


Skatteministeriet

Notat

9. februar 2024

J.nr. 2022-15352

Kontor:

Selskab, Aktionær og
Erhverv [SAE]

Initialer:

JLV

Grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg

Forslag til Rådets direktiv om Erhverv i Europa: en ramme for indkomstbeskatning (BEFIT), COM(2023) 532.

Revideret notat. Ændringer i forhold til grund- og nærhedsnotat af 17. januar 2024 er markeret med en streg i margenen.

1. Resumé

Kommissionen har den 12. september 2023 fremsat forslag til direktiv om Erhverv i Europa: en ramme for indkomstbeskatning (BEFIT). Regelsættet vil være obligatorisk for store koncerner med en omsætning på mere end 750 mio. euro (ca. 5,6 mia. kr.) og frivilligt for øvrige koncerner i EU. Den skattepligtige indkomst vil skulle opgøres efter reglerne i det fremsatte direktivforslag, og beskatningsretten omfordeles mellem EU-landene efter en fordelingsnøgle. Formålet er at indføre et fælles sæt regler for fastsættelse af beskatningsgrundlaget for selskaber, som indgår i en koncern, der udarbejder konsolideret regnskab og er underlagt selskabsbeskatning i et EU-medlemsland. Forslaget skal samtidigt sikre en administrativ lempelse for de omfattede koncerner.

En vedtagelse af forslaget vil medføre behov for væsentlige ændringer af den danske selskabsskattelovgivning.

Regeringen er skeptisk over for forslaget i dets nuværende udformning. Forslaget vurderes på det foreløbige grundlag at få negative statsfinansielle konsekvenser, idet selskabsskattebasen efter forslaget vurderes mindre end den nuværende danske, som ikke vil kunne opretholdes i forhold til de omfattede koncerner. Underskudsudligningen på tværs af lande bevirker, at underskud for koncerner kan udnyttes hurtigere og i højere grad, hvilket bidrager til omfordeling af provenu mellem de berørte lande, og samlet set et mindre provenu pga. den højere udnyttelse. Omfordelingen af beskatningsgrundlag på historiske værdier kan desuden være sårbar over for spekulationsmuligheder, hvor koncernen overfører sin mobile aktivitet til EU-medlemslande med de laveste selskabsskattesatser. Forslaget vurderes at kunne øge risikoen for skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning. Endvidere forventes forslaget i sin nuværende form at medføre betydelige administrative konsekvenser for Skatteforvaltningen, hvor særligt den frivillige ordning for koncerner med en omsætning på under 750 mio. euro vil kunne medføre væsentlige administrative merudgifter. Skattestyrelsen vil skulle gennemføre komplicerede og ressourcerævende kontroller som følge af øget risiko for fejl, skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning. Der vil sandsynligvis skulle udvikles en ny digital indberetnings- og udvekslingsløsning, hvilket vil medføre væsentlige udgifter og øget pres på den i forvejen pressede udviklingskapacitet i Skatteforvaltningen. De statsfinansielle, samfundsøkonomiske og administrative konsekvenser er forbundet med betydelig usikkerhed og vil skulle kvantificeres nærmere ifm. det videre arbejde.

Der er en stor risiko for, at forslaget mulige positive virkning for erhvervslivet ikke vil stå mål med de betydelige administrative merudgifter og mulige negative konsekvenser for skatteindtægterne, som forslaget i sin nuværende form forventes at medføre.

Regeringen finder på den baggrund, at forslaget indeholder elementer, der giver anledning til betydelig bekymring, da forslaget vil indebære en smallere og mindre robust selskabsskattebase end den nuværende danske.

2. Baggrund

Kommissionen har den 12. september 2023 fremsat forslag til direktiv om Erhverv i Europa: en ramme for indkomstbeskatning (på engelsk: Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)). Direktivforslaget er fremsat med hjemmel i artikel 115 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) og skal således vedtages med enstemmighed i Rådet efter en særlig lovgivningsprocedure, som kræver høring af Europa-Parlamentet. Forslaget er den 29. november 2023 offentliggjort i dansk sprogversion.

Dette forslag erstatter Kommissionens forslag om et fælles selskabsskattegrundlag (CCCTB) og et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), som med dette forslag trækkes tilbage.

3. Formål og indhold

Forslaget har til formål at indføre et fælles sæt regler for fastsættelse af beskatningsgrundlaget for selskaber, som indgår i en koncern, der udarbejder konsolideret regnskab og er underlagt selskabsbeskatning i et EU-medlemsland. Formålet er et delvist opgør med, at grænseoverskridende koncerner i dag skal overholde (op til) 27 forskellige nationale skattesystemer, hvilket gør det vanskeligt og dyrt at drive forretning i hele Unionen. Hertil kommer kompleksiteten af og uoverensstemmelserne i samspillet mellem de forskellige nationale skattesystemer, som skaber ulige vilkår og øger skatteusikkerheden, hvilket har en negativ indvirkning på det indre markeds virkemåde.

Det bemærkes, at de danske skatteregler afviger betydeligt fra forslaget. De danske regler sammenholdes med de foreslåede regler i forslaget nedenfor i afsnit 6. *Gældende danske ret.*

Anvendelsesområde – obligatorisk og valgfri anvendelse

Forslaget har et hybridt anvendelsesområde, idet reglerne i forslaget er obligatoriske for nogle koncerner, mens det er valgfrit for andre koncerner. Det vil sige, at der med forslaget ikke er tale om en totalharmonisering af selskabsskattesystemerne i EU, da EU-medlemslandene fortsat vil kunne vælge at opretholde deres eksisterende nationale selskabsskatteregler for de koncerner, for hvilke BEFIT ikke er obligatorisk, og som ikke har valgt at være omfattet af BEFIT.

Det obligatoriske anvendelsesområde omfatter koncerner, der udarbejder et konsolideret regnskab, og som har en årlig samlet omsætning på mindst 750 mio. euro i mindst to af

de seneste fire regnskabsår. Undtaget er koncerner, hvis ultimative moderselskab er hjemmehørende uden for EU, hvis koncernens omsætning i EU ikke overstiger 5 pct. af koncernens samlede omsætning eller et beløb på 50 mio. euro i mindst to af de seneste fire regnskabsår.

Det frivillige anvendelsesområde omfatter mindre koncerner, der udarbejder et konsolideret regnskab, men som ikke opfylder kravet til den årlige samlede omsætning for at være omfattet af det obligatoriske anvendelsesområde, jf. ovenstående.

Når en koncern anvender reglerne, omfattes hele BEFIT-koncernen. Det vil sige, at alle koncernenheder i EU (dvs. selskaber hjemmehørende i EU og faste driftssteder beliggende i EU), hvor koncernens ultimative moderselskab direkte eller indirekte besidder mindst 75 pct. af ejerrettighederne eller overskudsrettighederne, omfattes af forslagens regler.

Der er ingen sektorer, der udelukkes fra forslagens anvendelsesområde, men der er taget enkelte sektorspecifikke hensyn i forslaget. Det gælder især for international transport (luftfart og shipping) og udvindingsaktiviteter. Eksempelvis indgår rederiindkomst, der er omfattet af en tonnageskatteordning, som fx den danske tonnageskatteordning, ikke ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget.

Opgørelse af det foreløbige skatteresultat

Forslagets kapitel II indeholder regler for opgørelsen af det foreløbige skatteresultat for hvert enkelt medlem af koncernen.

Opgørelsen af det foreløbige skatteresultat for hver enkelt koncernenhed sker med udgangspunkt i dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i regnskabsåret før eventuelle konsolideringsjusteringer, som foretages med henblik på at eliminere transaktioner med andre koncernenheder. Regnskabet skal udarbejdes i overensstemmelse med en enkelt regnskabsstandard for hele koncernen fx den regnskabsstandard, som anvendes af det ultimative moderselskab. Regnskabsstandarden skal være accepteret i henhold til EU-retten, hvilket i praksis betyder, at den skal være enten de nationale almindeligt anerkendte regnskabsprincipper (GAAP) i et af medlemslandene eller de internationale regnskabsstandarder (IFRS).

Med udgangspunkt i den enkelte koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab foretages flere justeringer i henhold til afsnit 2-4 i forslagens kapitel II.

Følgende poster skal tilbageføres, dvs. de ikke fratrækkes ved opgørelsen af det foreløbige skatteresultat (ikke udtømmende):

- Låneomkostninger der ikke er fradragsberettiget som følge af rentefradragsbegrænsningsreglen i skatteundgåelsesdirektivet, medmindre der er tale om låneomkostninger internt i BEFIT-koncernen (artikel 13),
- bøder, strafgebyrer og ulovlige betalinger såsom bestikkelse (artikel 16), og

- selskabsskatter eller ekstraskatter i henhold til direktiv (EU) 2022/2523 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen (artikel 17).

