent.

Først findes antallet af ansatte i medlemsstaten, altså det samlede antal ansatte i alle koncernenhederne, der er hjemmehørende i den medlemsstat, der er tale om. Derefter er det antallet af ansatte i alle jurisdiktioner med den kvalificerede regel om underbeskattede betalinger. Den samlede værdi af materielle aktiver i en medlemsstat er summen af den nettoværdi, der er bogført af materielle aktiver i koncernen. Det betyder altså, at for at finde værdien af de materielle aktiver skal summen fra alle koncernenheder, der findes i medlemsstaten, summeres. Dette gælder altså for dem, der er hjemmehørende i den medlemsstat, procenten beregnes i. Det er som udgangspunkt alle materielle aktiver, der er omfattet i alle koncernenhederne, hvor disse er

hjemmehørende i den relevante jurisdiktion. Det skal dog nævnes, at kontanter eller andre likvide midler, immaterielle aktiver og finansielle aktiver ikke er omfattet af dette.

Uanset stk. 5 sættes en medlemsstats procent i forbindelse med regelsættet omkring de underbeskattede betalinger til at være 0 i regnskabsåret. Dette er i det år, hvor dennes medlemsstat ikke har opkrævet ekstraskat ved hjælp af reglerne omkring underbeskattede betalinger. Underbeskattede betalinger fra relevante koncerner, som disse har fået fordelt i et foregående regnskabsår. Det må forventes, at underbeskatninger fremadrettet bliver minimalt, da stater næppe vil lade beskatning gå til et andet land.

4.2.4 Beregning af tab eller kvalificeret indkomst (artikel 14-18)

Dette kapitel vil behandle, hvordan kvalificeret indkomst eller tab for koncernerne vil blive beregnet. Beregningen er som udgangspunkt efter artikel 15, 16, 17 og 18 – disse analyseres alle særskilt efter dette afsnit. Måden, disse artikler beregner og udarbejder reguleringerne, er, ved at den regnskabsmæssige nettoindtægt eller det regnskabsmæssige nettotab i koncernerne for det pågældende regnskabsår anvendes. Det kan forekomme, at det ikke er muligt at fastsætte den regnskabsmæssige nettoindtægt eller nettotab. I dette tilfælde, såfremt det ikke er muligt at fastsætte dette indenfor rimelighed, kan den regnskabsmæssige værdi for koncernerne for regnskabsåret ansættes ved anvendelse af en anden standard. Denne skal være en anerkendt regnskabsstandard eller en anden godkendt standard. En godkendt standard betyder, at der med hensyn til den enkelte enhed findes et sæt almindelige anerkendte regnskabsprincipper, og at disse er tilladte principper. For at principperne vurderes at være tilladte, skal disse være godkendt i regnskabsorganet i den jurisdiktion, hvor den pågældende koncernenhed er hjemmehørende.

Dette forudsætter blandt andet at;

- Koncernens regnskaber er lavet på baggrund anvendte regnskabsstandard
- At oplysningerne i regnskaberne naturligvis er pålidelige
- Hvis der findes langfristet difference på over 1. mio. EUR som følge af, at der er anvendt et bestemt regnskabsprincip, skal der ske ændringer. Det er i forhold til indtægter eller omkostninger, hvis disse afviger fra den standard, der er anvendt af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab. Hvis dette er tilfældet, da skal denne ændres for den pågældende post hos koncernenheden, så denne passer til den standard, der er anvendt hos det ultimative moderselskab.
- Såfremt at det ultimative moderselskab ikke har udarbejdet deres konsoliderede regnskaber jf. de almindelige godkendte regnskabsstandarde, så skal disse tilpasses for at forhindre konkurrenceforvridninger. Kort til dette kan det nævnes, at væsentlighedsprincippet anvendes på ovenstående. I dette tilfælde vil det sige, at såfremt der sker større udsving end 10 %, vil disse beløb anses som værende væsentlige.

Efter dansk regnskabsregulering er det IFRS-regulering, som er gældende som standard for børsnoterede virksomheder. Ved anvendt regnskabspraksis kan man sige, at dette er mellemregningerne for de endelige resultater i årsrapporten.

Dette indebærer, at uanset om en virksomhed har valgt en anden standard grundet anden regulering, så vil den blive tolket i retning af IFRS i dansk ret. Den danske regnskabsregulering bliver derfor påvirket af direktivet.

Artikel 15 er væsentlig at tage med og analysere på. Denne opgør, hvordan reguleringerne til opgørelsen af kvalificeret indkomst og tab anvendes i kommende praksis. Artiklen starter ud med begreber omkring kommende fortolkning, denne ses ikke for at være væsentlig at gengive her. Derfor henvises direkte til artiklen i direktivet, såfremt der ønskes udpensling af begreberne. En koncern kan efter sine indberettede valg omkring sin beløbsmæssige størrelse af sin aktiebaserede vederlæggelser fratrække disse regnskabsmæssige nettoindtægter eller tab. Dette betyder, at såfremt koncernen har skattefradrag i et regnskabsår, så kan dette fratrækkes koncernens nettoindtægt eller tab. Dette gøres ved beregning af det kvalificerede tab eller indkomst for gældende

regnskabsår. Såfremt at muligheden for anvendelse af aktieoptionerne ikke vælges at blive udnyttet, da vil man tilbageføre et beløb. Beløbet svarer til den beløbsmæssige størrelse af den aktiebaserede vederlæggelse, der er fratrasket nettotab eller indtægterne. Dette gælder det regnskabsår, hvor optionsperioden er udløbet.

Artikel 17 – fordelingen af det kvalificerede tab eller indkomst mellem en primær enhed og fast driftssted. Såfremt at en koncernenhed har sit regnskabsmæssige nettotab eller indtægt og har et fast driftssted jf. artikel 3, stk. 10 – så er dennes regnskabsmæssige nettoindtægt eller tab det netto indkomsts-/tabstal der fremgår af koncernenhedens separate regnskaber. Hvis der ikke aflægges særskilte regnskaber, vil denne regnskabsmæssige nettoindtægt/tab blive det beløb, der ville svare til at kunne afspejles i det selvstændige regnskab. Dog kun hvis disse var udarbejdet i overensstemmelse med den regnskabspraksis, der er anvendt i de konsoliderede regnskaber for det ultimative moderselskab.

4.2.5 Beregning af justerede omfattede skatter (artikel 20-27)

Artikel 20 omhandler de justerede omfattede skatter. Direktivet beregner den justerede skat ved, at de omfattede skatter i et regnskabsår skal opgøres. Skatterne opgøres ved at regulere summen af de skatteomkostninger, der er indregnet i koncernenhedens regnskabsmæssige netto tab eller indtægt.

Dette angår blandt andet det samlede udskudte beløb justeret for skat jf. artikel 21. Justeringen gælder også for alle former for forhøjelser eller nedsættelser af omfattede skatter, som er indregnet i totalindkomsten eller i egenkapitalen. Justeringerne vedrører det beløb, som er medtaget i den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, som er omfattet. Udover ovenstående justeringer findes der i direktivet også tillæggene til koncernenhedens skatter for regnskabsåret. Der findes flere forskellige tillæg i denne artikel, men den, der findes mest relevant at tage med, er følgende; det beløb, som er omfattet skat, der er indregnet som værende en udgift i resultatet før skat i koncernenhedens regnskaber. De beregninger, der er lavet med henblik på de justerede skatter, medtages kun én gang.

I artikel 21 gøres der rede for, hvordan direktivet vil tage stilling til de samlede udskudte beløb justeret for skat. Hvis den indenlandske skattesats i en jurisdiktion er lavere end den effektive

minimumsskat, da er det det samlede beløb af den udskudte justerede skat, der skal tillægges til koncernenhedens justerede skatter i regnskabsåret.

Dette gælder for de udskudte skatteomkostninger, der er beregnet i koncernenhedens regnskaber. Derudover kan det reguleres, hvis underskuddet fra et udskudt skatteaktiv i et regnskabsår ikke er indregnet i regnskaberne. Dette kan ske, hvis indregningskriterierne ikke er opfyldt for koncernenheden. Deraf nedsættes det samlede udskudte beløb, som er justeret for skat. Det samlede udskudte beløb er nedsat med det beløb for den samlede udskudte skat. Dertil kommer der dog en række undtagelser, hvor vi kan henvise til direktivet.

Såfremt der foretages ændringer i koncernenhedernes omfattede skatter i tidligere regnskabsår, behandles disse ændringer som værende en regulering af de omfattede skatter. Ændringerne vil ske i det regnskabsår, hvor denne regulering har fundet sted.

En koncernenhed kan uanset artikel 21 træffe en beslutning om kvalificeret tab. Underskuddet fra det udskudte skatteaktiv skal ansættes hvert eneste regnskabsår, hvis det anvendes. Det kvalificerede nettotab for det udskudte skatteaktiv svarer til det kvalificerede nettotab for det pågældende regnskabsår for koncernenheden ganget med minimumssatsen.

Udregningen laves af det kvalificerede underskud, der er fra det udskudte skatteaktiv. Det udskudte skatteaktiv anvendes i det efterfølgende regnskabsår, hvor der eventuelt forefindes en nettokvalificeret indkomst. Nettoindkomst skal svare til den kvalificerede nettoindkomst ganget med den minimumssats, direktivet stiller. Beløbet for det kvalificerede underskud fra det omtalte skatteaktiv kan også vælges at anvendes, såfremt dette er lavere og disponibelt. Derfra vil det kvalificerede underskud fra dette skatteaktiv blive nedsat med det beløb, som anvendes i pågældende regnskabsår. Saldoen vil blive overført til efterfølgende regnskabsår. Såfremt en gældende indenlandsk skattesats nedsættes til en procent, der er lavere end minimumsbeskatning, og en nedsættelse resulterer i, at der opstår en udskudt skatteomkostning, da skal dette beløb for denne udskudte skat behandles som en regulering jf. som beskrevet i ovenstående afsnit. Reguleringen er af den koncernenheds skattepligt, der vedrører de omfattede skatter, som er indregnet.

Baggrunden for dette speciale er som sagt, hvordan søjle 1 og 2 kommer til at påvirke Danmark. Derfor er et af de væsentligste kapitler i direktivet, hvordan beregningen af den effektive

skattesats er opstillet, og hvordan ekstraskatten beregnes. En multinational koncerns effektive skattesats skal beregnes for hvert regnskabsår og for hver jurisdiktion. Hver jurisdiktion skal have en kvalificeret nettoindkomst efter nedenstående:

Koncernenhedens justerede skatter, der er omfattede, er summen for alle deltagende koncernenheders omfattede skatter, som er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion. Dette skal naturligvis være i overensstemmelse med det kapitel ovenfor vedrørende beregningen af de justerede skatter. Dernæst skal koncernernes kvalificerede nettoindkomst i den pågældende jurisdiktion for det regnskabsår der anvendes, benyttes denne formel:

Koncernens indkomst skal være kvalificeret indkomst – dette er summen af den kvalificerede indkomst for alle pågældende enheder i koncernen, der er hjemmehørende i jurisdiktionen. Disse skal være i overensstemmelse med kapitel 3 i direktivet – altså det kapitel, hvor der eksempelvis gøres rede for, at der er undtagelse af skibs-, luft- og international trafik jf. artikel 16.

Investeringsenheder har andre regler, da deres justerede omfattede skatter og kvalificeret tab eller indkomst ikke er medregnet i den effektive skattesats. Derudover skelnes der også mellem statsløse koncernenheder og andre hjemmehørende enheder i samme jurisdiktion. Den statsløse koncernenheds effektive skattesats beregnes i hvert regnskabsår separat fra de andre hjemmehørende enheder i jurisdiktionen.

Beregningen af den effektive skattesats for en pågældende jurisdiktion udregnes på følgende måde: Hvis den effektive skattesats for jurisdiktionen, hvor også koncernenhederne er hjemmehørende, er under minimumsafgiften for pågældende regnskabsår, så skal der beregnes den ekstraskat der er for hver af sine koncernenheder.

Disse koncernenheders kvalificerede indkomst skal være medregnet separat i beregningen af den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen. Altså udregnes ekstraskatten på baggrund af jurisdiktionen. For at få den procentsats, der skal anvendes til ekstraskatten for en jurisdiktion for det pågældende regnskabsår, skal følgende formel anvendes:

- Procentsatsen er den effektive skattesats, der beregnes jf. artikel 25 her i direktivet. Den jurisdiktionsbaserede ekstraskattesats beregnes ved, at den yderligere ekstraskat er det beløb, som bliver udregnet i forhold til artikel 28. Den indenlandske ekstraskat bliver det skattebeløb, som er udregnet i forhold til artikel 10. Altså vil ekstraskatten for en koncernenhed blive beregnet ved, at koncernenhedens kvalificerede indkomst vil svare til den indkomst, der er beregnet i henhold

til kapitel 3 i direktivet. Derudover vil den summerede kvalificerede indkomst for alle enhederne være summen af disse enheders kvalificerede indkomst.

