

Misbruger EU-medlemsstater deres skattekontrol til at forvride konkurrencen i
det indre marked? Et studie om ulovlig Statsstøtte baseret på Dansk
skattekontrol.

*Do EU Member states misuse their tax sovereignty to distort competition in the internal market? A
study of illegal state aid based on Danish Tax Governance.*

Kandidatspeciale - cand.merc.(jur) – Copenhagen Business School

2. august 2021



Simon Gaál: 111267

Sebastian Simmering: 110311

Vejledere: Yvette Lind & Henrik Lando

Normalsider: 117

Antal anslag: 266,921

Kontraktnummer: 18821

Anvendte forkortelser og begreber

Forkortelse/ Begreb	Forklaring
Augmented Game	Augmenteret spil eller reduceret spil
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting – internationalt samarbejde omkring stop af skattesvig
CSR	Corporate Social Responsibility ¹
<i>De facto</i>	I virkeligheden
<i>De jur</i>	Ved lov
<i>De lege lata</i>	”I overensstemmelse med den givne lov” eller blot ”gældende ret”
<i>De lege feranda</i>	”Med henblik på den fremtidige lov”
Derogation	Afvigelse fra det overordnede referencesystem
Differentieret Beskatning	Forskellige skattesatser varierende efter størrelse eller type virksomhed
DK	Forkortelse af de danske skattemyndigheder h.v. ikke kun Skattestyrelsen
EU	Den Europæiske Union
Favoriserende skattekontrol	Direkte eller indirekte favorisering af enkelte selskaber som følge af diverse skattekontrol initiativer.
FDI	Foreing Direct Investment
Frameworket	Referer til OECDs statement of two-pillars,
IEDS	Iterated Elimination of Strictly Dominated Strategies
Kommissionen	EU-Kommissionen
MNE	Multinational Enterprise (det er indforstået at sådanne er store virksomheder)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PA	Principal Agent Teorien

¹ De største virksomheder i Danmark er forpligtet til at supplere ledelsesindberetning med omfattende beskrivelse af deres samfundsansvar også kendt som en CSR-rapport. Se evt. <https://www.bluegarden.dk/nyheder/nye-krav-til-csr-rapportering/>

<i>Payoff</i>	Gevinst, profit og/eller nytte
Selskaber / Virksomheder	Udtrykkene referer til alle typer organisationer med økonomisk interesse
SKAT	Skatteforvaltningsorgan under Skatteministeriet.
Skatte Kile	(Engelsk) <i>Tax Wedge</i>
Skattekontrol	At rette sit fokus på, opsøge, og/eller undersøge subjekter for regelefterlevelse
Skatterevison	Den mere detaljerede gennemgang af subjekters regelefterlevelse
Skattestyrelsen	1 af 7 forskellige styrelser med forvaltningsansvar under Skatteministeriet
SMV	Små- og mellemstore virksomheder
Spil	Interaktioner mellem spillere opstillet og afvejet ud fra spilteoretisk analyse
TEU	Traktaten om Den Europæiske Union
TEUF	Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde
TP	Transfer Pricing
Uendeligt gentagne spil	(Engelsk) <i>Infinitely Repeated Games</i>
Virk	Udtryk for en given stor/mobil virksomhed i spil

Indholdsfortegnelse

Anvendte forkortelser og begreber	2
Kapitel 1:.....	8
1.1 Abstract.....	8
1.2 Indledning	9
1.3 Problemstilling.....	10
1.3.1 EU's indflydelse på beskatning	11
1.3.2 Skatterevison og kontrol i Danmark	12
1.4 Problemformulering.....	14
Juridisk.....	14
Økonomisk.....	14
Integreret	14
1.5 Synsvinkel.....	14
1.6 Metode	15
1.6.1 Juridisk metode	15
1.6.2 Økonomisk metode	18
1.6.3 Integreret metode	20
1.7 Afgrænsning.....	21
1.8 Struktur	22
Kapitel 2: Juridisk analyse	24
2.1 Skatteforvaltning.....	24
2.1.1 Indledning	24
2.1.2 Skattekontrol	24
2.1.3 Information & selvangivelse	26
2.1.4 Udvælgelse, udsøgning & visitering	26
2.1.5 Kontrolprocessen/revision	27