Følgende poster medtages ikke ved opgørelsen af det foreløbige skatteresultat, selvom de indgår i det regnskabsmæssige resultat (ikke udtømmende):

- Udbytte og kapitalgevinster eller -tab på datterselskabsaktier, medmindre de besiddes med henblik på handel eller af et livsforsikringselskab (artikel 8-11 og artikel 14),
- overskud eller tab i faste driftssteder, fx filialer, i andre lande (artikel 12), og
- rederiindtægter, der er omfattet af en tonnageskatteordning (artikel 15).

Omkostninger til erhvervelse, opførelse og forbedring af afskrivningsberettigede aktiver samt subsidier, der er direkte forbundet hermed, indgår heller ikke i indkomstopgørelsen (artikel 19), da de i stedet afskrives efter reglerne i forslagens afsnit 3.

Forslagets afsnit 3 indeholder et fælles sæt af regler for skattemæssige afskrivninger, hvor aktiver i udgangspunktet afskrives lineært i overensstemmelse med de principper for afskrivning, der er foretaget i koncernens regnskab. Undtaget herfra er dog:

- Materielle anlægsaktiver med en værdi på under 5 000 euro, som kan straksafskrives.
- Fast ejendom, herunder fx industribygninger, afskrives over 28 år.
- Immaterielle aktiver, herunder erhvervet goodwill, som enten afskrives over den periode, hvori de nyder retsbeskyttelse, eller fem år, hvis denne periode ikke kan fastsættes.

Forslagets afsnit 4 indeholder tids- og opgørelsesmæssige justeringer af de regnskabsmæssige nettoindtægter eller -tab vedrørende varelager (artikel 29), hensættelser (artikel 30), uerholdelige fordringer (artikel 31), langfristede kontrakter (artikel 32) og sikringsinstrumenter (artikel 33).

Forslagets afsnit 5 i Kapitel II indeholder fælles regler i forhold til ind- eller udtræden af en koncern, herunder selskabsomstrukturering. Dette medfører bl.a., at uudnyttede underskud, der er opstået før indtræden i en koncern omfattet af BEFIT, modregnes i den andel af beskatningsgrundlaget, som tilfalder den relevante koncernenhed i overensstemmelse med selskabsskatte Lovgivningen i det medlemsland, hvor koncernenheden er hjemmehørende (artikel 38 sammenholdt med 48). Fusionsskattedirektivet vil fortsat kunne finde anvendelse på omstruktureringer.

Opgørelse og fordeling af beskatningsgrundlaget

Kapitel III indeholder reglerne for sammenlægning og fordeling af det beskatningsgrundlag, der opgøres på baggrund af de enkelte koncernenheders foreløbige skatteresultater. Reglerne medfører, at de foreløbige skatteresultater for alle enheder i koncernen "puljes" på koncernniveau inden for EU, hvorved tab udlignes automatisk på tværs af grænserne

(artikel 42). Har koncernen underskud, kan underskuddet fremføres til modregning i fremtidigt overskud.

Der indeholdes ikke kildeskat på transaktioner såsom udbytte-, rente- og royaltybetalinger inden for koncernen, så længe den retmæssige ejer af betalingen er medlem af BEFIT-koncernen (artikel 43).

Det samlede beskatningsgrundlag fordeles til de enkelte koncernenheder i overensstemmelse med en basisfordelingsprocent (den midlertidige fordelingsnøgle), som fastsættes ud fra gennemsnittet af de skattepligtige resultater i de foregående tre regnskabsår. Der fordeles ikke beskatningsgrundlag til en koncernenhed med et foreløbigt negativt resultat. Fordelingsnøglen medfører således, at beskatningsretten til koncernens samlede indkomst fordeles på baggrund af den enkelte koncernselskabs andel af den samlede skattepligtige indkomst i de tre forudgående indkomstår.

Koncerninterne transaktioner kan have afgørende betydning for, hvordan det (samlede) beskatningsgrundlag fordeles mellem koncernenhederne. Sådanne koncerninterne transaktioner skal derfor i skattemæssig henseende fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Der er – med henblik på at hindre misbrug – indsat en værnsregel, som afhænger af, om udgifter eller indtægter ved sådanne koncerninterne transaktioner i et regnskabsår stiger med mere end 10 pct. i forhold til gennemsnittet af udgifter eller indtægter i de tre foregående regnskabsårs koncerninterne transaktioner. I givet fald medregnes den del af stigningen, der overstiger 10 pct. som udgangspunkt ikke i basisfordelingsprocenten (artikel 45).

I forbindelse med den i forslaget fastsatte midlertidige fordelingsnøgle er der lagt op til, at Europa-Kommissionen skal gennemgå denne midlertidige fordelingsnøgle. Kommissionen skal i den forbindelse undersøge den mulige sammensætning af en alternativ formelbaseret fordelingsnøgle baseret på faktorer i stedet for at anvende de historiske skattepligtige resultater, som kan træde i stedet for den midlertidige fordelingsnøgle, hvis der kan opnås enighed herom.

I forhold til den ovenfor beskrevne sammenlægning af de foreløbige skatteresultater er der to undtagelser. Indtægter og udgifter m.v. fra udvindingsaktiviteter (fx kulbrinteudvinding) udskilles af beskatningsgrundlaget og henføres altid til den koncernenhed, der er beliggende i det medlemsland, hvor udvindingen finder sted (artikel 46). Indtægter og udgifter m.v. fra international skibsfart, som ikke er omfattet af en tonnageskatteordning, fra international lufttransport eller fra skibstransport ad indre vandveje, fordeles heller ikke, hvilket er i overensstemmelse med fremgangsmåden i artikel 8 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, hvorefter sådanne aktiviteter kun beskattes i den stat, hvor den koncernenhed, der driver den pågældende aktivitet, er beliggende (artikel 47).

Justering af omfordelt beskatningsgrundlag

Efter omfordeling af beskatningsgrundlaget vil enhver koncernenhed have fået en del af det samlede beskatningsgrundlag tildelt. Koncernenheden foretager yderligere justeringer af denne del af det tildelte beskatningsgrundlag (artikel 48) (ikke udtømmende opstilling):

- Forskellige indtægter og udgifter, der er optjent eller påløbet, før reglerne begyndte at gælde for koncernen, men som endnu ikke var indregnet i dets selskabsskattebase i henhold til den tidligere gældende nationale selskabsskatte Lovgivning.
- Gaver og donationer til velgørenhedsorganisationer, for så vidt de er fradragsberettigede i henhold til den nationale selskabsskatte Lovgivning i det medlemsland, hvor koncernenheden er skattemæssigt hjemmehørende.
- Lokale skatter og afgifter, for så vidt de er fradragsberettigede i henhold til den nationale selskabsskatte Lovgivning i det medlemsland, hvor koncernenheden er skattemæssigt hjemmehørende.
- Øvrige justeringer (både i form af fradrag og stigninger af det tildelte beskatningsgrundlag), som medlemslandene måtte fastsætte reglerne for i henhold til nationale skattepolitiske hensyn.

Distributionsbaserede skattesystemer

Forslaget indeholder også særlige regler i forhold til distributionsbaserede skattesystemer, som i dag findes i Estland og Letland, som vil gøre det muligt for sådanne koncernenheder at indgå i en koncern omfattet af BEFIT. I sådanne tilfælde beskattes selskabsindkomsten ikke årligt, men ved udlodning af overskuddet. Den tildelte del af det samlede beskatningsgrundlag vil således blive fremført hvert år i forhold til de indtægter, der ikke er blevet udloddet det pågældende år (artikel 49).

"Trafiklyssystem" ved transaktioner med forbundne enheder, der ikke er omfattet af BEFIT

Forslagets kapitel IV indeholder regler om et risikovurderingsværktøj ("trafiklyssystem") med benchmarks i forhold til at sikre overholdelse af transfer pricing-reglerne om priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet), for så vidt angår transaktioner med forbundne koncernenheder, der ikke er omfattet af BEFIT. Det vil sige koncernenheder, som ikke er beliggende i Unionen, eller som ikke opfylder tærsklen på 75 pct. ejerskab.

Reglerne er alene et værktøj til vurdering af risikoen ved transaktionerne og finder alene anvendelse i forhold til aktiviteter, som normalt indebærer lavrisiko. Reglerne finder anvendelse på lavrisikoaktiviteter såsom 1) distributionsaktiviteter udført af lavrisikodistributører og 2) kontraktproducenters produktionsaktiviteter (artikel 50). For at blive omfattet skal distributøren eller producenten anvende en pålidelig og ensidig metode baseret på OECD's retningslinjer for transfer pricing, og de kan under alle omstændigheder ikke komme i betragtning, hvis de besidder de immaterielle rettigheder eller bærer nogle af de risici, der er forbundet med aktiviteterne.