Ved udregningen af den effektive skattesats skal der også tages hensyn til den substansbaserede indkomstudelukkelse. Denne har været nævnt tidligere i denne analyse. Såfremt der er vendinger og ordstillinger, der giver anledning til forvirring, henviser vi til ordforklaringen i artikel 27.

En multinational koncern kan vælge ikke at anvende den substansbaserede indkomstudelukkelse. Såfremt at der vælges at bruge den substansbaserede indkomstudelukkelse, da nedjusteres den kvalificerede nettoindkomst for den pågældende jurisdiktion ved beregning af ekstraskatten som nævnt ovenfor. Dette nedjusteres med det beløb, som er svarende til summen af de lønomkostninger, der er undtaget, samt for de materielle aktiver for hver af de koncernenheder der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion. De lønomkostninger, der er omfattet af indkomstudelukkelsen og er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, vil svare til 5 % af dennes berettigede lønomkostninger. Disse lønomkostninger er berettigede lønomkostninger. Dette betyder, at der er berettigede ansatte, som udfører aktiviteter for den multinationale koncern i den omtalte jurisdiktion. I forhold til de materielle aktiver gælder undtagelsen for de aktiver for den pågældende koncern, der ligesom ovenfor er hjemmehørende i en jurisdiktion. Det svarer til 5 % af den bogførte værdi af de materielle aktiver, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion. De materielle aktiver er dog med undtagelse af de bogførte værdier, der enten er bygninger, ejendomme, grunde, der besiddes med henblik på investering, salg eller leasing. Udover disse nævnte undtagelser vil den bogførte værdi af de materielle aktiver, der er berettiget, være gennemsnittet af den bogførte værdi. Det er gennemsnittet af regnskabsårets begyndelsesværdi og slutningsværdi, som er beregnet i det ultimative moderselskabs regnskaber, der kan henføres til kapitalisering af omkostningerne til materielle aktiver og lønomkostninger. De lønomkostninger og materielle aktiver, der er berettigede og har et fast driftssted, de medregnes ikke af den primære enhed. De statsløse koncernenheder beregner deres separat i forhold til den substansbaserede indkomstudelukkelse. Dette gøres for alle de koncernenheder, der er statsløse i samme jurisdiktion. Altså er alt ovenstående en detaljeret analyse og beskrivelse af, hvilke parametre vi i henhold til vores speciale mener er vigtige og får betydning for Danmark.

Medlemsstaterne for henholdsvis søjle 1 og 2 - eller hele BEPS 2.0-projektet - sikrer altså, at det ultimative moderselskab i en stor national koncern bliver pålagt denne ekstraskat i henhold til reglerne omkring indkomstintegrationen. Dette gælder altså de koncernenheder, der er hjemmehørende i en medlemsstat og angår de koncernenheder, der er lavt beskattede for regnskabsåret. Dette direktiv vil som udgangspunkt tage anvendelse for de store nationale koncerner pr. 1. januar 2023. Det betyder, at ekstraskatten, der skal betales af det ultimative moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, skal sættes til at være 0 de første fem år. Det gør sig gældende fra det regnskabsår, hvor den pågældende koncern falder ind under dette direktivs anvendelse første gang.

4.3 Hjemmehørende fast driftssted

I det danske skattesystem arbejdes der med begreberne objektiv og subjektiv skattepligt. Den objektive skattepligt er den skat, der behandler, hvad der skal beskattes. De grundlæggende regler hertil findes i statsskatteloven, men suppleres også af andre love og regler. Den subjektive skattepligt er den skattepligt, som behandler, hvem det er, der skal beskattes. Den generelle forskel mellem disse to er altså henholdsvis, at den ene behandler, hvem der beskattes, og den anden omhandler, hvad der skal beskattes. Dertil kommer der også en sondring mellem, om der er fuld eller begrænset skattepligt. Såfremt at man er fuldt skattepligtig, da skal al skattepligtig indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen. Dette er uanset, om den pågældende indkomst er tjent her i landet eller ikke. Dette er også kendt som globalindkomstprincippet jf. SL § 4. Selskaber og personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark efter KSL § 1 og SEL § 1, kan stadig være begrænset skattepligtige af forskellige arter af indkomst. Udenlandske selskaber, der er lig de, der er nævnt i SEL § 1, er begrænset skattepligtige her i landet, når de har indtægter, der svarer til dem, der er nævnt i SEL § 2, stk. 1, litra a – h. Her kan der eksempelvis nævnes, at indkomst fra et fast driftssted, der foregår her i landet, skal gøres op. Dette skal gøres på lige fod med et selvstændigt foretagende jf. SEL § 2, stk. 2.

I forhold til det faste driftssted findes der derfor et vigtigt spørgsmål omkring, hvornår selskaberne vurderes at have et fast driftssted i Danmark. Der vil i følgende afsnit blive gennemgået, hvordan de nuværende regler fungerer i praksis her i landet, samt de internationale regler i forbindelse med BEPS 1.0 og 2.0 vil blive beskrevet og analyseret.

SEL § 2. stk. 1 giver adgang til, at udenlandske selskaber, fonde, foreninger mv. kan blive beskattet. Det kan også nævnes, at SEL § 2, stk. 1. litra a også anvendes andre steder i lovgivningen, der særligt for dette speciale gør sig gældende ved, at SEL § 1 henviser til danske selskaber, som driver virksomhed gennem fast driftssted i udlandet. I sådan et tilfælde skal indkomsten opnået i udlandet ikke medregnes i den danske indkomstopgørelse jf. territorialprincippet i SEL § 8 stk. 2.

Begrebet territorialprincippet er fra OECD's MDBO (modeldobbeltskatningsoverenskomst) og går langt tilbage – helt tilbage fra 1963. Denne har siden da været forholdsvist uændret og har ikke haft nogle ændringer, der har været af større betydning. MDBO'en blev dog ændret i 2017, da denne udgave af MDBO'en kom med ændringer, der blandet andet kom på baggrund af BEPS 1.0-projektet. Derfor får denne bestemmelse omkring fast driftssted en væsentlig rolle for dette speciale.

Der forefindes dog en udfordring i forhold til bestemmelserne i SEL § 2 stk. 1. litra a. Denne udfordring er, at denne ikke indeholder en egentlig definition af, hvornår der foreligger et fast driftssted. OECD's MDBO har en stor betydning i forhold til fortolkningen af dette begreb. Dette gør sig gældende, både fordi at Danmark er medlem af OECD, og derfor som udgangspunkt anvender de samme regler omkring DBO'er, men også da begrebet forklares i overensstemmelse med bestemmelserne i MDBO'en.

Reglerne om fast driftssted i MDBO'en bliver defineret i art. 5 - denne har en systematik, der opstiller, at der er et primært og sekundært kriterium for disse regler. Det første er det primære kriterium. Denne kaldes også for den første test, som skal udføres i forbindelse med, at der skal vurderes, om der faktisk foreligger et fast driftssted. Såfremt at dette kriterium er opnået, da skal det vurderes, om der er tale om konkret undtaget aktivitet i negativlisten jf. art. 5 stk. 4. Såfremt at der ikke findes at være et fast driftssted efter det primære kriterium, da skal der vurderes, om det kan være omfattet af det sekundære kriterium.

Det primære kriterium kan der overordnet set opstilles tre betingelser for, at der kan foreligge fast driftssted:

- 1 - Der skal forefindes et forretningssted
- 2 - Dette forretningssted skal være fast

3 - Den pågældende virksomhed skal udøves delvist eller helt gennem forretningsstedet

Følgende afsnit vil forklare de tre betingelser samt afslutningsvist konkludere på, hvordan dette muligvis vil få en effekt på søjle 1 og 2 (BEPS 2.0).

1. Forretningsstedet

For at kunne belyse denne teori bedst muligt har vi valgt at inddrage flere eksempler, der vil belyse teorien samt analysen bedst muligt. Det skal dertil nævnes, at dette ikke er en udtømmende liste af eksempler, men kun er dem, vi anser som værende relevante i forhold til vores analyse og specialet. Foruden ovenstående så skal betingelserne fundet i stk. 1 være opfyldt. Som tidligere nævnt kan det være besværligt at definere præcist, hvad udtrykket forretningssted indebærer og dækker over. MDBO 2017 ark 5. pkt. 10 har dog et bud på, hvordan dette kan defineres.

MDBO'en udtrykker generelt, at forretningssted kan være dækket af alt fra lokaler, anlæg eller installationer, som bliver anvendt til at udøve pågældende virksomheds foretagender. Dette er, uanset om dette er det udelukkende formål, det bruges til. Derudover udtrykker denne MDBO, at et forretningssted kan eksistere, selvom der ingen lokaler findes, eller at ingen lokaler er fornødne til den pågældende virksomhed, men kan være et vist areal, der er til rådighed for virksomheden. Dertil nævnes der, at det er uden betydning, om disse lokaler m.m. er ejet, lejet eller på anden måde stillet til rådighed for den pågældende virksomhed. Dette kan altså henlede til, at begrebet forretningssted også kan eksistere, selvom der ikke er tale om fysiske lokaler. Dette kan også være omfattet, såfremt det er installationer, servere m.m., kan være nok til at statuere forretningssted. For at komme dette emne lidt nærmere er der udvalgt et eksempel fra praksis for at belyse problemstillingen. I pkt. 10 og 11 i kommentarerne i MDBO'en står der, at den blotte rådighed over et givet areal kan være nok til, at et foretagende har forretningssted, uanset om denne ingen konkrete forretningsfaciliteter har på grunden. I SKM2017.481.SR kan sontringen mellem ovenstående illustreres. Denne sag omhandler en helikopterservice, hvis primære opgave var at flyve gods og personale til og fra platforme i Nordsøen. Spørger har i denne sag indgået en kontrakt med ejeren af en ejendom i Danmark, hvor Spørger ønsker at kunne parkere sin helikopter. Lejemålet var en privat hangarplads i forlængelse af en flyveplads. Der bliver aftalt mellem parterne, at Spørger ikke må anvende selve hangaren til andet end vedligeholdelse og opbevaring af helikopteren, og at alt flyvning skulle ske fra flyvepladsen. Det spændende i denne sag er,

hvordan afgørelsen af forretningssted defineres af de forskellige parter. Spørger anser umiddelbart, at lejemålet udelukkende er en opbevaringslokalitet. Derfor mener Spørger ikke, at dette kan anses som værende forretningssted, idet at der ikke må flyves derfra, og derfor kan der ikke drives virksomhed derigennem. Alle aftaler, der laves mellem kunderne og selskabet, bliver indgået gennem hovedkontoret i et andet land, og kan derfor heller ej statuere fast driftssted. Svaret fra skattemyndighederne lyder dog på, at Spørger trods ovenstående argumentation har et areal på flyvepladsen stillet til rådighed, eftersom at der er mulighed for, at Spørger kan tilbyde flyvninger herfra. Derfor konkluderer skattemyndighederne i Danmark, at der forefindes fast driftssted i Danmark. Sondring er altså her, at selvom spørger ikke har en juridisk ret til at benytte de faciliteterne på den lejede plads, da ansås det stadig tilstrækkeligt for at statuere fast driftssted på baggrund af den blotte anvendelse af pladsen. Ovenstående kan derfor afspejle, at trods der ikke drives konkret forretning fra en eksempelvis lejet plads, da kan denne stadig statuere fast driftssted blot ved at anvende et areal.

2 - Dette forretningssted skal være fast

Udover at der som ovenfor beskrevet er krav om tilstedeværelse af forretningssted, er der også et krav om, at der forefindes en forbindelse mellem dette forretningssted og det geografiske område samt en vis varighed. Derfor opledes dette afsnit i to emner; henholdsvis tidsmæssig og geografisk tilknytning.