2.1.6 Afgørelse	28
2.1.7 Opsummering.....	29
2.2 Artikel 107 stk. 1 og Beskatning.....	30
2.2.1 Indledning	30
2.2.2 Foranstaltninger som skal tilregnes staten	30
2.2.3 Foranstaltninger som giver en fordel	31
2.2.4 Foranstaltninger som er selektive	31
2.2.5 Foranstaltninger som påvirker konkurrencen.....	35
2.3 Diskussion: Foranstaltninger og begunstigelse.....	35
2.3.1 Indledning	35
2.3.2 Skatte kontrol som foranstaltninger	37
2.3.3 Fordele/begunstigelse udledt af skattekontrol.....	38
2.4 Diskussion: Selektivitet	41
2.4.1 Indledning	41
2.4.2 Selektivitetstesten.....	41
2.4.3 De facto selektivitet	51
2.5 Juridisk delkonklusion	53
Kapitel 3: Økonomisk analyse	55
3.1 Skattekonkurrence og skattemarkedets mekanismer	55
3.1.1 Indledning	55
3.1.2 Medlemsstaters formål og nytte af store selskaber	57
3.1.3 Firmaers formål og virksomhedsfordele i bestemte medlemsstater	58
3.1.4 Mobilitet og størrelse	61
3.1.5 Skattekontrol processen	62
3.1.6 Definition: Stiltiende koordinering i skattekontrol	63
3.2 Dominerende strategier og Nash-ligevægt.....	63

3.2.1 Indledning	63
3.2.2 Information	65
3.3 Tidsbegrænsede spil.....	65
3.3.1 Simultan	66
3.3.2 Sekventielt.....	69
3.3.3 Udvidet sekventielt spil.....	70
3.3.4 Opsummering og Diskussion.....	73
3.4 Spil med ubegrænset tid.....	74
3.4.1 Indledning til stiltiende koordinering og uendelige spil.....	74
3.4.2 <i>Infinitely Repeated Prisoners' Dilemma</i>	75
3.4.3 <i>Infinitely Repeated Entry Deterrence</i>	81
3.5 Diskussion: Stiltiende koordinering.....	85
3.5.1 Indledende.....	85
3.5.2 Kritik til opstilling og modellering	86
3.5.3 Antagelser om information	88
3.5.4 Antagelser om rationalitet.....	89
3.5.5 Opsummering.....	89
3.6 Økonomisk delkonklusion	89
Kapitel 4: Integreret analyse	91
4.1 Forenelighed	91
4.1.1 Indledning	91
4.1.2 Hensigten bag TEUF-artikel 107 stk. 1:	92
4.1.3 Problemer i at medlemsstater varetager opgaven som vagthund over, hvorvidt reglerne overholdes:.....	93
4.2 Principal-Agent teoretisk analyse af problemet:	94
4.2.1 Teorien og dens funktion	94

4.2.2 PA teoriens løsninger på skattekontrol	97
4.2.3 Diskussion.....	100
4.3 Delkonklusion	101
Kapitel 5:.....	103
5.1 Samlet konklusion.....	103
5.2 Litteraturliste	106
5.2.1 Bøger.....	106
5.2.2 Domsliste	106
5.2.3 Øvrige retskilder	107
5.2.4 Internet Links	107
5.3 Vejledning til vedhæftede appendiks	114
Appendiks A: <i>Labour Tax Wedge</i>	114
Appendiks B: <i>High & Low Income Labour Tax Wedge</i>	114
Appendiks C: <i>Skattestyrelsens Retsagsomkostninger</i>	114
Appendiks D: <i>Marginal og Gennemsnit personskat DK</i>	114
Appendiks E: <i>Selskabsskat sammenlignet med samlede indtægter (Danmark)</i>	115
Appendiks F: <i>Aktindsigt</i>	115
Appendiks G: <i>Engie Case on state aid</i>	115
Appendiks H: <i>Apple State aid case</i>	115
Appendiks I: <i>Interview: Karen Boll</i>	115
Appendiks J: <i>Beregninger og anvendte grafer vedr. payoffs til spilteoretisk analyse.</i>	116