Administration: En "One-Stop-Shop" og "BEFIT-team"

Forslagets kapitel V skitserer den fælles ramme for administration af systemet.

Med forslaget introduceres en "One-Stop-Shop" på selskabsskatteområdet, som vil gøre det muligt for koncerner at henvende sig til en enkelt skattemyndighed i Unionen med hensyn til indberetningsforpligtelser. Den "indberettende koncernenhed", som i princippet er det ultimative moderselskab for koncernen, indgiver alene et oplysningsskema for hele koncernen til sin egen skattemyndighed ("indberetningsmyndigheden"), som derefter deler oplysningsskemaet med de øvrige medlemslande, hvor koncernen opererer (artikel 57).

Hvert koncernmedlem indgiver også et individuelt oplysningsskema til deres lokale skattemyndighed for at kunne anvende nationalt fastsatte justeringer af deres tildelte del af beskatningsgrundlaget (artikel 62). Sammen med oplysningsskemaet for hele koncernen vil dette gøre det muligt for hver skattemyndighed at fastsætte deres koncernenheders skyldige skat (artikel 64).

Forslaget indeholder også regler for etablering af et såkaldt "BEFIT-team" for hver koncern, der er omfattet af BEFIT, og som samler repræsentanter for hver relevant skattemyndighed fra de medlemslande, hvor koncernen opererer (artikel 60). Medlemmerne af hvert BEFIT-team kan bl.a. udveksle oplysninger, koordinere og løse problemer (artikel 61). Kontroller vil forblive på medlemslandsniveau, og det vil være muligt for medlemslandene at anmode om fælles kontrol. BEFIT-teamet vil også kunne sikre, at de korrektioner, der følger af kontrollen, foretages i de enkelte lande (artikel 65).

Forslaget sikrer også, at klager over indholdet af oplysningsskemaet for koncernen kan indbringes for et administrativt organ i det medlemsland, hvor "indberetningsmyndigheden" er beliggende. På samme måde kan klager over de individuelle skatteansættelser indbringes for et administrativt organ i det medlemsland, hvor koncernenheden er skattemæssigt hjemmehørende. Når en sådan klage påvirker det samlede beskatningsgrundlag for koncernen, kan de nødvendige ændringer foretages på tværs af koncernen gennem en koordineret proces, der fastlægges af BEFIT-teamet (artikel 66-70).

4. Europa-Parlamentets udtalelser

Forslaget kræver høring af Europa-Parlamentet i overensstemmelse med proceduren i TEUF artikel 115. Der foreligger på nuværende tidspunkt ikke en udtalelse fra Europa-Parlamentet.

5. Nærhedsprincippet

Kommissionen anfører med følgende begrundelse, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet:

»Selskaberne i Europa opererer i stigende grad på tværs af grænserne i det indre marked, men den nuværende skatteramme i Unionen består af 27 forskellige selskabsskattesystemer. Denne mangfoldighed af regler fører til fragmentering og udgør en alvorlig hindring for forretningsaktiviteten i det indre marked. Grænseoverskridende virksomheder står faktisk over for høje omkostninger til overholdelse af skattereglerne i

det indre marked, da de skal overholde forskellige retlige rammer. Desuden skaber forskellene mellem medlemslandene misforhold, der kan føre til dobbelt-ikkebeskatning eller utilsigtede skattefordele.

Disse problemer er fælles for alle medlemslande og kan ikke løses effektivt gennem nationale foranstaltninger. Da de i første omgang er resultatet af forskellige skattesystemer, vil en ukoordineret national indsats have utilstrækkelig virkning. Selv om bedre samarbejde også kan være gavnligt, har denne tilgang også primært været bilateral og er begrænset til navnlig koncerner, der opererer i mere end to medlemslande. I lyset heraf kan kun et EU-dækkende initiativ med et fælles regelsæt være effektivt. Denne kompleksitet og konsekvenserne heraf ville blive væsentligt reduceret, hvis der blev indført et fælles EU-dækkende sæt selskabsskatte regler for koncerner. Mismatch kan også kun fjernes og ikke kun afhjælpes, når problemet løses ved hjælp af fælles regler. Foranstaltninger på EU-plan vil have en klar merværdi. For eksempel vil en sammenlægning af koncernmedlemmers beskatningsgrundlag i en enkelt pulje kombineret med en enkel metode til fordeling af overskud inden for koncernen udgøre en metode til fastsættelse af koncerners skatteforpligtelser på en mere objektiv og mindre bekostelig måde. Medlemslandene kan imidlertid ikke anvende denne metode effektivt på egen hånd, fordi risikoen for dobbeltbeskatning og tvister fortsat ville bestå, hvis metoden til overskudsfordeling ikke er ensartet for hele koncernen, og koncernens allokerbare beskatningsgrundlag ikke beregnes i overensstemmelse med et enkelt regelsæt. Fælles materielle regler kan også forvaltes ved hjælp af en fælles ramme, som vil have endelige fordele for selskaber og skattemyndigheder i Unionen. I stedet for at indgive oplysninger i hvert medlemsland kan en one-stop-shop gøre det muligt for koncerner at opfylde kravene gennem en enkelt enhed. For skattemyndighederne, som i øjeblikket ansætter de samme grænseoverskridende virksomheder separat, men hver især kun med deres egne ressourcer, vil det give mulighed for at udnytte disse ressourcer i fællesskab på en mere effektiv og målrettet måde. Desuden kan grænseoverskridende spørgsmål kræve enighed mellem forskellige medlemslande og ofte føre til langvarige tvister eller procedurer. En fælles administrativ ramme vil således også gøre det muligt for selskaber i Unionen at opnå en vis grad af sikkerhed på et tidligt tidspunkt på visse områder. Dette initiativ er derfor i overensstemmelse med nærhedsprincippet, jf. artikel 5, stk. 3, i TEUF, i betragtning af at målene ikke i tilstrækkelig grad kan nås af medlemslandene, og at en fælles tilgang for alle medlemslande vil have størst chance for at nå de tilsigtede mål.

Proportionalitetsprincippet

De påtænkte foranstaltninger går ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at opfylde deres formål, er de derfor i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Forslaget foreskriver ikke fuld harmonisering af selskabsbeskatningssystemerne, men fastsætter kun fælles regler for fastsættelse af den skattepligtige indkomst for (store) koncerner i Unionen. Dette er nødvendigt for at kunne nå initiativets mål, og reglerne er nøje begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt.

Skatteprocenten og håndhævelsespolitikkerne vil forblive i regi af medlemslandene. De foreslåede foranstaltninger vedrører kun beskatningsgrundlaget. Mere specifikt vil

forslaget kun indføre regler, hvor dette er nødvendigt for at gøre det muligt for selskaber i Unionen at beregne deres beskatningsgrundlag i hele Unionen på grundlag af et fælles regelsæt. Det betyder, at det nye BEFIT-beskatningsgrundlag primært vil være baseret på eksisterende finansielle regnskabsregler, som allerede er godkendt i henhold til EU-retten, dvs. enten medlemslandenes almindeligt anerkendte regnskabsprincipper eller de internationale regnskabsstandarder (IFRS). Forslaget harmoniserer ikke reglerne for beskatningsgrundlaget generelt, men kun hvor dette er nødvendigt, og det giver mulighed for yderligere justeringer efter fordeling af BEFIT-beskatningsgrundlaget under hensyntagen til nationale politiske behov.

For at sikre, at initiativet ikke går ud over, hvad der er nødvendigt, vil reglerne også være valgfrie for de fleste selskaber, som fortsat kan anvende de eksisterende regler i medlemslandene. Det obligatoriske anvendelsesområde er begrænset til Unionens undergruppe af store koncerner, der også er omfattet af søjle 2-direktivets anvendelsesområde, medmindre en stor koncern har hovedsæde uden for Unionen, men har begrænset aktivitet i det indre marked (væsentlighedstærskel). Denne målrettede tilgang anvendes for at sikre konsekvens og sammenhæng i Unionen, og fordi de fælles regler i henhold til dette direktiv navnlig vil være til gavn for disse selskaber. De har derfor størst sandsynlighed for at have en stærk grænseoverskridende tilstedeværelse, og de nye regler er så tæt som muligt på linje med tilgangen med to søjler.

Anvendelse af BEFIT-reglerne på en ensartet måde på disse koncerner vil sikre sammenhæng med søjle 2-direktivet. Det vil gøre det muligt at udnytte samspillet og holde gennemførelsesomkostningerne på et minimum. Både BEFIT-beskatningsgrundlaget og søjle 2-minimumsskattesatsen vil blive behandlet på samme niveau, dvs. på koncernniveau på EU-plan. Processerne kan også tilpasses hinanden. Fx anvender de begge regnskabet som udgangspunkt, og selskaberne skal anvende de EU-dækkende skattejusteringer for begge. Dette er derfor et rimeligt skridt fremad med hensyn til at forenkle vores skatteregler og øge skattesikkerheden i Unionen.