Den tidsmæssige tilknytning har jf. art. 5 ikke en definition på den tidsmæssige udstrækning - men denne kræver dog, at der forefindes en vis grad af varighed. Et eksempel fra MDBO'en er art. 5 pkt. 28, hvor det fremgår, at en aktivitet normalt skal være drevet i mindst 6 måneder for at kunne opfylde kravet om den tidsmæssige tilknytning. Dette er også en generel antagelse i international praksis jf. art 5. Det kan hertil tilknyttes, at det skal vurderes ud fra den konkrete virksomheds omstændigheder - der kan forekomme forskellige tidsmæssige udstrækninger. Der er to konkrete undtagelser, som er nævnt i hhv. art. 5. pkt. 28 og 29. Disse to undtagelser er til de omtalte 6 måneder. Den første undtagelse er, hvor aktiviteten er af en tilbagevendende karakter. Dette vil sige, at her skal der vurderes på tidsperioden, hvor forretningsstedet bliver anvendt sammen med det antal gange, det pågældende forretningssted bliver benyttet. Den anden undtagelse er, når virksomheden kun finder sted i kildelandet. Dette betyder, at såfremt en virksomhed

kun har sin eksistens kort – men kun i kildelandet, da kan det medføre en tidsmæssig udtrækning på kortere end seks måneder.

Begrebet forretningssted kan tolkes bredt jf. ovenstående. Den brede fortolkning kan understøttes af en række ældre afgørelser fra praksis. TFS 1994.24 LR omhandler en sag vedrørende dykkerudstyr. Sagen omhandlede, om et engelsk selskab ville statuere fast driftssted i Danmark. Selskabet ydede dykkerservice som et led i en efterforskning og indvinding af kulbrinter i Nordsøen. Spørgsmålet i denne sag var, hvorvidt dykkerudstyr alene kunne anses for at statuere forretningssted og fast driftssted. Landsskatteretten vurderede i denne sag, at der blev statueret forretningssted, men ikke fast driftssted. Vurderingen kom som følge af, at udstyret blev flyttet fra sted til sted. Ovenstående afgørelse afspejler altså, at de øvrige betingelser i art. 5 skal være tilstedeværende for at kunne statuere fast driftssted, og at forretningssted i sig selv ikke er nok.

Der findes også et eksempel på, at et submarint strømkabel kan udgøre fast forretningssted jf. TFS.1994.24.LR. Sagen omhandlede et selskab i Sverige. Selskabet skulle bygge, eje, vedligeholde og drive et anlæg mellem Tyskland og Sverige. En del af opgaven for det svenske selskab var at drive og nedlægge et undersøisk strømførende kabel. Dette kabel ville krydse den danske kontinentsokkel, og spørgsmålet var, om dette ville udgøre forretningssted. Ligningsrådet afgjorde, at kablet ikke ville udgøre fast driftssted. Der blev ikke udøvet virksomhed inden for den danske kontinentsokkel. Det bemærkelsesværdige er dog, at i denne afgørelse blev der udgjort forretningssted. Men da de øvrige betingelser for fast driftssted ikke fandtes tilstedeværende, da blev der ikke statueret fast forretningssted.

Den geografiske tilknytning betyder kort sagt, at der skal foreligge en tilknytning mellem forretningsstedet og et geografisk sted i kildelandet. Dette er som udgangspunkt ikke svært at vurdere på. Det kan eksempelvis være, såfremt der udøves virksomhed gennem lokaler, konterer m.m., da vil kravet være opfyldt. Det store problem i dette er, når ovenstående skal vurderes på mobile og 'ikke håndgribelige' virksomheder, som netop er i fokus med BEPS2. Vurderingen af disse typer er bearbejdet i MDBO 2017 art. 5 pkt. 22. Denne vurdering behandler, hvorvidt at der findes en geografisk og kommerciel helhed i relation til aktiviteten i kildelandet. Såfremt at der forefindes en helhed i relationen til aktiviteten, da vil aktiviteten kunne samles til et

forretningssted. Et eksempel på dette kan findes i MDBO art. 5, 2017 pkt. 23. Dette er et givet eksempel på en mine, som ses værende et fast driftssted. Selvom at der i denne mine flyttes lokalitet undervejs, så må mineaktiviteten stadig anses som værende geografisk og kommerciel. Der skal i forbindelse med den geografiske helhed vurderes på, om der forefindes en kommerciel tilknytning. Såfremt at der ikke forefindes en kommerciel tilknytning, er der ikke tale om et forretningssted. Man kan tage en maler som eksempel. En maler, der eksempelvis maler flere kontorbygninger for forskellige virksomheder. Dette vil sige, at maleren ikke har et enkeltstående projekt med en bygning, som anses at være et enkelt forretningssted.

Omvendt kan der også være tale om, at der er kommerciel tilknytning, men ikke geografisk. Et eksempel på dette kan være en rådgiver som et led i et projekt, der skal oplære flere medarbejdere forskellige steder. Altså vil det være på forskellige lokationer, men under samme projekt.

Selvom et selskab er til stede i landet, kan selskabet trods både at have forretningssted og geografisk tilknytning undgå at statuere fast driftssted. SKM2017.431.LSR er en nyere afgørelse om fast driftssted i Danmark for en samarbejdsaftale mellem et dansk og litauisk selskab. Samarbejdsaftalen er vedrørende, at en minkfarm i Danmark ikke medførte, at det litauiske selskab fik fast driftssted i Danmark. Kort beskrevet handler sagen om 8.888 minktæver, der bliver overdraget fra det danske H1 ApS til et litauisk selskab kaldet G1 UAB. I forbindelse med overdragelsen blev der indgået en samarbejdsaftale mellem H1 ApS og G1 UAB. Der er indgået samarbejde mellem G1 UAB og H1 ApS med følgende betingelser:

- G1 UAB har brug for anlæg, foder, pasning og tilsyn til minkene
- H1 ApS kan levere ovenstående til G1 UAB
- G1 UAB udliciterer disse opgaver til H1 ApS
- Selskaberne har i forbindelse med den indgåede aftale beskrevet hver deres rettigheder og pligter. Dertil kan nævnes, at samarbejdsaftalen ikke er tidsbegrænset, men kan opsiges med 3 måneders varsel.

H1 ApS står for den daglige pasning, pleje og tilsyn. Det er også H1, der ansætter personalet til disse opgaver og har fuldt ansvar for, at personalet har nødvendig uddannelse og erfaring. H1 ApS er ikke berettiget til at indgå salg af minkene og har alene den skitserede pasning og pleje af dyrene.

Afgørelsen af ovenstående er afgjort på baggrund af SEL §2, stk. 1, litra a. Selskaber, som er nævnt i §1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, vil som udgangspunkt blive begrænset skattepligtige til Danmark. Skattepligten opstår, hvis der udøves erhverv med fast driftssted i Danmark. Endvidere om selskabet G1 UAB opnår fast driftssted, afhænger af fortolkningen i art. 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Litauen og Danmark. Der er enighed om, at G1 UAB har fast forretningssted i Danmark. Sagens kerne er så, hvorvidt G1 AUB udøver virksomhed gennem det faste forretningssted. Sondringen i denne afgørelse er, at skatteministeriet uden forbehold mener, der statueres fast driftssted, men landsskatteretten mener modsat.

Landsskatteretten afgør, at da G1 UAB ingen ansatte har i Danmark, må det afgørende vurderes at være, hvorvidt selskabet må give instruktioner til H1 ApS. Derudover har det litauiske selskab efter aftalen ingen instruktionsbeføjelser over for det danske selskab. Landsskatteretten anser, at det er sædvanligt, at en driftsherre kontrollerer, at aftalerne mellem parterne overholdes. Landsskatteretten vurderer endvidere også, at ændringer i sådan et forhold ikke usædvanlige. Skatterådet afgør, at næsten hele værdiskabelsen for G1 UAB udføres i Danmark, og da må der statueres fast driftssted. Derfor mener skatteministeriet, at dette ikke kan karakteriseres som værende af hjælpende eller forbedrende karakter jf. artikel 5, stk. 4 i MDBO'en.

Ovenstående dom viser, at reglerne for vurderingen af fast driftssted er komplicerede og brede. Det er op til fortolkningen af gældende ret og regler, der afgør, om den konkrete virksomhed kan statuere fast driftssted og derfor blive skattepligtig til Danmark.

Afslutningsmæssigt for begrebet fast driftssted er der et krav om, at der foruden for betingelserne om forretningssted og fasthed også er krav om, at virksomheden helt eller delvist drives gennem forretningsstedet. Dette krav kan tolkes bredt jf. MDBO 2017 art. 5 pkt. 20.

At en virksomhed skal udøves gennem fast driftssted, vil alt andet lige sige, at virksomheder, som på den ene eller anden måde er afhængige af foretagendet, udfører dette foretagendets virksomhed i den stat, som det faste driftssted er beliggende i. Dette er jf. MDBO 2017 art. 5 pkt. 6.

Altså kan man sige, at formålet med fast driftsstedsbegrebet er at fastsætte en definition af, hvornår en kontraherende stat finder ret til beskatning af fortjenesten, som denne har oppebåret af et foretagende, som er hjemmehørende i en anden kontraherede stat.

OECD art. 7, stk. 1-4

Jf. nævnte bestemmelser i modeloverenskomstens art 7 da anvendes der også et generelt fast driftsstedsprincip. Dette princip indebærer, at en tildeling af beskatningsretten af en erhvervsindkomst som udgangspunkt skal tildeles i bopælslandet. Dette gælder dog ikke, såfremt erhvervsindkomsten kan henføres til et fast driftssted i driftsstaten jf. art. 7, stk. 1. Såfremt driftsstaten bliver tildelt beskatningsretten, da skal domicillandet yde lempelse heraf. Ud fra dette princip er det altså helt essentielt, at der vurderes på, hvorvidt erhvervsindkomstens fortjeneste kan henføres til et fast driftssted i anden staten eller domicillandet.

Den del af fortjenesten, som driftsstaten beskatter, som også er den, domicillandet skal yde lempelse for, skal opgøres som en nettoindkomst. Trods bestemmelserne i MDBO art. 7. stk. 2-4 er det fortsat overladt til den respektive stat og derved også interne ret at fastsætte reglerne omkring skattepligt, skattesatser m.m. Forholdet mellem MDBO art. 7 og de øvrige artikler forholder sig således, at den indkomsttype, der er relevant, og som særskilt behandles i de andre artikler, ikke bliver påvirket af art. 7. Derfor kan denne kaldes for at være en subsidiær bestemmelse - altså at dette indtræder, såfremt andet ikke er gældende. Et eksempel på følgende er fast ejendom. Fast ejendom er en indtægt efter MDBO art. 6 – derfor tildeles indtægten domicilstaten. Dette er til trods for, at den relevante indkomst her kan henføres til et fast driftssted, til trods for at denne er beliggende i en anden stat end ejendommen (Schmidt, 2015).

BEPS 1.0 - Action point 1

Den første rapport, som OECD udgav omkring de skattemæssige problemstillinger som følge af den store digitalisering, blev udgivet under navnet ‘‘Tax Challenges Arising from Digitalisation’’, som var den centrale del af hele BEPS 1.0-projektet (OECD, 2020). Navnet Action point 1 så nærmere på problemstillingerne i forhold til både de indirekte og direkte skatter. De indirekte skatter omhandler problemstillinger i forhold til moms– men da dette speciale er afgrænset

fra dette, vil de indirekte skatter ikke blive yderligere behandlet. I relation til de direkte skatter synes spørgsmålet at være mere komplekst end de indirekte. Generelt set kan problemstillingerne, der er knyttet til de direkte skatter i den digitaliserede økonomi, opdeles i 3 kategorier:

- Nexus: Dette er den minimumstilknytning, et selskab skal have til et land, for at det pågældende selskab anses som værende skattepligtig til netop dette land; altså af den respektive indkomst, der genereres i det pågældende land (OECD, 2021). Denne problemstilling skal ses i relation til den store digitalisering. Dette betyder, at den digitaliserede økonomi har gjort det væsentligt nemmere for selskaber at undgå at være fysisk til stede i det land, som de udøver forretning i. Derfor er der grundlag for at stille spørgsmålstegn ved, hvorvidt nærværende regler for Nexus bør revideres og tilpasses yderligere. Dette bliver dog yderligere behandlet sidst i dette kapitel sammen med de øvrige problemstillinger.

- Data: Ved data skal dette forstås som værende de nye dataindsamlingsmetoder samt anvendelse på tværs af landegrænser. Dette rejser spørgsmål omkring, hvorvidt værdien af data-generationen skal karakteriseres og derfor også beskattes.

- Karakterisering: Dette skal ses i henhold til nye digitale produkter samt den usikkerhed, der forefindes omkring, hvorvidt cloud-teknologi skal beskattes (Chaffey, 2007).