Kapitel 1:

1.1 Abstract

The purpose of this thesis is to examine unfair tax control and tax governance that favours certain types or sizes of companies in light of European state aid law. As a rule, EU-member states have sovereignty on how it collects and governs taxes paid by corporations within its jurisdiction. However, The Treaty on the Functioning of the European Union article 107 actually prohibits EU-member states from giving a selective few companies' favourable tax treatment, but recently, cases such as the one with Apple and Ireland, have illustrated how complex the law is when deciding if a member state's tax administrative practices constitute illegal state aid.

Given the absence of multilateral laws on direct taxation within Europe, the study is based on the Danish case. The Danish Tax Authorities are responsible for the collection and governance of Danish tax subjects. The focus for any tax authority is not to investigate and audit all its taxpayers, but instead to ensure that taxes are paid in the most efficient manner. Thus, Danish Tax Authorities categorize companies into risk groups and then apply various tools and methods to efficiently collect and govern taxes as according to Danish tax law. However, the analysis finds that they arguably are more focused on smaller and medium sized companies and their audits are sometimes harsher and more thorough. At the same time, the Danish Tax Authorities are found to have a more lenient approach to some larger companies such as through its Tax Governance program. Such tax practice can through state aid law be viewed as a form of selective state aid, but the courts have yet to make a statement on the subject. Member states can in fact justify their approach by reference to the general purpose of the tax system. However, the EU Commission's state aid case on Gibraltar's *de facto* selective tax regime indicates that the European courts could possibly decide against the Danish Tax Authorities and their more lenient approach to some larger companies. The economic analysis finds that the more lenient approach to certain big companies, could arguably be the more rational approach for some member states, since larger companies are more able and likely to move their business to a more favourable tax jurisdiction. Member states are seen as a single rational entity, and they seek to maximize payoffs and benefits that support the state. Thus, member states may want to keep such more favourable companies within the jurisdiction by overlooking company accounts and tax returns, thereby indirectly easing the tax burden of such companies. In return, companies may want to stay in the tax jurisdiction as coordinate its tax payments with state authorities. Thus, the EU-Commission is facing some challenges with the law and the compliance of EU-member states. The Commission may consider supplementing state aid law through directives or treaties, meanwhile they must also respect or adjust the sovereignty rights of member states.

1.2 Indledning

Den brede politiske konsensus for beskatning har siden Adam Smith's maksime om en '*Good Tax*' været, at beskatning skal være efficient.² Stater søger at opnå bedst mulig nytte ved at justere og pålægge skatter således, at der er harmoni mellem de udbudte sociale ydelser og de konsekvenser, som skattetiltagene har. Hertil har det traditionelle syn på skattepolitik anset stater som værende magtfulde suveræne stater, der justerer skatter ud fra politiske og økonomiske hensyn, men efter øget globalisering og digitalisering er skattesubjekter blevet mere mobile og omstillingsvillige. Dette har medført, at stater i øget grad konkurrerer i et globalt marked om at erhverve gunstige skattesubjekter ved at arrangere attraktive skattepakker.³

Skattetryk under denne globale konkurrence siges at være et ræs til bunden. Dette kan bl.a. ses på udviklingen i den gennemsnitlige rate for selskabsskat iblandt OECD-landene, som er faldet fra 32,5% i år 2000 til 23,9% i år 2018,⁴ hvoraf kun 6 ud af 109 jurisdiktioner har øget deres skattesats. Imidlertid har skattetrykket for personindkomst ikke set den samme udvikling i alle OECD-landene.⁵ Dette kan ses ud fra det aggregerede skatteudtryk - bedre kendt som '*tax wedge*' - hvor udviklingen i gennemsnit er faldet fra 37,5% til 36% i årene 2000 til 2019.⁶ Ydermere er der opstået endnu hårdere konkurrence mellem landene, eftersom det i nyere tid er blevet muligt at flytte selskabsindtægter fra det land, hvor indkomsten er skabt til diverse skattely bl.a. ved brug af interne transaktioner og juridiske dokumenter.⁷ Flere lande er derfor på udkig efter løsninger på dette problem, hvoraf nogle har forsøgt at lave bi- og multilaterale tiltag, for dermed at undgå denne konkurrence.