Indførelse af en ny selskabsskatteramme i Unionen vil indebære nogle indledende tilpasningsomkostninger og administrative byrder. Disse omkostninger skønnes imidlertid at blive opvejet af besparelser i efterlevelselsesomkostningerne samt forenklede administrative procedurer og på lang sigt en forbedret ressourceallokering fra selskabernes og skatteforvaltningernes side.

Dette initiativ er følgelig også i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. artikel 5, stk. 3, i TEUF, da dets indhold og form ikke går ud over, hvad der er nødvendigt og står i rimeligt forhold til de tilsigtede mål.«

Såfremt der skal indføres en fælles ramme for indkomstbeskatningen af multinationale koncernerne, hvor der er mulighed for grænseoverskridende underskudsoverførsel og one-stop administration for koncerner, vil det være nødvendigt med fælles EU-regler. Regeringen er derfor enig i, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.

6. Gældende dansk ret

De danske skatteregler afviger betydeligt fra Kommissionens forslag. Reglerne for det danske selskabsskattegrundlag gennemgås i det følgende og sammenholdes med de foreslåede regler i BEFIT-forslaget.

Udgangspunktet for indkomstopgørelsen

Det danske selskabsskattegrundlag er baseret på en selvstændig opgørelse af indkomsten med udgangspunkt i statsskattelovens §§ 4-6. Dette medfører, at alle indtægter som udgangspunkt er skattepligtige, og driftsomkostninger er fradragsberettigede.

Udgifter til etablering af en virksomhed og udgifter til udvidelse af en eksisterende virksomhed er derimod som udgangspunkt ikke fradragsberettigede. Der gives dog fradrag for visse etableringsudgifter (forsknings- og udviklingsomkostninger efter ligningslovens § 8 B og lønomkostninger efter ligningslovens § 8 N).

Dette er anderledes end BEFIT-forslaget, hvor indkomsten vil skulle baseres på den regnskabsmæssige nettoindkomst før eliminering af koncerninterne transaktioner, som det enkelte selskab skal opgøre med henblik på det konsoliderede koncernregnskab. Udgifter, der er opstået som led i selskabets direkte erhvervsinteresse, vil kunne fradrages. Dette udgiftsbegreb vil være bredere end det danske driftsomkostningsbegreb, da det fx vil omfatte omkostninger til etablering af virksomheden.

Fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger

I Danmark gives der efter ligningslovens § 8 B fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger med 108 pct. (forøges til 110 pct. fra og med 2026). I BEFIT-forslaget er der ikke adgang til at få fradrag for mere end udgifterne til forskning og udvikling i det foreløbige skatteresultat for den enkelte koncernenhed, men sådanne overnormale fradrag vil kunne opretholdes i det tildelte beskatningsgrundlag.

Afskrivningsregler

Reglerne om afskrivninger fremgår af afskrivningsloven. Afskrivningsreglerne afhænger af aktivet, der afskrives:

- Driftsmidler, der kan straksafskrives. Dette omfatter bl.a. driftsmidler med en levetid, der ikke overstiger tre år, og driftsmidler, hvor anskaffelsessummen er 32.000 kr. (2023-niveau) eller derunder.
- Driftsmidler og skibe, som afskrives på samlede saldi for den enkelte virksomhed. Hver virksomhed kan have tre forskellige saldi. Den første saldo omfatter alm. driftsmidler og skibe, der kan afskrives med 25 pct. af saldoværdien. Den anden saldo omfatter bl.a. luftfartøjer, rullende jernbanemateriel, borerigge og diverse faste anlæg, der kan afskrives med 15 pct. af saldoværdien. Den tredje saldo omfatter infrastruktur anlæg, der kan afskrives med 7 pct. af saldoværdien.
- Bygninger mv., som afskrives enkeltvis med som udgangspunkt indtil 3 pct. årligt af anskaffelsessummen. Der kan ikke afskrives på fx kontorbygninger.
- Erhvervede immaterielle aktiver, som kan afskrives med indtil 1/7 årligt, med mindre beskyttelsesperioden efter den relevante lovgivning er mindre end 7 år.

Erhvervede patentrettigheder og knowhow samt licens- og brugsrettigheder i tilknytning hertil kan dog afskrives fuldt ud i det år, hvor udgifterne afholdes.

Grundlæggende minder afskrivningsreglerne i forslaget om de danske regler. Der er dog enkelte væsentlige forskelle, som overordnet set medfører, at afskrivningsreglerne i BEFIT-forslaget må vurderes som værende mindre restriktive end de gældende danske regler, idet de dog indeholder en stramning i forhold til erhvervede patentrettigheder og knowhow:

- Grænsen for straksafskrivninger er lidt højere efter BEFIT-forslaget (5.000 euro, dvs. ca. 37.500 kr.) end efter de danske regler (32.000 kr. (2023-niveau)). Til gengæld reguleres den danske grænse årligt efter personskattelovens § 20.
- Kontorbygninger kan ikke afskrives efter de danske regler, mens de efter BEFIT-forslaget skal afskrives over 28 år.
- Erhvervede immaterielle aktiver afskrives efter de danske regler som udgangspunkt over 7 år, idet patentrettigheder og knowhow dog kan straksafskrives, mens de efter BEFIT-forslaget som udgangspunkt afskrives over den periode, hvori de nyder retlig beskyttelse, eller, såfremt denne periode ikke kan bestemmes, 5 år.
- Efter danske regler foretages der saldoafskrivninger på driftsmidler, mens driftsmidler efter BEFIT-forslaget skal afskrives over aktivernes levetid på samme måde, som de afskrives regnskabsmæssigt.
- Efter de danske regler er det frivilligt, om der foretages afskrivninger. Efter BEFIT-forslaget er afskrivninger obligatoriske.

Beskatning af avance og udbytte på porteføljeaktier

Avancer og udbytter på noterede aktier er efter danske regler altid skattepligtige, jf. aktieavancebeskatningslovens § 6 og selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2. Selskaber er derimod skattefrie af avancer på unoterede porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 C, mens alene 70 pct. af udbytterne medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 2.

Efter BEFIT-forslaget er alle avancer og udbytter på porteføljeaktier skattepligtige, uanset om der er tale om noterede eller unoterede aktier. BEFIT-forslaget vil på dette punkt være en stramning for unoterede aktier i forhold til gældende danske regler.

Beskatning af avance og udbytte på datterselskabsaktier

Efter aktieavancebeskatningslovens § 4 A og selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, er selskaber skattefrie af avancer og udbytter på datterselskabsaktier, dvs. aktiebesiddelse, hvor moderselskabet ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Det er en betingelse, at datterselskabet er et dansk selskabsbeskattet selskab eller et tilsvarende udenlandsk selskab, der er selskabsskattepligtigt uden fritagelse i hjemlandet, og hjemlandet skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder.

Selskaber er også skattefrie af udbytter og avancer på koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B og selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, dvs. aktiebesiddelser i selskaber, der indgår i den samme koncern efter reglerne om sambeskatning, se nedenfor.

Efter BEFIT nedsættes indkomsten i form af udbytter og avancer med 95 pct., når et moderselskab på udlodnings-/afhændelsestidspunktet har haft ejerandelen i mere end et år, og ejerandelen giver ret til mere end 10 pct. af overskuddet, kapitalen, reserverne eller stemmerettighederne.

Underskud

Efter selskabsskattelovens § 12 er der uendelig fremførsel af underskud. Fremført underskud skal som udgangspunkt modregnes i selskabets overskud i efterfølgende indkomstår. Efter bestemmelsen kan underskud fra tidligere indkomstår fradrages fuldt ud i et efterfølgende indkomstår, når underskuddet ikke overstiger et grundbeløb på 9.135.000 kr. (2023-niveau). Resterende underskud kan alene fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet.

I BEFIT-forslaget er der ligeledes uendelig fremførsel af underskud, men der er ingen beløbsgrænser for anvendelsen. BEFIT vil således være mere lempelig end de gældende danske regler.

National og international sambeskatning

Efter selskabsskattelovens § 31 sambeskattes danske koncernselskaber og udenlandske koncernselskabers faste driftssteder beliggende i Danmark. Selskaber anses for at være koncernselskaber, når et selskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse (dvs. som udgangspunkt flertallet af stemmerne) i det andet selskab. Sambeskatningen medfører, at overskudsgivende koncernselskaber kan modregne evt. underskud, der er opstået i andre koncernselskaber. Efter selskabsskattelovens § 31 A kan koncernen endvidere vælge international sambeskatning, hvorved det også sker sambeskatning med alle koncernens udenlandske selskaber. Den internationale sambeskatning vil omfatte udenlandske selskaber inden for og uden for EU.