Altså kan det ud fra de tre ovenstående problemstillinger siges, at vedrørende de direkte skatter forefindes der en problematik i forhold til allokeringens retten på indkomsten fra transaktioner landene imellem, hvad gælder den digitale økonomi.

I rapporten fra OECD bliver Cloud Teknologi defineret som opbevaring af data og IT-funktioner i et virtuelt miljø på et net af servere, jf. Chaffey, Dave (Chaffey, 2007). Der blev der adresseret forskellige løsningsforslag til de ovenstående problematikker omkring allokeringen. OECD modtog inputs fra akademikere (OECD, 2015), som søgte at få indflydelse og dermed komme med løsningsforslag til dette. I rapporten blev der dog konkluderet, at frem for at se alle 3 ovennævnte problemstillinger som 3 forskellige problemer, der skulle løses individuelt, da skulle man snarere se disse som værende en fælles problemstilling. Den potentielle løsning skulle derfor søge efter at fokusere mere på, hvordan virksomhederne i den digitale økonomi skulle henholdsvis udlede

salg fra lande, hvor der ikke forefindes fysisk tilstedeværelse, samt hvordan de bedst muligt kunne få bidrag fra brugerne i deres værdikæde i forhold til data og dertilhørende dataindsamling. Der blev i rapporten diskuteret flere løsninger til problematikken med de direkte skatter (OECD, 2015), men der blev aldrig opnået konsensus om nogle af de pågældende løsninger. Derfor blev der enighed om, at netop dette essentielle Action Point skulle videreudvikles på, og derfor forpligtede medlemslandene sig til at udarbejde en ny rapport ultimo 2020 med et konsensusbaseret løsningsforslag.

BEPS 2.0

I maj 2019 offentliggjorde OECD Program of Work (OECD, 2019), der blev godkendt af G20-landene i juni 2019, og dermed blev det et konsensusbaseret dokument. Dette dokument fremlægger søjle 1 og 2, som er beskrevet tidligere i specialet. Denne rapport behandler altså de ovennævnte 2 problemstillinger omkring allokeringen af indtægter vedrørende den digitale økonomi. Værd at nævne er, at trods BEPS 2.0 hovedsageligt fokuserer på digitale virksomheder og disses beskatningsret, da påvirker den også de multinationale selskaber, som måske ikke synes værende digitale virksomheder. Årsagen bag dette kan ses som værende, at eftersom det er svært at afgrænse den digitale økonomi og definere denne præcist, da er det set nødvendigt at sætte større rammer.

I PoW bliver det også nævnt, at en løsning skal leveres i 2020 – dette stillede altså ambitiøse krav til de 130 medlemslande af ‘The inclusive Framework’. På baggrund af de ambitiøse krav og for at kunne nå i mål med dem, da fremgik det af PoW (OECD, 2019), at der senest i januar 2020 skulle være udarbejdet de såkaldte ”Outline of the architecture“ (OECD, 2020). Dette blev opfyldt 31. januar 2020.

Så hvilke tiltag er gældende for BEPS 2.0?

For de nuværende internationale skatteregler betyder ‘Nexus’ som nævnt længere oppe, at en virksomhed skal have en minimumstilknytning til den pågældende jurisdiktion, for at denne jurisdiktion opnår retten til beskatningen af indkomsten optjent i landet. De nuværende regler omkring Nexus har haft krav om fysisk tilstedeværelse af en art, for at denne kunne statuere en minimumstilknytning. Den konstante udvikling i den digitale økonomi har dog skabt et behov for, at der skal nytænkes og videreudvikles på nuværende Nexusregler. Dette er anset som en

nødvendighed for at sikre, at disse stemmer overens med de digitale forretningsmodeller, som muliggør det at interagere og handle med kunder uden fysisk tilstedeværelse og langt fra egen jurisdiktion. I PoW-dokumentet fra maj 2019 påbegyndes de indledende tanker omkring konceptet om RTP (’remote taxable presence’). Dette betyder, at der kan udvikles en skattemæssig tilstedeværelse i det pågældende land uden fysisk tilstedeværelse - som der hidtil har været krav om for at kunne opnå skattemæssig tilknytning til landet. På baggrund af de indledende tanker omkring de nye RTP-regler skulle der udarbejdes et nyt sæt af standarder for, hvornår disse krav var opfyldt, og der kan statueres RTP. Derudover undersøger PoW også et koncept, der indeholder skattemæssig indkomst, der er afledt fra en jurisdiktion, men som heller ikke har krav om fysisk tilstedeværelse. Derfor kan det konkluderes, at PoW er et ønske om, at jurisdiktionerne opnår retten til at kunne beskatte den profit, der er opnået i deres jurisdiktion, og derfor skal tildeles dem - uden kravet om fysisk tilstedeværelse.

PoW’s forslag fra 2019 til nye Nexusregler kræver en klar definition af, hvornår der kan statueres ’remote taxable presence’. Der kan i rapporten ses, at der er lagt fokus på at håndtere situationer, hvor “MNE group’s have remote but sustained a significant involvement in the economy of a market jurisdiction.” (OECD, 2019). Der skal især lægges mærke til, at ordene ’sustained, significant og remote’ nævnes. Disse tre ord er netop de, der kan statuere, om der er forekomst af RME. Af PoW er der ikke opstillet en udtømmende liste for, hvornår der er tale om, at en MNE opfylder disse kriterier RME. Dog er der to krav, der omhandler følgende; (i) skal være opretholdt lokale indtægter og (ii) en række indikatorer på yderligere tilknytning udover blot salg.

I oktober 2019 ses der samme tilgang til de nye Nexusregler som før præsenteret i PoW. Med andre ord kan det ud fra ordlydsforklaringen i 2019 af ovenstående udledes, at reglerne retter sig mod de større aktører på markedet - typisk de store virksomheder, der enten har oligopol- eller monopollignende status. Direktivet bekræfter, at reglerne for BEPS 2.0 blev for større koncerner. Søjle 1 og 2 er nævnt og beskrevet tidligere i specialet, derfor bliver retningslinjerne for disse ikke nævnt igen. Definitionen af fast driftssted i det nye direktiv lyder således, jf. definitionen i direktivet.

“Et forretningssted eller et skønnet forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det betragtes som et fast driftssted i den overensstemmelse med en gældende beskatningsaftale, forudsat at en sådan jurisdiktion beskatter den indkomst der kan henføres til det, i

overensstemmelse med en bestemmelse svarende til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue".

Ovenstående definition bevidner, at der i BEPS 2.0 er blevet tilføjet yderligere til definitionen af fast driftssted for de virksomheder, der er underlagt reglerne for BEPS 2.0. Artikel 4 i direktivet beskriver, hvordan de koncerner, der er omfattet af reglerne, får defineret, hvor den pågældendes koncernenhed har hjemsted. Da artikel 4 er analyseret i et særskilt afsnit i specialet, vil det her ikke blive gennemgået i dybden. Dog er der væsentlige aspekter, der er vigtige at få gentaget for at få klarhed over denne analyse. Helt basalt anses en koncernenhed, der ikke er en gennemstrømsenhed, for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor denne anses for at være skattemæssigt hjemmehørende. Dette er på baggrund af koncernens driftssted, etableringssted eller lignende kriterier. Disse ligner meget de kriterier, der er beskrevet helt i starten af dette afsnit omkring fast driftssted. Forskellen ligger dog midlertidigt i detaljen. I det nye direktiv skal et fast driftssted jf. artikel 3, stk. 10, litra a anses for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor koncernen behandles som et fast driftssted og derfor er skattepligtig i henhold til den gældende beskatningsaftale. Forskellen kommer jf. artikel 3, stk. 10, litra b, da koncernen anses som værende hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor denne er underlagt indkomstbeskatning baseret på dennes forretningsmæssige tilstedeværelse. Dette fører os tilbage til forrige afsnit omkring problematikken vedrørende allokeringen af indtægterne. Den nye definition afhjælper problematikken omkring Nexus og de 3 tidligere nævnte PoW-problematikker. I forslaget fra oktober 2019 (OECD, 2019). nævnes det, at det kan ende med, at virksomheder kan blive beskattet i markedslandet uden at opfylde kravet om fysisk tilstedeværelse. Derudover beskrives det i forslaget, at Nexusreglen burde indeholde en indtægtsgrænse fungerende som indikator af, hvornår der er opnået 'sustained and significant involvement'. Dette er i det nye direktiv blevet bearbejdet og er blevet en realitet for de virksomheder, der opfylder kravene i søjle 1 og 2 vedrørende BEPS 2.0.

Ovenstående analyse skal medtages i overvejelserne omkring, at gennemførelsen af de globale regler til bekæmpelsen af skatteudhuling i EU kan få konsekvenser for allerede eksisterende bestemmelser – her henledes der især til CFC-reglerne, der kan få indvirkning på indkomstintegrationen i søjle to. Kommissionen har i det nye direktiv tilgodeser samspillet mellem CFC-reglerne i direktivet og reglen om indkomstintegration i forhold til CFC-reglerne og konkluderer, at der ikke anses en nødvendighed for at ændre direktivet. Reglerne i OECD's modeloverenskomst er i

overensstemmelse, og fortsat anvendes CFC-reglerne. Disse regler omkring bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget anvendes i direktivet parallelt med CFC-reglerne. Dette betyder i praksis, at CFC-reglerne i direktivet anvendes først - og såfremt der er yderligere skatter, der skal betales af et moderselskab i en koncernenhed, da vil disse blive medtaget i det globale regelsæt ved at henføre relevante lavbeskattede enheder og udregne den effektive skattesats på baggrund af jurisdiktionen.

5 Analyse af konsekvenser for den danske skat

I dette kapitel gennemgås de påvirkninger, som søjle 1 og 2 forventes at få for den danske stat. Det vil i udgangspunktet sige makroniveauet, da antagelser og analyser på hvert eneste selskab ikke nødvendigvis vil komme tættere på et svar.

5.1.1 Omsætningsgrænsen

Der ligger som allerede beskrevet en undergrænse for, om et land kan komme i betragtning for at modtage skattebetalinger. I EU vil stort set alle 27 lande være over GNP-grænsen for at være et lille land, hvor omsætningsgrænsen for omsætning er nedsat. Danmark er med 2500 mia. kr., svarende til godt 300 mia. euro, langt over, og er dermed ikke at betragte som et lille land i den sammenhæng. Kun Malta og Cypern vil være under grænsen. Estland og Letland ligger lige over grænsen, hvor coronakrisen i 2021 kan bringe dem i nærheden. Dermed er det få lande på verdens plan, som vil komme under grænsen.

Land	GNP 2020 i euro
Malta	19
Cypern	30
Estland	45
Letland	54
Luxembourg	67
Slovenien	75
Litauen	97

Figur 4 EU-lande med under 100 mia. euro i BNP, kun to lande er under 40 mia. euro (data fra Verdensbanken og EU).

5.2 Påvirkningen på den danske stats indtægter

5.2.1 Virksomhedsbeskatningen i EU

Danmark er berømt for at have den højeste beskatning i verden. Ifølge EU's analyse er det også tilfældet, når det gælder beskatning i forhold til BNP, men det er kun gældende for personbeskatningen. I nogle lande bidrager virksomhederne til udgifter, som betales via de personlige skatter i

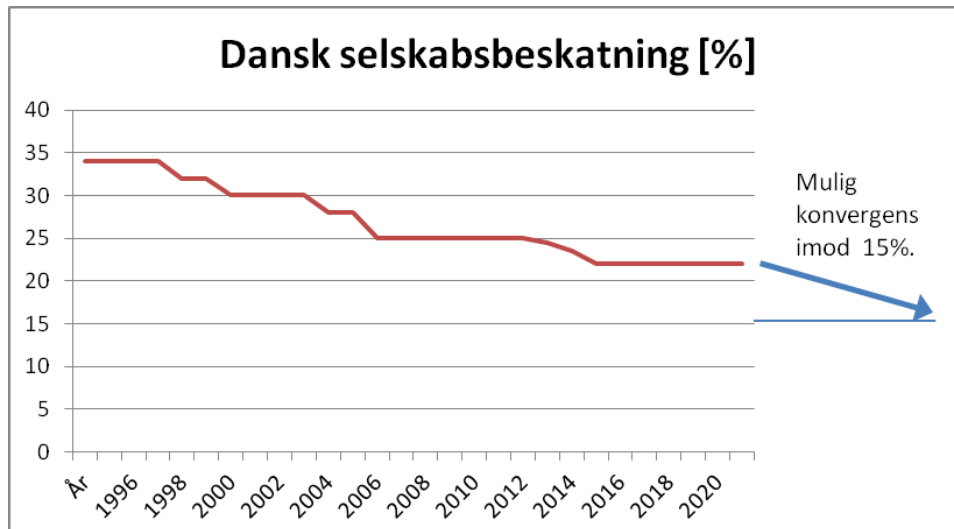
Danmark. Der er desuden stor forskel på de forskellige EU-landes sociale sikkerhedsnet, så der må naturligvis også være en beskatningsmæssig forskel på BNP-niveau. Derfor skal der tages højde for, at personskatterne er høje i Danmark, når skat ses i det store perspektiv. Virksomhedsbeskatningen ligger imidlertid på 22 % i Danmark, som er på et EU-gennemsnit. Det er dog en svær sammenligning, da pension og forsikringer i nogle lande ligger hos virksomheder, men det gør de ikke i Danmark. Problematikken er virtuelle virksomheder og at virksomhedsskatter let kan flyttes eller er svære ikke entydigt at placere i et globalt perspektiv, hvorimod personskatterne ikke på samme vis kan flyttes, da de fysisk bundne. Det er et grundliggende problem, at der shoppes rundt for nogle virksomheder.

For at forstå proportionerne i ændringer for den danske stat, så viser en analyse fra skat, at skatteprovenuet i Danmark er på ca. 1000 mia. kr. (Skatteministeriet, 2018). Analysen viser endvidere, at skatteprovenuet fra selskabsbeskatning toppede omkring 2006. De sidste par år før coronaepidemien lå tallet på lige under 6 % af det samlede skatteprovenu, hvilket svarer til ca. 60 mia. kr. i skatteindtægt. Proportionsmæssigt så virker mia.-beløb umiddelbart store, men andelsmæssigt af den overordnede beskatning virker det ikke så voldsomt. OECD og SKM har beregnet, at søjle 1 vil koste 2 mia. kr. i mistet skatteindtægter at indføre i 2023, og yderligere 2,2 mia. kr. syv år senere ved indførelse af en lavere grænse. Det er formentlig kun Novo Nordisk, som vil være opfattet af søjle 1 i form af mistede skatteindtægter. Dermed kan de mistede indtægter beregnes ret præcist på mikroniveau, givet at Novo forsætter sin performance. Påvirkningerne fra øgede indtægter kræver derimod en nærmere analyse. Søjle 2 er ifølge DI og skat derimod behæftet med en større usikkerhed (Erhvervsministeriet, 2021). Skat forventer i samme notat, at grundet øget beskatning fra søjle 2 vil der bidrages med en ekstraindtægt på ca. 2 mia. kr. Givet at disse tal står til troende, så vil konsekvensen af indførelse af søjle 1 og 2 formentlig være, at de går lige op. Ministeren har på baggrund af spørgsmål i skatteudvalget svaret, at søjle 1 forventes at påvirke indtægterne negativt med ca. 2 ¼ mia. kr. (Folketinget, 2020). Svaret er afgivet med en beskrivelse af, at det er med stor usikkerhed pga. databegrænsninger, og at grænserne endnu ikke ligger klar. Det er baseret på, at 20 % og ikke de vedtagne 25 % af beskatningsretten af residualindtægten lægges i markedslandet. Idet der er tale om få virksomheder, så har vi regnet på de seneste tilgængelige regnskabstal for de forventede virksomheder. For søjle 2 vurderede Skatteministeriet på baggrund af en 12,5 % minimumsskat, at der kommer et merprovenu i størrelsesordenen 1-2 mia. kr. Det er noget af et spænd, plus at det derudover er i en størrelsesorden, som

må tolkes som en yderligere usikkerhed. Det begrundes med, at multinationale selskaber forventes at ændre adfærd og hjemtagning af dansk aktivitet. Her gentages væsentlig usikkerhed specifikt. Der nævnes også, at det kan være langsigtet og er afhængig af usikre effekter. Hovedargumentet er, at incitamentet for at rapportere overskud i lavskattelande er reduceret. Idet den endelige sats er på 15 % og ikke 12,5 %, så taler det for, at estimatet burde opjusteres, da højere skattesats alt andet end lige vil betyde mere provenu og et mindre incitament. OECD anslår, at søjle 2 kan bidrage med 1,7-2,8 % af den samlede beskatning, hvor søjle 1 forventes at bidrage med 0,2 - 0,5 %, jf. OECD's analyse (OECD, 2020).

Thomas Damsgaard Tørsløv, forsker fra tænketanken Kraka er via sin forskning kommet frem til, at Danmark går glip af 6,5 mia. kr. til lavskattelande (Tørsløv, 2021). Det må forventes, at Skatteministeriets forventning om ca. 2 mia. kr. kommer fra OECD's betragtninger og denne forskning. Tørsløv påpeger selv, at der er et tidsmæssigt perspektiv, og taler også om over tid. Vi savner en klarere stillingtagen til, hvad der er sket mellem 2017 og 2020, som netop er del af udviklingen, og spørgsmålet er, om der ikke allerede er en proces i gang ved, at både virksomheder og lande ikke på samme ekstreme grad foretager aggressiv overskudsflytning.

Det rejser naturligt spørgsmålet, om det er virksomheder eller lande, som er årsagen til, at der sker overskudsflytning, og her kan klart peges på lande indenfor EU. Analysen af de globale påvirkninger eller interne EU-påvirkninger er kommet frem til, at der i forvejen er et ræs mod bunden, hvad skatteprocent angår, og der stilles spørgsmål ved, om dette ræs har en langsigtet mållinje, som hedder 15 %. Sammenlignet med påvirkning af 2 mia. kr. for henholdsvis søjle 1 og 2 med usikkerheder, så vil en generel nedsættelse af skatteprocent fra 22 % til 15 % alt andet lige koste 32 % af erhvervsbeskatningsindtægterne, som dermed repræsenterer et potentielt provenutab på 19 mia. kr. Dermed kan der konkluderes, at indførsel af BEPS 2.0 med en ikke uvæsentlig usikkerhed kommer til at koste ca. 2 mia. kr. årligt fra 2023 og ca. 4 mia. kr. i 2030, men at risikoen for en generel nedsættelse af selskabsskatten kan koste ca. 20 mia. kr. Det betyder for Danmark, at de indirekte effekter ved indførsel af BEPS2.0 risikerer at være dyrere for skatteindtægter, da den kommer til at repræsentere en generel nedsættelse i form af en omlægning af skatter i Danmark.



Figur 5 Historisk nominel selskabsskat i Danmark vist med en fremtidig konvergens imod 15 %.

Det skal ses i forbindelse med den kontekst, at den danske selskabsskat har været med i det internationale race mod bunden. Er dette samme billede verden rundt, så kommer reguleringen til at give mindre skat for virksomheder, men dog en mere retfærdig skattefordeling globalt set.

6 Analyse og virkninger for danske virksomheder

Dette afsnit vil gennemgå de forventede retsvirkninger af retsreglerne på baggrund af fortolkningen. I dansk kontekst tyder det på, at kun Novo Nordisk og Mærsk har omsætningen til at blive omfattet af søjle 1. DSV og Vestas har begge en omsætning over 100 mia. kr. og er derfor i nærheden for at blive omfattet på omsætning. De ligger formentligt under profitgrænsen på 10 % eller der omkring, som gør, at de uanset kommer til at betale forholdsvis lidt. Nedsættes omsætningskravet til det halve om syv år, må flere danske selskaber forvente at opfylde omsætningskriteriet, herunder Arla og ISS. Det kniber dog igen med indtjeningskravet. På globalt plan vurderer OECD, at ca. 100 koncerner er omfattet af søjle 1. Idet Novo spiller en så central rolle, vil den blive behandlet særskilt for søjle 1. Man kan her sige, at de makroøkonomiske påvirkninger er de samme som de mikroøkonomiske påvirkninger fra et enkelt selskab. Søjle 2 forventes at ramme en del flere virksomheder.

6.1 Udmøntning af søjle 1

Danske virksomheder

Der forventes at være to virksomheder, som har omsætnings- og indtjeningsmæssigt potentiale til at være i danske søjle 1-virksomheder. Det er Novo og Maersk, som kan komme på tale. Maersk er imidlertid en international shipping-virksomhed, og dermed falder en stor del af omsætningen udenfor reguleringen, jf. art. 16. Desuden er der krav om, at kriterierne skal være opfyldt i en periode, som Maersk i øjeblikket ikke kan opfylde. Spørgsmålet er, om Maersk opfylder kriterierne fremadrettet, da det forventes, at den nuværende høje fortjeneste er et udtryk for midlertidig situation, indtil globale ubalancer i forsyningskæderne har rettet sig. Det rejser dog den interessante problemstilling omkring ind- og udgang af global skat og vigtigheden af korrekt periodisering. Det har været på tale, at international shipping ikke skulle undtages. London-advokaten Richard Stephens har i sin artikel argumenteret for, hvorfor international shipping burde undtages (Stephens, 2021), da historien netop viser, at bekvemmelighedsflag i form af lav tonnageskat netop er opstået på baggrund af, at skibe bogstaveligt blev udflaget til oversøiske lande, som er præcist det samme, som skattelylande er kendt for. Han argumenter for, at det ville være meget simplere, at ingen blev undtaget.

Det er vores vurdering, at det argument på den ene side holder, men at det er et ambivalent argument, da en lav beskatning på globalisering vil bidrage til en øget globalisering, da det vil minimere transaktionsomkostningerne ved at flytte varer, da der ikke skal betales en højere skat.

Det er alt andet end lige ud fra en betragtning om, at beskatning på 15 % i stedet for en beskatning på 5 % vil lægges direkte over på kunden.

Kommer der et kapløb mod en global skat på 15 %, så er det gode spørgsmål, om ikke tonnageskatten bliver bragt til diskussion. Her er dog det paradoksale, at eksportørlande, som kan betragtes som markedslandet, netop har interesse i, at det er så billigt som muligt at eksportere. Det må være en rimelig hypotese, på trods af at shipping-industrien er baseret på langsigtede investeringer. På den anden side er der i regeringens røde støttepartier utilfredshed med, at Maersk har et overskud på 125 mia. kr. og kun betaler 4,5 mia. kr. i skat (Mezouri, 2020).

Det skal naturligvis holdes op imod, at der i øjeblikket er historiske høje fragtrater på grund af ubalancer i logistikkæderne i coronaepidemiens skygge. Tonnageskatten er ikke lineær skat, som forekommer uforholdsmæssig skæv i forbindelse med den ekstraordinære situation. Skatten kan betragtes som en vægtafgift, som skal betales, uanset om der er indtjening eller ej. Der kan også argumenteres for, at så længe skatten virker ekstra skæv, og der ikke gøres noget ved det i forbindelse med den globale skats tilblivelse, så bliver det næppe i dette regi, at det kommer til at ske. Fremadrettet kan der ikke udelukkes et generelt kapløb mod 15 %, når der ikke findes et eller meget få skattely eller bekvemlighedslande i verden, skyttet rettes herimod. Den kamp, forventer vi, kommer til at ligge på miljøkrav i form af fossilfri brændsel og bæredygtighed og ikke skat i første omgang. Den vurdering baserer vi på, at globaliseringen har interesse i at holde omkostningerne nede på transport og dermed transaktionsomkostningerne. Vi vurderer efter en samlet vurdering, at interessen i at holde eksportomkostningerne nede ved at minimere skatten på det område er det til gavn for eksportlande og dermed for verdensøkonomien, og derfor har ingen interesse i, at den underlægges 15 %-beskatning.

Novo Nordisk må derfor forventes at være det eneste danske selskab, som kommer til at blive omfattet. Det er derfor nærliggende at analysere, hvordan Novo Nordisks seneste regnskab vil se ud på baggrund af den information, som for nuværende er tilgængelig med en række antagelser for en udmøntning af søjle 1. Denne analyse, se efterfølgende figur, viser, at Novo Nordisk

kommer efter BEPS 2.0 baseret på 2021 regnskabstal formentlig til at bidrage med 2,55 mia. kr. mindre i den danske statskasse. Kalkulationen kan se anderledes ud – og værre for den danske stats provenutab – hvis Novos forventede indtjeningsvækst indregnes. Price earning ligger så højt, at aktiemarkedet har inddiskonteret vækst i aktiens værdi, men det er udeladt her. Det kan dog diskuteres, om man skulle anvende en fremskrivning baseret på Novo Nordisks forventninger til omsætning og indtjening. Det er dermed fristende at inddiskontere en vækst, men det udelades. Den vil i sig selv dog bidrage med øgede indtægter, da det kun er en del af provenuet, som tabes.