Efter de danske sambeskatningsregler er der tale om en sammenlægning af resultaterne i de enkelte selskaber. De enkelte selskaber opgør således deres indkomster selvstændigt og beskattes af deres indkomst (evt. efter anvendelse af underskud opstået i andre selskaber). Armslængdeprincippet finder anvendelse på transaktioner mellem de sambeskattede selskaber. Underskud fremføres i det enkelte selskab.

De overskudsgivende selskaber, der udnytter underskud opstået i danske selskaber og faste driftssteder i Danmark, betaler de underskudsgivende selskaber og faste driftssteder for anvendelsen af underskuddet. Dette sker med henblik på at sikre de interesser, som minoritetsaktionærerne og kreditorerne i underskudsselskabet har i, at underskudsselskabet kompenseres i forbindelse med afgivelsen af det aktiv, som underskuddet udgør.

Efter BEFIT-forslaget sker der ligeledes en sammenlægning af BEFIT-koncernmedlemmernes skattepligtige indkomst, hvorved underskud i et selskab kan anvendes af andre selskaber i koncernen. Koncernen omfatter alle selskaber og faste driftssteder i EU, hvori det ultimative moderselskab direkte eller indirekte har mindst 75 pct. af ejerrettighederne

eller af rettighederne til overskuddet. Samlet set vil BEFIT-direktivet som følge af den grænseoverskridende underskudsoverførsel være en lempelse i forhold til danske regler, selvom direktivet på enkelte punkter indeholder skærpedelser.

Kulbrinteindkomst

Kulbrinteskatteoven indeholder særlige regler om opgørelsen og ansættelsen af den skattepligtige selskabsskatteindkomst og kulbrinteskatteindkomst i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter og dertil knyttet virksomhed i Nordsøen. Disse særlige indkomstopgørelser foretages efter skattelovgivningens almindelige regler med visse ændringer, der følger af kulbrinteskatteoven.

Der er ingen særlige kulbrinteindkomstregler i BEFIT-forslaget svarende til reglerne i kulbrinteskatteoven. Selskabsskatteindkomsten vil derfor skulle opgøres efter de almindelige regler i BEFIT-forslaget. BEFIT-forslaget indeholder dog en bestemmelse, hvorefter medlemslandene efter fordelingen af beskatningsgrundlaget kan forhøje eller nedsætte den del af beskatningsgrundlaget, der er fordelt til beskatning i det enkelte medlemsland. Ifm. det videre arbejde vil det skulle afklares, hvad denne adgang for medlemslandene betyder ift. muligheden for at opretholde reglerne i kulbrinteskatteoven.

Der findes derimod en bestemmelse, hvorefter indkomst fra udvinding af fx olie og naturgas ikke skal fordeles mellem landene, men skal beskattes der, hvor udvindingen foretages. Indkomsten fra kulbrinteaktiviteten i den danske del af Nordsøen vil derfor fortsat skulle fordeles til beskatning i Danmark.

Der gælder i dag en særlig selskabsskattesats for kulbrinteindkomst. Det antages, at der stadig kan fastsættes en særlig skattesats for kulbrinteindkomst, idet direktivet overlader det til medlemslandene at fastsætte selskabsskattesatsen.

Den forhøjede indkomstskat for finansielle selskaber

Efter selskabsskatteovens § 17 A gælder der en særlig forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber, hvor den samlede opgjorte årsindkomst skal multipliceres med 26/22. Dette gælder, uanset om årsindkomsten er positiv eller negativ. Det antages, at der stadig kan fastsættes en særlig forhøjet selskabsskat for finansielle selskaber, idet direktivet overlader det til medlemslandene at fastsætte selskabsskattesatsen.

Tonnageskat

I Danmark gælder en særlig tonnageskatteordning for visse rederiaktiviteter. Dette fremgår af tonnageskatteoven. Tonnageskatteordningen medfører, at den skattepligtige indkomst kan opgøres på grundlag af det enkelte skibs nettotonnage.

Indkomst fra aktiviteter, der er omfattet af en tonnageskatteordning, medtages ikke i BEFIT.

Andelsbeskatning

Der gælder særlige indkomstskatteregler for kooperative foreninger, som fx andelsforeninger/-selskaber, dvs. foreninger, hvis formål er at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som afdagere, leverandører eller på anden lignende måde, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Andelsselskaber kan være indkøbsforeninger, produktions- og salgsforeninger og blandede foreninger. Andelsselskaber er skattemæssigt omfattet af den såkaldte kooperationsbeskatning, hvor den skattepligtige indkomst opgøres som en procentdel af andelsselskabets formue ved indkomstårets udgang, jf. selskabsskattelovens §§ 14-16.

BEFIT-forslaget omfatter alene de danske selskaber, der er aktieselskaber eller anpartsselskaber samt andre selskaber, der er skattepligtige i henhold til selskabsskatteloven, for så vidt som deres skattepligtige indkomst bliver beregnet og beskattet efter de almindelige skatteregler, der gælder for ”aktieselskaber”. Andelsselskaber, der er omfattet af den særlige kooperationsbeskatning, vil derfor ikke være omfattet af direktivforslaget.

Værnsregler

Ligningslovens § 3 indeholder en generel omgåelsesklausul, der medfører, at der skal ses bort fra ikke reelle arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller har som et af hovedformålene at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten med skatteretten.

De danske selskabsskatteregler indeholder også en række specifikke værnsregler. Der er fx regler om beskatning ved flytning af aktiver i selskabsskattelovens §§ 4 A og 8 (exitbeskatning), CFC-beskatning i selskabsskattelovens § 32, rentefradragsbegrænsning i selskabsskattelovens §§ 11, 11 B og 11 C og regler mod dobbeltfradrag og forskellige kvalifikationer (hybride mismatches) i selskabsskattelovens §§ 2 C, 8 C, 8 D og 8 E.

Det eksisterende skatteundgåelsesdirektiv indeholder lignende værnsregler. Vedtages BEFIT, vil de værnsregler, der fremgår af skatteundgåelsesdirektivet, finde anvendelse. Skatteundgåelsesdirektivet er et minimumsdirektiv. Medlemslandene skal derfor som minimum have værnsregler svarende til værnsreglerne i direktivet.

Den generelle omgåelsesklausul, exitbeskatningsreglerne og reglerne mod dobbeltfradrag og forskellige kvalifikationer (hybride mismatches) er implementeringer af skatteundgåelsesdirektivets regler, hvorfor de i store træk svarer til direktivets regler. Reglerne vil derfor overordnet set være de samme efter en vedtagelse af BEFIT-forslaget.

Skatteundgåelsesdirektivet indeholder en CFC-beskatningsregel, hvorefter der skal ske beskatning af mobile indkomster i lavt beskattede datterselskaber (CFC-beskatning). Reglens anvendelse er imidlertid stærkt begrænset i forhold til datterselskaber og faste driftsteder inden for EU/EØS. Den danske CFC-beskatning finder derimod anvendelse uden begrænsninger, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller det faste driftssted er

beliggende. Den danske regel finder således også anvendelse i forhold til danske moderselskaber med datterselskaber og faste driftssteder i EU-lande.

Den danske selskabslovgivning indeholder tre rentefradragsbegrænsningsregler. Den ene regel findes i selskabsskattelovens § 11 C og er en implementering af den rentefradragsbegrænsningsregel, der fremgår af skatteundgåelsesdirektivet. Reglen medfører, at koncerner som udgangspunkt alene kan fradrage nettofinansieringsudgifter, der svarer til 30 pct. af koncernens danske indkomst før renter, skatter og afskrivninger (EBITDA-reglen). Danmark vil ved en vedtagelse af BEFIT fortsat være forpligtet til at have denne regel.

Den anden regel findes i selskabsskattelovens § 11 B. Den sikrer, at der kun opnås rentefradrag, i det omfang renteudgifterne vedrører virksomhedens skattepligtige aktivitet. Der kan derfor maksimalt indrømmes fradrag for renter af gæld svarende til investeringer vedrørende virksomheden, der ikke allerede er trukket fra i virksomhedens overskud, og som derfor skal finansieres ved enten låntagning eller indskud af egenkapital (dvs. den skattemæssige værdi af aktiverne). BEFIT-forslaget indeholder ikke en tilsvarende rentefradragsbegrænsningsregel.

Den tredje regel findes i selskabsskattelovens § 11. Dette er reglen om tynd kapitalisering, som er en udmøntning af armslængdeprincippet på koncernintern lånefinansiering. BEFIT-forslaget indeholder ikke en tilsvarende rentefradragsbegrænsningsregel.

Samlet set vil de værnsregler, der vil eksistere ved en vedtagelse af BEFIT, ikke kunne sikre, at det nuværende danske selskabsskattegrundlag kan opretholdes. BEFIT-forslaget indeholder dog en bestemmelse, hvorefter medlemslandene efter fordelingen af beskatningsgrundlaget kan forhøje eller nedsætte den del af beskatningsgrundlaget, der er fordelt til beskatning i det enkelte medlemsland. Det er uklart, hvorvidt denne adgang til at justere det tildelte beskatningsgrundlag vil give mulighed for at fastholde de eksisterende danske værnsregler, der ikke er en del af BEFIT-forslaget, således at det nuværende danske selskabsskattegrundlag vil kunne opretholdes. Dette vil skulle afklares ifm. det videre arbejde.

Transfer pricing

Ligningslovens § 2 indeholder transfer pricing-regler, der følger OECD's transfer pricing-retningslinjer. Heraf følger, at såkaldte kontrollerede transaktioner skal ske til priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet). Det betyder fx, at hvis ét selskab udfører funktioner for et koncernforbundet selskab, skal der ske en afregning for den udførte funktion på markedsvilkår. Reglerne om transfer pricing sikrer dermed, at priser og vilkår ikke kan manipuleres, så der sker en flytning af overskud og indkomst til lavskattelande.

BEFIT-forslaget indeholder ingen transfer pricing-regler. Dette skyldes, at Kommissionen samtidigt med dette direktivforslag har fremsat et direktivforslag om transfer pricing, som vil skulle finde anvendelse sammen med BEFIT-reglerne, herunder på

koncerninterne transaktioner inden for BEFIT-koncerner. Efter transfer pricing-direktivforslaget skal reglerne ligeledes følge OECD's transfer pricing-retningslinjer

A conto skat

Det danske selskabsskattesystem er baseret på a-contobetaling i løbet af indkomståret. BEFIT synes umiddelbart at forudsætte en efterfølgende skattebetaling.

Administration og procedure

Det er Skatteforvaltningen, som i dag er skattemyndighed for alle skattepligtige danske selskaber og udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark. Skatteforvaltningens afgørelser kan indbringes for Landsskatteretten – og efterfølgende for de danske domstole. Hvis Skatteministeriet er uenig i Landsskatterettens afgørelser eller domstolens domme, kan Skatteministeriet indbringe eller anke sagerne til en højere dansk instans.

BEFIT medfører, at den primære skattemyndighed vil være den myndighed, hvor EU-moderselskabet er hjemmehørende, hvor medlemslandene vil skulle samarbejde ved etablering af de såkaldte BEFIT-teams. Klager vedr. koncernoplysningskemaet vil skulle afgøres i det EU-land, hvor EU-moderselskabet er hjemmehørende.

7. Konsekvenser

Lovgivningsmæssige konsekvenser

En vedtagelse af forslaget vil medføre behov for væsentlige ændringer af den danske selskabsskatte Lovgivning. Dette gælder meget store dele af selskabsskatte Loven samt væsentlige dele af fx afskrivningsloven, aktieavancebeskatningsloven, kulbrinteskatte Loven og ligningsloven.

Herudover kan ændringerne som følge af BEFIT medføre betydelige afledte ændringer af den øvrige indkomstbeskatning. Dette gælder fx aktieavancebeskatningen af personer, fondsbeskatningen og beskatningen af personligt drevne virksomheder.

Vurderingen af de lovgivningsmæssige konsekvenser forudsætter en omfattende analyse, der ikke er foretaget på nuværende tidspunkt.

Statsfinansielle konsekvenser

Forslaget skønnes på det foreløbige grundlag at have negative statsfinansielle konsekvenser, herunder væsentlige administrative konsekvenser.

Selskabsskattebasen i BEFIT vurderes at være smallere end den nuværende danske. Det skyldes bl.a., at udgifter til etablering er fradragsberettigede, mindre restriktive afskrivningsregler, ingen regler for begrænsning af underskud og herudover mulighed for at udligne på tværs af lande, mindre restriktive værneregler (herunder CFC- og rentebegrænsningsregler). Øget beskatning af selskabernes indtægter fra unoterede porteføljeaktier vil isoleret set trække i retning af et større grundlag. Samlet vurderes det ikke, at den nuværende selskabsskattebase kan opretholdes med BEFIT-regler. Underskudsudligning på tværs af lande bevirker, at underskud for koncerner kan udnyttes hurtigere og mere fuldt

ud, hvilket bidrager til omfordeling af provenuer mellem de berørte lande, men samlet set et mindreprovenu pga. mere fuld udnyttelse.

Omfordelingsmekanismen af beskatningsgrundlag på historiske værdier betyder mindre udsving i landes selskabsskattegrundlag, og at afvigelser fra gennemsnittet i enkelte år i enkelte lande udlignes delvist på tværs af deltagende lande. Herudover kan der ved omfordelingsmekanismen være spekulationsmuligheder ved, at koncernen overfører koncernens mobile aktiviteter til EU-medlemslande med de laveste selskabsskattesatser, jf. nedenfor.

De økonomiske konsekvenser vil skulle kvantificeres nærmere ifm. det videre arbejde.

Det vurderes med betydelig usikkerhed, at implementeringen af direktivforslaget vil medføre væsentlige administrative omkostninger for Skatteforvaltningen, som ikke kan kvantificeres på nuværende tidspunkt. Omkostningerne vedrører primært kontrol og sagsbehandling i Skattestyrelsen og derudover systemudvikling i Udviklings- og Forenklingsstyrelsen. Det følger af Budgetvejledningen, at udgifter som følge af EU-retsakter, der medfører statslige merudgifter, skal afholdes inden for eksisterende bevillinger.

Det vurderes, at omkring 75 danske koncerner, hvor moderselskabet er dansk, vil være obligatorisk omfattet af ordningen. Det kan dog på nuværende tidspunkt ikke estimeres, hvor mange koncerner under tærsklen der yderligere forventes at tilslutte sig ordningen frivilligt. Kontrolopgaven forbundet med den enkelte sag vil være omfattende, da der er tale om store koncerner, der skal kontrolleres ud fra forskellige regelsæt til opgørelse af den skattepligtige indkomst. Endvidere kompliceres opgaven af, at der vil behov for kommunikation med udenlandske myndigheder, hvilket vil være meget tidskrævende. Endvidere vil der være administrative merudgifter i Skattestyrelsen ifm. vejledning, håndtering af BEFIT-oplysningsskemaer og indkomstopgørelser, håndtering af regler om transfer pricing, administration af dataudveksling, deltagelse i BEFIT-teams mv.

Omkostningerne i Udviklings- og Forenklingsstyrelsen er baseret på en antagelse om, at der skal udvikles en digital indberetnings- og udvekslingsløsning. Direktivforslaget beskriver, at de indberettede data skal udveksles, men beskriver dog ikke direkte, at der skal udvikles en digital udvekslingsløsning, eller hvordan den evt. vil skulle fungere. Skatteministeriet antager, at der skal udvikles en udvekslingsløsning, og at denne vil indgå i forslaget ifm. videre konsolidering og forhandling.

Såfremt der skal udvikles en digital indberetnings- og udvekslingsløsning, skal løsningen være implementeret, så virksomhederne kan indberette skatteoplysninger senest den 1. august 2029, hvis direktivet skal implementeres rettidigt. Forslaget vil trække væsentlige veksler på Skatteforvaltningens it-udviklingskapacitet, hvorfor der er risiko for, at forslaget ikke vil kunne implementeres rettidigt. It-understøttelsen skal endvidere prioriteres sammen med andre højt prioriterede it-udviklingsopgaver i Skatteforvaltningen. Det bemærkes, at implementeringen af forslaget foreløbigt vurderes at tage ca. to år.

En fuld implementering af forslaget vil medføre en markant forøgelse af kompleksiteten i systemunderstøttelsen af et i forvejen komplekst regelsæt. Hel eller delvis systemmæssig implementering vil dermed øge risici for fejl i beregning og opkrævning af selskabsskat markant.

Det vurderes således, at forslaget potentielt vil medføre betydelige administrative merudgifter, og der er stor risiko for, at forslagets mulige positive konsekvenser, herunder evt. byrdelettelser for selskaberne, ikke vil stå mål med de merudgifter og negative konsekvenser for skatteopkrævningen, som forslaget i sin nuværende form forventes at medføre. Omkostningerne for Skatteforvaltningen vil skulle konsolideres nærmere ifm. det videre arbejde.

Erhvervsøkonomiske konsekvenser

BEFIT-forslaget vil medføre, at multinationale koncerner med aktiviteter i mange EU-lande fremadrettet vil kunne opgøre deres selskabsskattegrundlag efter en fælles ramme for opgørelsen af den skattepligtige indkomst for store koncerner. For de fleste koncerner vurderes omlægningen at føre til en lempeligere opgørelse af deres skattepligtige indkomst og dermed en lavere effektiv beskatning. Den lempeligere effektive beskatning vil isoleret set trække i retning af øgede investeringer, hvilket bl.a. vil styrke produktiviteten og virksomhedernes konkurrenceevne.