BEPS 2.0 analyse baseret på Novo Nordisk 2021 resultatopgørelse				
Omsætning		140.800		
Indkomst		59.080		
Skat i 2021 (effektiv)	19,20%	11.343		
Indkomst		59.080		
Rutine indkomst	10%	5.908		
Residual indkomst		53.172		
Beløb A (25% af residual indkomst)	25%	13.293		
Nyt beskatningsgrundlag i hjemlandet		45.787		
Skat til DK	19,20%	8.791		
Mistet beskatning i DK		2.552		
Skat til markedslande		3.069	26%	
Samlet skat	20,08%	11.860		
Ekstra skat for Novo		517	4,6%	
Region			Oms. andel	Skat
EMEA	25%	3.560	27%	890
Region China	25%	1.512	11%	378
Rest of World	25%	1.870	14%	468
North America Operations	21%	6.350	48%	1.334
		13.293		3.069

Figur 6 Novo Nordisks forventede påvirkning af søjle 1 i 2023 baseret på 2020-regnskabstal.

Supplerende kan det siges, at Danmark bliver forholdsvis hårdt ramt, da Novo bidrager med næsten 9 mia. kr. i selskabsskatter. I 2018 bidrogede Novo med 11,6 % af den samlede selskabsskat i Danmark (Wright, 2020).

Udenlandske virksomheder

Skatteministeriet har som tidligere beskrevet meldt ud, at søjle 1 forventes at koste den danske stat ca. 2 mia. kr. Det vil svarer til, at der kommer 250-500 mia. kr. ind for beskatning af beløb A fra udenlandske virksomheder omfattet af søjle 1. Det lyder ikke af meget, men baseret på de største forventede bidragsydere, Apple og med flere, så vil vi forvente, at statens reducerede

indtægter kommer til at ligge over 2 mia. kr., da vi tvivler på, at der kommer ret meget ind i ekstraskatter fra disse virksomheder, og ikke i nærheden af 500 mio. kr. for søjle 1.

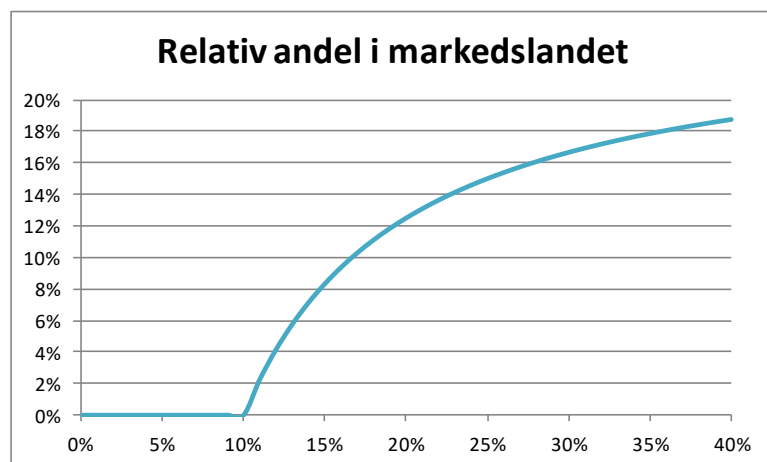
Vores analyse viser, at af de største top 1000 virksomheder i verden målt på opsætning, så er langt de fleste under omsætningsgrænsen i søjle 1. Analysen viser, at kun 70 virksomheder opfylder følgende kriterier, omsætning på over 20 mio. dollars og har mindst 9 % i profit. De 9 % er valgt, da indtjeningen er beløbet efter skat i opgørelsen. Vores forventninger er, at der mindst betales ca. 10 % i skat. Vi har analyseret på de virksomheder som forventes at blive omfattet er ud fra seneste regnskabstal. Vi har endvidere gennemgået listen med de 70 virksomheder og har sorteret virksomheder fra, som kun opererer i USA, og som efter vores vurdering driver yderst begrænset virksomhed i Danmark. De frasorterede er typisk nationale energiselskaber og amerikanske finansielle virksomheder, som uanset efter OECD's model vil være undtaget – dog ikke efter EU-direktivet. Herefter er listen nede på 31 virksomheder. Af disse udgør 12 virksomheder 88 % af potentialet for søjle 1-bidrag. De virksomheder er Microsoft, Apple, Visa, Alphabet (Google), Pfizer, Facebook, Eli Lilly, Oracle, Cisco Systems, Coca-cola, Johnson & Johnson, og McDonald's. Efterfølgende figur viser hovedtallene samt vores beregning af den samlede potentielle beskatning til samtlige markedslande baseret på 100 % eksport. Visa er financial services og er muligvis helt undtaget, men det er uklart, da den del af søjle 1 endnu ikke er kommet i høring. Det gør det som et separat høringsdokument.

Koncern	Salg	Indtjening	Margin	Fordelingsbeløb
Microsoft	\$125.843	\$39.240,00	31%	\$1.800
Apple	\$260.174	\$55.256,00	21%	\$1.286
Visa	\$22.977	\$12.080,00	53%	\$1.141
Alphabet (Google)	\$161.857	\$34.343,00	21%	\$798
Pfizer	\$51.750	\$16.273,00	31%	\$756
Facebook	\$70.697	\$18.485,00	26%	\$636
Eli Lilly	\$22.320	\$8.318,40	37%	\$497
Oracle	\$39.506	\$11.083,00	28%	\$430
Cisco Systems	\$51.904	\$11.621,00	22%	\$301
Coca-cola	\$37.266	\$8.920,00	24%	\$262
Johnson & Johnson	\$82.059	\$15.119,00	18%	\$255
Mcdonald's	\$21.077	\$6.025,40	29%	\$241

Figur 7: Potentiel skat til fordeling til alle markedslande er i mia. USD, egen tilvirkning.

Analysen af de forskellige virksomheder samt problemstillinger med markedslandet medfører, at virksomhederne ikke kommer til at betale skat, så længe at de ikke opererer i landet. Fx Apple i Danmark anvender lokale partnere, fx Humac. Indkøber partnere Apple-hardwaren af et selskab i USA, så kommer indtjeningen ikke til Danmark, da fortjenesten lægges i hjemlandet, da det er et grossistmarked og ikke et markedsland i reguleringens forstand. Denne problematik er ikke behandlet tidligere, da det handler mest om målet med de digitale ydelser. Ifølge Apples regnskab bidrager digitale ydelser med kun 20 % af omsætningen. Dermed er Apple reelt set et hardware-firma. En vigtig faktor er, at det kun er 25 % af "overprofiten", som udgør beskatningsgrundlaget i markedslandet. Det vil for Microsoft medføre, at det kun er få procent, som ender i markedslandet. Det vil sige, at det typisk vil være en 10 % af markedsindtjeningen, som ender i markedslandet, givet 16 % indtjening. Kun få virksomheder ligger med en meget højere procentvis indtjening. Det vil sige, at søjle 1 ikke kommer til at flytte meget beskatningen, hverken relativt eller absolut, da kun få koncerner bliver omfattet. Det er isoleret set på søjle 1. Det kan ikke afvises, at den sammen med søjle 1 bidrager til, at der frivilligt placeres mere i markedslandet, hvis det er skattemæssigt indifferent, hvor skatten placeres.

Problematikken med flytning af skat til markedslandet er vist i efterfølgende figur, som viser, at der skal en meget høj procentvis af indtægten til, før at den giver relativ andel i markedslandet. Hertil kommer, om markedslandet reelt bliver betragtet som markedslandet, som tilfældet er med Apple.



Figur 8: Analyse af relativ beskatning i markedslandet som funktion af indtjening i procent (egen analyse).

I den efterfølgende figur indgår de tre store tech-virksomheder med deres forventede skat til markedslande. De tre udgør samtidigt 46 % af den samlede potentielle fordeling til skattelande. Det er med store forbehold, at den samlede ekstraskat kan beregnes, da ikke alle selskaber oplyser, hvor stor omsætning de har i Danmark. Desuden er det ikke klart, hvilke koncerner som rent faktisk selv står for salget i Danmark, eller om det sker via partnere, hvorved der kan stilles spørgsmål ved, om der kommer yderligere skat til Danmark, eller om der i stedet sikres, at den ikke lander i lavskattelande. Eksempelvis anslår Computerworld (Jensen, 2021), at Google omsætter for 2 mia.kr. i Danmark. Det står kontrast til, at de efter konkurrencestyrelsens analyse (Forbrugerstyrelsen, 2021) viser, at de har 50 % markedsandel på online annoncer, som udgør 4 mia. kr. De resterende koncerner har ikke offentlige tal til rådighed, som kan vise, at de kan forvente at bidrage med signifikant mere, som gør, at 100 mia. kr. og næppe over 150 mia. kr. er et godt bud på bidrag fra de 12 virksomheder, som må forventes at være omfattet.

	Alphabeth	Apple Inc.	Microsoft
Globalt salg	257.637	83.360	51.728
Profit (income before tax)	90.734	23.248	22.515
Profit i %	35%	28%	44%
Skat	14.701	2.697	3.750
Skat i %	16%	12%	17%
	Alphabet	Apple	Microsoft
Forholdsmæssig profit	35%	28%	44%
Rutine profit	10%	10%	10%
Ekstra	25%	18%	34%
Fordelt til marked	25%	25%	25%
Profit til Søjle 1 skat (DK)	22%	22%	22%
Omsætning (evt. estimeret) mia. kr.	4.000	-	6.185
Forholdsmæssig profit	1.409	-	2.692
Rutine profit	400		269
Ekstra	1.009		2.074
Fordelt til marked	252		518
Profit til Søjle 1 skat (DK)	55		114
Skat i dag 1)	12		79
Ekstra provenue for DK	43	-	35

1) Alphabet er korrigeret for ekstra ordinær skatte regning på 20,5 mio.kr.

Figur 9 Beregning af søjle 1-virkning for udvalgte tech-selskaber i Danmark

Konklusionen er, at disse virksomheder næppe kommer til at bidrage ret meget til den danske beskatning, og de kan langt fra opveje det skatteprovenu, som Novo Nordisk må aflevere til markedslandene. Vores vurdering er, at de udenlandske virksomheder kommer til at bidrage med yderligere 100 mio. kr. i indtægter, da der er allerede i dag betaler skat fra Microsoft og noget fra Google (Alphabet). Analysen viser, at de kommer til at betale mere i Danmark. På den baggrund er spørgsmålet, om de 25 % burde reguleres opad, så andelen til markedslandet bliver løftet, hvis den skal batte noget. Vi mener, at Skatteministeriets daværende vurderinger kan kritiseres med nutidens briller, da den formentlig er baseret på generelle makroøkonomiske vurderinger på potentialet for den manglende skatteberegning og ikke mikroøkonomiske beregninger og vurderinger. Det vil sige, at vores bottom-analyser viser et andet billede end det, som makroøkonomiske betragtninger indikerer. Det skyldes, at Danmark rammes konkret af Novo som den eneste virksomhed, og at de internationale virksomheder i forvejen betaler skat, og kun få må forventes at komme til at betale ret meget mere.

6.1.1 Kritik af søjle 1

På den anden side kan der stilles spørgsmål ved, hvor meget det er rimeligt at overføre til markedslandet. Vi vurderer dog, at der er basis for at justere de 25 % opad, da det er formålet at ramme tech og ikke medicinalvirksomheder som Novo eller Elli Lilly.

6.2 Udmøntning af søjle 2

Søjle 2 vil ifølge EY i skrivende stund ramme omkring 85-100 danske koncerner. Jens Witten-dorff, skatteekspert hos EY, peger i sin artikel (EY, 2021) om BEPS på, at land-for-land-rapporteringen er en indikation på det potentiale for højere skatteindtægter i forbindelse med udmøntning af søjle 2. Det betyder ikke nødvendigvis, at denne skat dukker op i Danmark, da lande, som ikke i dag har minimum 15 % beskatning, må forventes at løftet skatten, da de, givet at reguleringen virker, næppe vil aflevere skat til andre lande. Hvis alternativet er 22 % i Danmark, så spekuleres der næppe længe over at få beskatning til Danmark. Det betyder dog, at virksomheder, som i dag ikke betaler 15 % i effektiv skat, må forventes at få en større beskatning i fremtiden. I artiklen har han fremdraget de største virksomheder på børsen, se efterfølgende figur. Den viser, at kun få af disse virksomheder betaler mindre end 15 %.