Det bemærkes dog, at en del af lempelsen består i mindre robuste værnsregler, hvilket vil gøre det lettere for koncerner at kanalisere overskud fra Danmark til lande med lempeligere beskatning (profit shifting). Dette betyder, at de positive dynamiske effekter bliver mindre pr. provenukrone ved indførelse af BEFIT end fx via en nedsættelse af selskabsskattesatsen i de nuværende danske selskabsskatteregler.

De erhvervsøkonomiske konsekvenser kan ikke kvantificeres på det foreliggende grundlag.

Erhvervsstyrelsen (Område for Bedre Regulering, OBR) vurderer, at direktivforslaget medfører administrative konsekvenser for dansk erhvervsliv.

De administrative konsekvenser består i, at det foreslås, at BEFIT skal erstatte den nuværende selskabsskattelov. De administrative konsekvenser består i forskellen mellem informationsforpligtelser under nuværende regler og omfanget af flere eller færre indberetningspligter som følge af BEFIT. Det er dog på nuværende tidspunkt uklart, hvordan de konkrete artikler i Kommissions forslag skal udmøntes, og hvorvidt der vil være tale om lettelse eller byrde i en dansk kontekst.

OBR vil foretage en nærmere vurdering af de administrative konsekvenser i forbindelse med en eventuel senere udmøntning af indholdet.

Samfundsøkonomiske konsekvenser

De elementer, der medvirker til lempeligere selskabsbeskatning, vil isoleret set tilskynde til flere investeringer og dermed en højere samfundsøkonomi. Især fjernelse af underskuds-begrænsningen og muligheden for udligning mellem lande vurderes at tilskynde til et samlet højere investeringsniveau. Spekulationsmuligheder ved omfordelingsmekanismen kan modsat føre til flytninger af aktiver mv., der kan føre til et tab for dansk erhvervsliv og samfundet. Ligeledes vil den del af lempelsen, der består i mindre robuste værneregler, og som gør det lettere for virksomheder at kanalisere overskud fra Danmark til lande med lempeligere beskatning, medvirke til et samfundsøkonomisk tab. De samlede samfundsøkonomiske konsekvenser forudsætter en omfattende analyse og vil også skulle kvantificeres nærmere ifm. det videre arbejde.

8. Høring

Direktivforslaget er i perioden fra den 4. december 2023 til og med den 9. januar 2024 sendt i høring hos følgende organisationer: 3F, Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, Bilfærgernes Rederiforening, Borger- og retssikkerhedschefen i Skatteforvaltningen, Brancheforeningen for Aktive Ejere i Danmark, CEPOS, Cevea, Danmarks Skibskredit, Dansk Aktionærforening, Dansk Ejendomsmæglerforening, Dansk Erhverv, Dansk Fjernvarme, Dansk Gartneri, Dansk Iværksætterforening, Dansk Metal, Dansk Offshore, Dansk Skovforening, Dansk Solcelleforening, Danske Advokater, Danske Havne, Danske Rederier, Dansk Vandværker, DANVA, Dataetisk Råd, Datatilsynet, Den Danske Fondsmæglerforening, DI, Digitaliseringsstyrelsen, EjendomDanmark, Energy Innovation Cluster, Erhvervsstyrelsen – Område for Bedre Regulering (OBR), Finans Danmark, Finans og Leasing, Foreningen Danske Revisorer, Foreningen for Platformøkonomi i Danmark, Foreningen til Søfartens Fremme, Forsikring & Pension, FSR – danske revisorer, Green Power Denmark, HORESTA, Ingeniørforeningen i Danmark, Investering Danmark, Justitia. Kapitalmarked Danmark, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Lokale Pengeinstitutter, Mellempøkeligt Samvirke, Nordsøfonden, Oxfam IBIS, SEGES Innovation P/S, Skatteankbeforvaltningen, SMVdanmark, SRF Skattefaglig Forening og Vindmølleindustrien.

Dansk Erhverv, Finans Danmark, FSR – danske revisorer, Landbrug & Fødevarer og Landsskatteretten har i forbindelse med høringen sendt bemærkninger. Høringssvarene er resumeret i det følgende. Det bemærkes dog, at særlig Landbrug & Fødevarers hørings-svar indeholder flere konkrete spørgsmål om fortolkning og forståelse af BEFIT-forslagets bestemmelser, som Skatteministeriet vil inddrage i det videre arbejde med forslaget.

Dansk Erhverv, Finans Danmark, FSR – danske revisorer og Landbrug & Fødevarer ser positivt på BEFIT-forslaget og dets sigte mod at forenkle og reducere administrative byrder for virksomheder med grænseoverskridende aktiviteter i EU. Med BEFIT-forslaget harmoniseres opgørelsen af skattebasen delvist på tværs af EU, idet virksomheder, der opererer i EU, skal forholde sig til 27 landes forskellige selskabsskattesystemer, og at det er en alvorlig hindring mod det indre markeds funktionalitet. Succeskriteriet for BEFIT-forslaget bør være en reel forenkling og reduktion af de administrative byrder, uden at der tilføjes yderligere lag af kompleksitet for virksomhederne.

Dansk Erhverv bemærker, at BEFIT-forslaget klogt lægger sig op ad flere af de eksisterende direktiver og vil fastholde muligheden for at drive national skattepolitik inden for den omfordelte del af skattegrundlaget. FSR – danske revisorer bemærker dog, at der af den grund ikke er tale om fuld harmonisering på selskabsskatteområdet, og at skatteregler med nationale skattepolitiske hensyn kan modvirke formålet med BEFIT-forslaget. Landbrug & Fødevarer bemærker, at BEFIT-forslaget er ukonkret med meget usikkerhed til følge, hvilket vil gøre det endnu mere vanskeligt at navigere i skatteregler på tværs af EU, end hvad der gælder i dag, og for at BEFIT-forslaget ikke skal blive en ekstra administrativ byrde, skal det lykkes at blive enige om et fælles regelsæt, hvor hvert enkelt medlemsland ikke samtidig kan køre videre med egne skatteregler.

Dansk Erhverv bemærker, at BEFIT-forslaget har en tæt sammenhæng til arbejdet i OECD, som bl.a. er implementeret med minimumsbeskatningsloven, hvilket viser en helhedsorienteret tilgang til en effektiv og sammenhængende beskatning på tværs af grænserne i EU. Dansk Erhverv, FSR – danske revisorer og Landbrug & Fødevarer bemærker dog alle, at BEFIT-forslaget ikke er uden udfordringer ift. minimumsbeskatningsloven, hvilket kan have både økonomiske og administrative konsekvenser for virksomhederne.

Dansk Erhverv er tilfredse med, at det bliver obligatorisk for store koncerner med en omsætning på mere end 750 mio. EUR, mens det er valgfrit for mindre koncerner, så disse også kan drage fordel af de administrative lettelser og omkostningsbesparelser ved BEFIT-forslaget. Landbrug & Fødevarer opfordrer til, at andelsselskaber omfattes af BEFIT-forslaget på lige vilkår med aktie- og andelsselskaber, da det ellers vil stille andelsselskaber i en administrativt dårligere situation.

Dansk Erhverv fremhæver, at BEFIT-forslaget indeholder en dårligere afskrivningsprofil for immaterielle rettigheder, hvilket kan have negative konsekvenser for danske virksomheders evne til at konkurrere, især når det kommer til at tiltrække investeringer og opkøbe virksomheder. Afskrivningsprofilen for immaterielle rettigheder og dets potentielle konsekvenser for danske og europæiske virksomheders konkurrencedygtighed bør derfor overvejes generelt. Implementering af BEFIT-forslaget bør følges op med forbedrede beskatningsregler, så Danmark ikke mister konkurrencefordele på skatteområdet i forhold til andre lande, da dette bl.a. kan gå udover fremtidige investeringer. En balance mellem ønsket om harmonisering af skattegrundlaget og sikringen af danske virksomheders internationale konkurrenceevne er afgørende at bevare.

FSR - danske revisorer og Landbrug & Fødevarer bemærker, at risikovurderingsværktøjet ("trafiklyssystemet") med benchmarks i forhold til at sikre overholdelse af transfer pricing-reglerne om priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet), er for enkelt og uklart på flere punkter. Det tager ikke hensyn til udvikling i lokale markeder, lokal anvendelse af ny IP mv. og kan sammen med det forhold, at skattemyndighederne skal nå til enighed om indkomstopgørelse og fordeling, føre til tunge og uigennemsigtige processer for virksomhederne. Et mere fleksibelt og nuanceret trafiklyssystem bør overvejes for at skabe mere klarhed omkring reglerne herom.

Landsskatteretten bemærker, at der i BEFIT-forslaget er uklarhed i relation til, hvordan klagemyndighederne i Danmark – ikke mindst Landsskatteretten – skal rubriceres i forhold til enten administrativ eller juridisk prøvelse. Dette bør præciseres i direktivet for at sikre ensartet tilgang på tværs af EU-landene. Derudover er klage- og indbringelsesfristerne under BEFIT-forslaget kortere end de tilsvarende gældende danske, og det bør afklares, om der er tale om en harmonisering af fristerne eller blot er tale om minimumsfrister.

Landsskatteretten henleder også opmærksomheden på referencen til ”Kompetent Myndighed” i BEFIT-forslaget, idet dette i en dansk kontekst har afgørende betydning i forhold til klage- og prøvelsesadgang. Det synes ifølge Landsskatteretten ikke at være hensigtsmæssigt eller tilsigtet, hvis der ikke skulle være mulighed for prøvelse af BEFIT-ansættelse ved klagemyndighederne i Danmark.

Landbrug & Fødevarer bemærker, at fristen for at indsende BEFIT-oplysningsskema er fire måneder, hvilket er kortere end den gældende frist på seks måneder i Danmark, og væsentligt kortere end i andre EU-lande, hvor den kan være op til et år. Fristen bør som minimum være seks måneder.

FSR – danske revisorer bemærker, at implementeringen af BEFIT-forslaget bør udskydes, så EU-landene har større erfaring med implementeringen af arbejdet fra OECD med spor 1 og 2 (sidstnævnte er implementeret med minimumsbeskatningsloven), særligt når udfaldet af spor 1 ikke kendes, og at det langt fra er alle lande, som har implementeret spor 2. Set i lyset af erfaringerne fra implementeringen af minimumsbeskatningsloven, som af fødte massiv kritik ift. kompleksitet, dataomfang og administrative byrder, bør de administrative byrder konkretiseres nærmere. Landbrug & Fødevarer bemærker, at der for dem at se er flere steder i den danske skattelovgivning, hvor det er usikkert eller uklart, om BEFIT-forslaget direkte ændrer herpå, eller om ændringer vil være nødvendige som en følge af BEFIT-forslaget.

9. Generelle forventninger til andre landes holdninger

Det var ikke muligt at opnå enighed om Kommissionens oprindelige CCCTB-forslag fra 2011 eller de to forslag i 2016 om en fælles selskabsskattebase (CCTB) og en konsolideret base (CCCTB). Det må forventes fortsat at være vanskeligt at opnå enighed om et fælles selskabsskattesystem i form af forslaget til direktiv om Erhverv i Europa: en ramme for indkomstbeskatning (BEFIT).

10. Regeringens foreløbige generelle holdning

Regeringen er skeptisk over for BEFIT-forslaget i dets nuværende udformning. Dette skyldes, at forslaget indeholder elementer, der giver anledning til betydelig bekymring.

For det første vurderes den midlertidige fordelingsnøgle at være sårbar over for skatteplanlægning. Fordelingsnøglen medfører, at beskatningsretten til koncernens samlede

indkomst fordeles på baggrund af det enkelte koncernselskabs andel af koncernens samlede skattepligtige indkomst i de tre forudgående indkomstår.

Der ses ikke at være noget reelt værn i BEFIT-forslaget eller skatteundgåelsesdirektivet mod, at koncernen overfører koncernens mobile aktivitet, inklusive formue og (mobile) aktiver, til EU-medlemslande med de laveste selskabsskattesatser. Sådanne overførsler vil medføre, at den fremtidige fordeling til disse lande bliver forøget, og at fordelingen til mellem- og højskattelands som Danmark modsvarende bliver mindsket. I det gældende regelsæt hindres sådan skatteplanlægning af de danske CFC-beskatningsregler, hvorefter moderselskabet i givet fald beskattes af de mobile indkomster i datterselskaber, uanset hvor datterselskaberne er hjemmehørende.

Der vil i øvrigt ikke være nogen garanti for, at der senere kan opnås enighed om en endelig fordelingsmekanisme. Der er derfor risiko for, at den foreløbige fordelingsnøgle kommer til at eksistere længe efter en vedtagelse af BEFIT-forslaget.

For det andet vil BEFIT-skattebasen være smallere end den nuværende danske selskabsskattebase. Danmark har i dag en relativt bred selskabsskattebase sammenlignet med de fleste andre EU-lande. Regeringen finder, at en relativt bred base kombineret med relativt lave skattesatser er en mere effektiv måde at skabe et givet provenu end en smal base med tilsvarende højere skattesatser. Udviklingen i Danmark er i de seneste mange år gået i retning af en bredere selskabsskattebase og lavere skattesatser. BEFIT-forslagets relativt smallere base vil medføre et provenutab for Danmark. Det er et centralt hensyn for Danmark, at forslaget ikke fører til et betydeligt mindreprovenu.

For det tredje vil BEFIT-forslaget kunne øge risikoen for skatteundgåelse. Værnsreglerne i BEFIT vil svare til de værnsregler, der følger af skatteundgåelsesdirektivet. BEFIT-forslaget vurderes derfor ikke i sig selv at bidrage til bekæmpelsen af skatteundgåelse. En vedtagelse af forslaget vil tværtimod umiddelbart medføre, at Danmark ikke vil kunne opretholde de nuværende værnsregler mod aggressiv skatteplanlægning. I det videre arbejde vil det dog skulle afklares, i hvilket omfang det vil være muligt at opretholde de eksisterende værnsregler via bestemmelsen om, at medlemslandene ud fra skattepolitiske hensyn kan forhøje det tildelte beskatningsgrundlag. Det er vigtigt for Danmark, at forslaget bidrager til bekæmpelse af skatteundgåelse og ikke øger risikoen for skatteundgåelse. Danmark vil derfor have fokus rettet imod, at en fælles selskabsskattebase bliver så robust, at mulighederne for uønsket skatteplanlægning minimeres. Dertil kommer, at lukning af skattehuller inden for BEFIT-forslagets anvendelsesområde vil skulle ske via direktivforslag fra EU-Kommissionen, hvilket vil begrænse Danmarks mulighed for egenhændigt, hurtigt og effektivt at lukke skattehuller.

For det fjerde er BEFIT-forslaget ikke koordineret med reglerne i minimumsbeskatningsdirektivet, som Danmark har implementeret i minimumsbeskatningsloven, som blev vedtaget 7. december 2023. Grænseoverskridende anvendelse af underskud vil fx kunne udløse ekstraskat efter minimumsbeskatningsloven, idet skattebetalingen i det medlemsland, hvor underskuddet anvendes, vil blive mindsket, hvorimod den kvalificerede indkomst

efter minimumsbeskatningsloven ikke mindskes. Dermed mindskes den effektive selskabsskattesats i det land, hvor underskuddet anvendes. Dette kan medføre, at den effektive selskabsskattesats bliver mindre end 15 pct, hvorved der kan udløses ekstraskat efter minimumsbeskatningsloven. Det vil være centralt, at der skabes sammenhæng mellem BEFIT-forslaget og minimumsbeskatningsreglerne.

Endelig vil BEFIT-forslaget med betydelig usikkerhed medføre betydelige administrative omkostninger for Skatteforvaltningen. Det store træk på udviklingskapaciteten, såfremt der skal udvikles en udvekslingsløsning, medfører risiko for, at direktivet ikke kan implementeres rettidigt. Endvidere vil navnlig den frivillige ordning medføre markante udgifter i Skattestyrelsen til kontrol og sagsbehandling. Derudover vil det medføre øget risiko for fejl i opkrævning og beregning af selskabsskat, da regelsættet vil blive kompliceret yderligere. Der vurderes, at der vil være stor risiko for, at de betydelige administrative konsekvenser ikke vil stå mål med den mulige positive virkning for bl.a. erhvervslivet.

Den mulige positive virkning for erhvervslivet vil først og fremmest bestå i, at BEFIT-forslaget vil muliggøre grænseoverskridende overførsel af underskud mellem BEFIT-koncernmedlemmer inden for EU. Forslaget kan også medføre administrative lettelser for koncernerne og selskaberne.

Desuden vil visse dobbeltbeskatningssituationer formentlig kunne undgås som følge af harmoniseringen, idet medlemslandene som udgangspunkt får en fælles ramme for opgørelsen af den skattepligtige indkomst for store koncerner, der skal anvende reglerne, og for koncerner og selskaber, der vælger at anvende reglerne.

Der er således enkelte positive elementer i BEFIT-forslaget. De positive elementer er dog mindsket i forhold til CCCTB-forslaget fra 2016, hvor der fx ikke ville være behov for transfer pricing-regler internt i CCCTB-koncernen.

11. Tidligere forelæggelse for Folketingets Europaudvalg

Sagen har ikke tidligere været forelagt for Folketingets Europaudvalg.