C25-selskab	Global effektiv skattesats	C25-selskab	Global effektiv skattesats
APM	12,3	ISS	28,4
Ambu	19,8	Jyske Bank	23,7
Bavarian Nordic	1,6	Netcompany Group	28,7
Carsberg	24,7	Novo Nordisk	20,7
Coloplast	22,6	Novozymes	19,7
Danske Bank	27,2	Pandora	22,3
Demant	15,1	Rockwool International	22,8
DSV	24,3	Royal Unibrew	20,4
FLSmidth & Co.	40,7	Tryg	21,5
Genmab	19,4	Vestas Wind System	17,0
GN Store Nord	21,3	Ørsted	11,0
H. Lundbeck	17,0		

Figur 10 Effektiv selskabsskat fra udvalgte C25-selskaber, tal fra EY.

Vi vurderer derfor, at ikke ret mange af disse virksomheder kommer til at opleve den store forskel. Land-for-land-rapportering kommer for dagens lys. Spørgsmålet er, om der kommer indtægter ind fra udenlandske virksomheder. På den anden side må tidligere skatter under 15 % dukke op et eller andet sted. Det taler dog ikke for, at danske virksomheder kommer til at bidrage så meget på trods af denne dynamiske effekt, da de stort set allerede betaler over 15 % i skat. At udenlandske virksomheder kommer til at lægge så meget, at der kommer i alt 2 mia. kr. mere i den danske statskasse, stiller vi os tvivlende overfor. Det skyldes, at de allerede igangsatte tiltag, herunder CbCR og GILTI sammen med et øget global CSR-fokus i Danmark må forventes få en ikke ubetydelig effekt. Der er dog ikke data til rådighed, som kan give gode indikationer på, om de +2 mia. kr., som Skatteministeriet har estimeret, stadig holder. Det bedste materiale vurderes at være de makroøkonomiske vurderinger, som dog har nogle år på bagen, som nok er højt sat i den nuværende situation med mange igangsatte initiativer for at få skatten op på 15 %.

Baseret på listen er det vores vurdering, at mange af disse virksomheder kommer til at betale mere i skat. Det er begrundet i, at den effektive skat ligger generelt under OECD's gennemsnit, og fordi en øget gennemsigthed vil betyde, at virksomheder, som ønsker en stærk CSR-profil, nødvendigvis må betale den skat, som er rimelig. En stærk CSR-profil i bred forstand vurderes at have stor betydning for, at virksomheder kan tiltrække arbejdskraft. Global skat, digital omsætningsrapportering og land-for-land-rapportering kan næppe adskilles i en efterfølgende måling. Dette vil ifølge vores vurdering samlet set komme til at bidrage til en øget skat i Europa, da de alle tre kommer til at bidrage i samme retning, nemlig en øget beskatning.

7 Vurdering og afrunding

7.1.1 Global selskabsskattekonvergens

Så længe det globale skattesystem kan adskilles fra det nationale, så vurderer vi det ikke til at have betydning for de nationale skattesystemer. Spørgsmålet er, om der over tid alligevel vil ske en konvergens ved, at de forskellige EU-lande må tilpasse deres skattesystemer for at undgå ubalancer og strukturering af selskaber, så handel kan foregå via nationale selskaber. Irland har tænkt at fastholde en lavere selskabsskat for de nationale selskaber end de 15 %. Derfor tror vi på, at der over tid vil ske en tilpasning hen imod en 15 %-beskatning, og at det dermed vil være et udtryk for en tilpasning frem for en forøget acceleration af ræset mod bunden. Det vurderes at være over en 10-års-periode, da det passer med det ræs, som tidligere er set. Det sker næppe hurtigere, da lovgivning skal igennem de forskellige lovgivninger, inden næste land gør det samme.

Det er vores forventning, at de problemer, som har været i EU, vil kunne løses med en global skat, og ikke mindst med fælles skatteregler for de store – meget store – selskaber. Men de er for det meste de amerikanske virksomheder, som allerede er omfattet af GILTI-reguleringen. Så på den vis forventes BEPS2 ikke at gøre nogen stor forskel på disse virksomheder, men det kan betyde, at en fælles aftale på globalt plan vil kunne sikre ensartet regulering. På den anden side kommer Novo Nordisk med reguleringen sammen med andre medicinalvirksomheder.

Analysen af Novo Nordisk, som selv er til stede i 169 lande, rejser spørgsmålet, om de vil strukturere sig anderledes ved at anvende partnere i visse lande for at undgå skat. Det har ikke været muligt at få svar fra Novo Nordisk, men vi forventer ikke, at det er tilfældet for Novo, men det kunne være tilfældet for andre virksomheder med andre strukturer og muligheder.

Vi vurderer endvidere, at fordeling af indtægter fra, hvor værdien sker, kan være meget forskellig. Værdien for sociale medier sker mellem mennesker i det enkelte land. For Novo sker værdiskabelsen ved frembringelse af et medicinsk produkt og i mindre grad fra markedsføring. Det sker ved, at der sker udvikling af medicin, som delvis sponsoreres af et lands evne og lyst til at investere i veluddannede arbejdere, som støttes via en højere skat på enten selskaber eller

personskatter. Det ville være meget interessant at høre, om Novo eller DI ser dette som et problem med en mere balanceret skattebetaling. Branchedifferentieret beløb A i søjle 1 har næppe gang på jord.

7.1.2 Acceleration i ræs mod 15 %-bunden?

Det er det store spørgsmål, om skatten bliver til noget, eller via implementering ikke opnår den ønskede virkning. Det er dog stadig et potentielt problem, at der stadig er få lande, som ikke er del af aftalerne. Dog forventes 95 % af verdens BNP at være omfattet, og så længe det lykkes at få beskatning lokalt, så burde det ikke være noget problem, at der er enkelte lande, som står udenfor.

Eftersom EU står samlet, så er spørgsmålet, om der en ubalance med de virksomheder, som på ulovlig eller lovligt vis via aggressiv skatteoptimering placerer virksomheder i skattelylande. Det kræver, at der ikke er huller i osten på størrelse som i schweizisk emmentaler. Schweiz er netop et af de lande, som har tilsluttet sig aftalen.

En ting er, at mange lande har indgået aftalen, men en anden ting er, om den vil kunne opnå den virkning, den skal, og i så fald hvilken. Det kan i den grad påvirke den danske skattepolitik. I forbindelse med Coronaen afholdte The Tax Foundation en tre timers videnskabelig konference (Coffey, 2021) som webcast om BEPS2.0, her i stiller flere forfattere spørgsmål ved, om situationen skal analyseres i et spilteoretisk perspektiv, uden at de konkret ser på, hvilke analyser eller problemstillinger der skal ses i dette perspektiv. Vi ser i den grad, at der er en problematik omkring ræset mod bunden.

7.1.3 Skattely og lavskatte lande er forsat et problem?

I denne artikel peges der på, at EU's sortliste over skattelylande kun udgør en 2 % af skattelyproblematikken. Problemstillingen er ifølge denne artikel, at problemet primært befinder sig internt i EU (Sorgenfrey, 2021).

Ud fra vores betragtning er det muligt, at problemet i dag primært ligger i EU, men rejser spørgsmålet, om der stadig vil være sortlistede steder i verden, og om de hurtigt kan danne grundlag for øget aktivitet.

Denne problematik skal ses i lyset af to ting:

- 1) Land-for-land-rapportering (CbC), de skal offentliggøre skatten i hvert EU-land og for hvert af de sort- og grålistede lande.
- 2) EU's sortlistede lande. Disse to faktorer forventes sammen med BEPS2 samlet at bidrage til øget gennemsigtighed samt en ekstra skat, men kun for de få store virksomheder.

Det er vores vurdering at BEPS 2.0 i sammenhæng ovenstående og at virksomheder og ikke mindst samfundet har fokus på dårlig omtale. Derfor vurderer vi at BEPS 2.0 får en beskeden virkning, men at den ser ud til at kunne virke med et isoleret set forholdsvis lille virkning på globalt plan. Den kan dog få betydning for dansk skat og danske virksomheder.

8 Konklusion

I det efterfølgende konkluderes der på specialet behandling af følgende problemformulering;

Hvilke konsekvenser vil OECD BEPS 2.0 -aftalen om global skat have for Danmark?

BEPS 2.0 har tre virkninger, som er søjle 1 med fordeling af skat for meget store globale virksomheder med indtjening over 10 %, og søjle 2 med to virkninger: beskatning og reglerne om fast driftssted.

Vi mener, at BEPS 2.0 skal ses sammen andre initiativer, herunder land-til-land-rapportering, for at regulere imod skattely og få tech-giganter til at betale skat i markedslandet. Bagsiden er, at der indføres en ordning for skat, som rammer alle virksomheder med en omsætning, som er større end 750 mio. euro (ca. 5,6 mia. kr.) med yderligere rapportering og en minimumsbeskatning på 15 % per land. Der er tale om godt et halvt hundrede virksomheder på global plan. Set ud fra et dansk virksomhedsperspektiv rammer det ikke kun tech-giganter. I forhold til Danmark rammer implementeringen af søjle 1 kun en dansk virksomhed og dette er Novo Nordisk. Søjle 1 får i første omgang kun betydning for Novo Nordisk, som man vil forvente vil betale op imod 1 mia. kr. mere i skat ved fordeling til mange lande med højere skatteprocent. Der må også forventes en øget administration hos både virksomheder og skatteforvaltningen. Novo Nordisk kan forventes at skulle aflevere selvangivelser i op imod 100 markedslande fremover. Der forventes i flere lande at skulle afleveres dobbelte selvangivelser, en almindelig selvangivelse og en for global skat.

I forhold til søjle 2, der vurderer vi at aftalen lukker mange skattehuller, giver en mere rimelig fordeling af skatter, men også medfører uhensigtsmæssigheder for lande og virksomheder i form af øget administration. Den forøgede administration forventes at påvirke begge sider af bordet - altså både virksomhederne og staterne.

Konsekvenserne for indførsel af BEPS 2.0 med en efterfølgende implementering i dansk lovgivning er, at den danske stat må forvente et lavere skatteprovenu. SKAT mener, at en indførsel isoleret set betyder en mindre skatteindtægt på ca. netto 2 mia. kr. Vi vurderer, at det er højt sat,

men at selve reguleringen derimod har hensigtsmæssige afledte effekter. Reguleringen har potentiale til, at den eksisterende selskabsbeskatnings kan udvikle sig til et ræs imod en fast bund på 15 %, og ikke et bare minimum på 15 % i enkelte lande. Det vil betyde, at Danmark vil nedsætte skatteprocenten til 15% og dette har en væsentlig betydning. Såfremt at Danmark nedsætter skatten til 15%, da vil det betyde at beskatningen bliver nedsat med 7% set i forhold til nuværende virksomhedsbeskatning som er 22% i skrivende stund. Dette er et langt større tab af provenu end BEPS 2.0 forventes at have af virkning for Danmark. Her skal holdes for øje, at meningen med BEPS 2.0 var at få flere skatteindtægter - og ikke færre som umiddelbart bliver tilfældet for Danmark. Det betyder, at når ovenstående implementeres da kan hensigten med flere skatteindtægter fra BEPS 2.0 blive overskygget af tabet i forbindelse med en eventuel nedsættelse af virksomhedsbeskatningen. På den måde risikeres der, at ovenstående går imod den oprindelige plan for BEPS 2.0 - som var at virksomhederne skulle betale mere i skat på globalt plan.

Det kan ydermere konkluderes, at reglerne vedrørende fast driftssted bliver dobbelt reguleret ved implementeringen af BEPS 2.0. Den nye regulering sikrer, at det ikke længere er muligt for store multinationale koncerner at foretage aggressiv skatteoptimering. Nuværende regler vedrørende hvorvidt der kan statueres fast driftssted giver de store multinationale koncerner mulighed for at blive beskattet i det land de placerer modervirksomheden. Dette gælder for datterselskaberne uanset hvilket land de befinder sig i. De nye GloBE regler gør, at dette ikke længere er en mulighed. GloBE reglerne sikrer, at der nu skal ske beskatning i det land hvor værdien skabes såfremt virksomhederne er omfattet af reglerne for BEPS 2.0. Konkret sker dette ved, at der i GloBE regelsættet er indført ny lovgivning omkring, hvordan fast driftssted statueres.

Idet at BEPS 2.0 endnu ikke er implementeret og deraf ikke testet i praksis bliver det interessant at følge udviklingen nærmere. Herunder bliver det spændende at se, om BEPS 2.0 har indbygget huller der endnu ikke er gennemskuet. Derudover bliver det spændende at se, om BEPS 2.0 vurderes så succesfuld at denne om syv år skal udvides ved at nedsætte grænsebeløbene så BEPS 2.0 omfatter flere virksomheder.

9 Litteraturliste

Andersson, K., & Sorin, P. D. (u.d.). OECD.ORG.

Chaffey, D. (2007). Cloud Teknologi skal forstås som opbevaring af data og IT-funktioner i et virtuelt miljø på et net af servere, jf. Chaffey, Dave (2007) "E-Business and E-commerce Managament", s. 49. Hentet fra Cloud Teknologi skal forstås som opbevaring af data og IT-funktioner i et virtuelt miljø på et net af servere, jf. Chaffey, Dave (2007) "E-Business and E-commerce Managament", s. 49

Coffey, S. (12. 10 2021). *Virtual Conference: Is the World Economy Ready for a New Global Tax System?* Hentet fra Webcast, citat tid: 1:01: <https://taxfoundation.org/events/world-economy-ready-new-global-tax-system/>

CONSILLIUM. (2020). *DIGITAL BESKATNING*. Hentet fra CONSILLIUM-EUROPE.EU: <https://www.consilium.europa.eu/da/policies/digital-taxation/>

Danmarks Statistik. (2022). *DST*. Hentet fra <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/nyt/NytHtml?cid=32552>

Det-Europæiske-Råd. (25. 3 2021). *Digital beskatning*. Hentet fra <https://www.consilium.europa.eu/da/policies/digital-taxation/>

Det-Europæiske-råd. (25. 3 2021). *Erklæring fra medlemmerne af Det Europæiske Råd*. Hentet fra <https://www.consilium.europa.eu/da/press/press-releases/2021/03/25/statement-of-the-members-of-the-european-council-25-march-2021/>

Dionigi, M. K. (9. 12 2019). *EU KLAR TIL AT KICKSTARTE* . Hentet fra Tænk tanken Europa: http://thinkeuropa.dk/sites/default/files/notat_eu_klar_til_at_kickstarte_arbejdet_med_en_digital_skat.pdf

Erhvervsministeriet. (25. 2 2021). *Rådsmøde (konkurrenceevne)*. Hentet fra Videokonference 25-26/2-21 - konkurrenceevne - Bilag 4: <https://www.eu.dk/samling/20211/raadsmoede/573011/bilag/4/2335719.pdf>

EU-Kommissionen. (30. 8 2016). *State aid: Irish tax treatment of Apple is illegal (europa.eu)*.

Hentet fra EU: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923

Europa-kommissionen. (22. 12 2021). *Forslag til RÅDETS DIREKTIV om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner i Unionen*. Hentet fra EUR LEX:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX:52021PC0823>

EY. (5. 7 2021). Hentet fra EY: https://www.ey.com/da_dk/tax/international-skattereform-betydningen-for-danske-koncerner

EY. (14. 1 2022). *Switzerland plans to implement OECD minimum tax rate for large multinational companies from 2024*. Hentet fra https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/switzerland-plans-to-implement-oecd-minimum-tax-rate-for-large-multinational-companies-from-2024

EY, D. (07 2021). *International skattereform – betydningen for danske koncerner*. Hentet fra ey.com: https://www.ey.com/da_dk/tax/international-skattereform-betydningen-for-danske-koncerner

Folketinget. (28. 9 2020). *SAU Alm.del - endeligt svar på spørgsmål 703*. Hentet fra

Skatteudvalget 2019-20:

<https://www.ft.dk/samling/20191/almdel/sau/spm/703/svar/1692735/2251030.pdf>

Forbrugerstyrelsen, K. o. (13. 4 2021). *Analyse: Google og Facebook sidder tungt på danske online reklamer*. Hentet fra KFST:

<https://www.kfst.dk/pressemeddelelser/kfst/2021/20210412-analyse-google-og-facebook-sidder-tungt-pa-danske-online-reklamer/>

Frederiksen, C. (17. 10 2021). *Ny global skatteaftale et effektiv opgør mod rene skattely*. Hentet fra [ugebrev.dk](https://ugebrev.dk/samfundsansvar/ny-global-skatteaftale-et-effektiv-opgoer-mod-rene-skattely/): <https://ugebrev.dk/samfundsansvar/ny-global-skatteaftale-et-effektiv-opgoer-mod-rene-skattely/>

Gataveckaite, G. (22. 9 2021). *Varadkar says Ireland wants to be ‘in the tent’ on OECD global tax deal*. Hentet fra <https://www.independent.ie/irish-news/politics/ireland-would-rather-be-in-the-tent-for-any-deal-on-corporation-tax-rate-leo-varadkar-says-40872899.html>

- Ghekiere, P. (1. 4 2022). *OECD BEPS 2.0 and its expected impact in Luxembourg*. Hentet fra <https://paperjam.lu/article/oecd-beps2-0-and-its-expected->
- Gonçalves, P. (25. 2 2020). *Ireland faces losing €2bn in corporate tax under OECD reform*. Hentet fra <https://www.internationalinvestment.net/news/4011324/ireland-losing-eur2bn-corporate-tax-oecd>
- Greenlane. (19. 7 2019). Hentet fra <https://www.greelane.com/da/humaniora/problemer/interesting-facts-about-irish-americans-2834534/>
- Hansen, M. L. (5. 5 2022). *Trend mod lavere selskabsskat siden 80'erne i både Danmark og OECD*. Hentet fra Cepos: <https://cepos.dk/abcepos-artikler/0172-trend-mod-lavere-selskabsskat-siden-80-erne-i-baade-danmark-og-oecd/>
- Jensen, D. (28. 6 2021). *Mægtige Googles samlede indtjening i Danmark i hele 2020: 21,9 millioner kroner - betaler 20 millioner kroner i ekstra skat efter undersøgelse - Computerworld*. Hentet fra Computerworld: <https://www.computerworld.dk/art/257070/maegtige-googles-samlede-indtjening-i-danmark-i-hele-2020-21-9-millioner-kroner-betaler-20-millioner-kroner-i-ekstra-skat-efter-undersogelse>
- Jespersen, M. M. (1. 4 2022). *Selskabsskatten under stigende pres*. Hentet fra <https://www.danskindustri.dk/arkiv/analyser/2019/5/selskabsskatten-under-stigende-pres/>
- Jørgensen, S. (3. 1 2020). *Google kan ikke længere udnytte smuthuller i irske og hollandske skatteregler*. Hentet fra mobil.nu: <https://mobil.nu/it-tele/google-stopper-med-udnytte-smuthuller-irske-og-hollandske-skatteregler-106406>
- Keystone-SDA. (8. 10 2021). *Swiss cautious about new OECD tax deal*. Hentet fra <https://www.swissinfo.ch/eng/swiss-cautious-about-new-oecd-tax-deal/47014190>
- KJÆRSGAARD, L. F. (2019). *Status på OECD's arbejde vedrørende digitaliseringen af økonomien – fra et fokus på tech-giganter til forslag om global minimumsbeskatning af virksomheder, der opererer internationalt*. Hentet fra CORIT-ADVISORY: <https://corit->

advisory.com/wp-content/uploads/2019/11/Status-på-OECDs-arbejde-vedrørende-digitaliseringen-af-økonomien.pdf

Mezouri, M. (9. 2 2020). *Mærsk tjente over 100 milliarder, men betalte kun 4,5 milliarder kroner i skat*. Hentet fra tv2.dk: <https://nyheder.tv2.dk/business/2022-02-09-maersk-tjente-over-100-milliarder-men-betalte-kun-45-milliarder-kroner-i-skat>

Mosbech, H. (20. 4 2021). *En global skat kan blive virkelighed om lidt. "Fuldstændig revolutionerende"*. Hentet fra ZETLAND.DK: <https://www.zetland.dk/historie/seWEmBVW-a8dQKjjz-ad643>

Mosbech, H. (20. 4 2021). *En global skat kan blive virkelighed om lidt. "Fuldstændig revolutionerende"*. Hentet fra Zetland: <https://www.zetland.dk/historie/seWEmBVW-a8dQKjjz-ad643>

Munkøe, M. (06 2016). *Potentialet i den digitale økonomi*. Hentet fra danskerhverv.dk: <https://www.danskerhverv.dk/siteassets/mediafolder/dokumenter/04-politik/for-2020/analyser---perspektiver-fra-2017-og-2016/dep-2016-17>

OECD. (5. 10 2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

OECD. (5. 10 2015). *OECD (2015), "Addressing the tax challenges arising of the Digital Economy, Action 1 - 2015, Final report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting"*. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

OECD. (2016). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*. Hentet fra OECD.ORG: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

OECD. (2019). *"Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS"*. Hentet fra OECD.org

- OECD. (2019). *“Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”*. Hentet fra OECD.com
- OECD. (2020). *Jf. punkt. 41 og 43 i Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*. OECD.
- OECD. (1. 4 2020). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Hentet fra OECD: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment_0e3cc2d4-en;jsessionid=xXCE6S9Se2tArWbXREC5noSA.ip-10-240-5-187
- OECD. (11 2021). *Understanding tax avoidance*. Hentet fra OECD.ORG: <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- OECD. (14. 03 2022). *OECD*. Hentet fra OECD.ORG: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-detailed-technical-guidance-on-the-pillar-two-model-rules-for-15-percent-global-minimum-tax.htm>
- Olrik, M. (15. 10 2020). *Verdens lande er på nippet til at blive enige om et nyt globalt skattesystem. Og hvis det mislykkes, går det rigtig galt*. Hentet fra Zetland: <https://www.zetland.dk/historie/seElWRmP-a8dQKjjz-31e2f>
- Petersen, M. D. (11. 11 2017). Hentet fra <https://jyllands-posten.dk/nyviden/ECE10019750/de-fleste-irere-bor-uden-for-irland/>
- PWC. (2017). *Action 15: OECD offentliggør multilateralt instrument til implementeringen af BEPS i dobbeltbeskatningsoverenskomster*. Hentet fra PWC.DK: <https://www.pwc.dk/da/artikler/2017/01/oecd-offentliggor-instrument-til-implement--af-beps-i-dbo.html>
- Ritzau. (01. 07 2021). *130 lande indgår aftale om minimumsskat for virksomheder*. Hentet fra Berlingske: <https://www.berlingske.dk/internationalt/130-lande-indgaar-aftale-om-minimumsskat-for-virksomheder>

- Schmidt, P. K. (2015). "*International skatteret i et dansk perspektiv*". CORIT academic book series, no. 5.
- Skatteministeriet. (1. 4 2018). *Skattestrukturen Udviklingen i skattestrukturen i Danmark 1983-2018*. Hentet fra skm.dk: <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/provenu-og-skattestruktur/skattestrukturen/>
- Skatteudvalget. (3. 4 2022). *SAU, Alm.del - 2021-22 - Bilag 162*. Hentet fra Grund- og nærhedsnotat om forslag til Rådets direktiv om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner i Unionen, KOM(2021) 823 / Folketinget (ft.dk): <https://www.ft.dk/samling/20211/almDEL/SAU/bilag/162/index.htm>
- Sorgenfrey, B. (23. 2 2021). *Den nødvendige kamp mod skattely*. Hentet fra <https://fho.dk/blog/2021/02/23/den-noedvendige-kamp-mod-skattely/>
- Stephens, R. (1. 6 2021). *A GLOBAL MINIMUM TAX RATE – HOW SPECIAL IS SHIPPING (AND DOES ANYONE CARE)?* Hentet fra Watson Farley & Williams: <https://www.wfw.com/articles/a-global-minimum-tax-rate-how-special-is-shipping-and-does-anyone-care/>
- Sunde, L. S. (2022). *Tag pulsen på Europa*. Hentet fra CASE 1: SKATTERETFÆRDIGHED I EUROPA: <http://tagpulsenpaaeuropa.dk/tag-pulsen-paa-europa/1-skatteretfaerdighed-i-europa/>
- Tørsløv, T. D. (19. 4 2021). *En bund under selskabsskatten kan* . Hentet fra Kraka: https://kraka.dk/sites/default/files/public/bund_under_selskabsskatten.pdf
- Wittendorff, J. (2022). "Global minimumsskat – betydningen for danske koncerner". *Revision & Regnskabsvæsen* nr. 3, s. 56.
- Wright, C. R. (15. 1 2020). *L48 CFC regler - Fra et Novo Nordisk perspektiv*. Hentet fra FT.dk: <https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/l48/bilag/14/2136006.pdf>