Multilaterale tiltag medfører desværre nogle politiske, praktiske og juridiske udfordringer, der stadigvæk ikke er fundet løsninger på.

Den gode skat er samtidigt et subjektivt defineret begreb, og det er derfor svært for stater at blive enig om, hvilke multilaterale tiltag der skal indføres. Hertil ses det bl.a., at retfærdighed og ulighed vægtes

² Adam Smith (1776), *The Wealth of Nations*, Wordsworth Editions Ltd

³ Dagan, Tsilly (2018) *International Tax Policy*, s. 13-14

⁴ <http://www.oecd.org/tax/tax-reforms-accelerating-with-push-to-lower-corporate-tax-rates.htm>

⁵ <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf> OECD-landenes gennemsnitlige skatteudvikling er gået fra 37,5% til 36%

⁶ Det er svært at sammenligne skattetrykket i forskellige jurisdiktioner da der eksempelvis bliver beskattet forskelligt da der bl.a. gøres forskel på indkomstgrundlaget i de fleste lande og i det at der udledes forskellige niveauer af offentlige ydelser. Betegnelsen Tax wedge udgør et samlet skøn af disse.

⁷ OECD, BEPS REPORT, supra note 50, 40-41

mere i nogle stater, hvoraf beskatning anses som at være medhjælper til at udjævne materiel ulighed samt at fordele goder. I andre stater anser man skat for at være en måde, hvorpå man betaler for en ydelse eller socialt gode, man får brug for af staten. Progressiv beskatning, som ses i Danmark, har vist sig at være en måde, hvorpå man kan beskattes fysiske personer af indkomst ud fra deres evne til at betale⁸, hvorimod lande som Polen har valgt at have en flad skatteprocent på personindkomst.⁹ Specielt det faktum, at der ikke er progressiv beskatning på selskaber i Danmark og udviklingen i den danske skatteprocent, synes at være et tegn på, at man forsøger at være mere attraktiv for kapital selskaber.

Danmark er i skarp konkurrence med andre europæiske lande, som tilbyder endnu bedre selskabsbeskatning. Luxembourg har i en længere tid været opfattet som et attraktivt skatteland, hvor nogle selskaber opnår tæt på 0% selskabsskat.¹⁰ Denne beskatningsstrategi differentierer sig dog fra mange lande, da den tilgodeser de største selskaber markant mere, eftersom mindre selskaber ikke opnår den samme lukrative beskatningsprocent. Selve selskabsskatten for selskaber, der tjener mere end 175.000 Euro, er teoretisk set ca. 25%,¹¹ men eftersom myndighederne har lavet særlige afgørelser på udvalgte selskaber, er selvsamme selskaber endt med at have en omregnet skatteprocent på næsten 0%.¹² Som konsekvens heraf indledte den Europæiske Unions Kommission en stime af efterforskninger på de omfattede selskaber i Luxembourg - mest nævneværdig Amazon.¹³ Luxembourg har, modsat Danmark, haft en modstridende udvikling i *Tax Wedge* for fysiske personer, hvor skatten steg fra 35,83% i år 2000 til 38,42% i år 2019,¹⁴ og beskatningsmodellen er heller ikke nøjagtigt progressiv.¹⁵ Denne fremgangsmåde peger på, at Luxembourg søger at imødekomme store og mobile skattesubjekter, imens staten samtidig er den stat i Europa, der har det højeste nominale BNP per capita.

1.3 Problemstilling

I en verden, hvor de store firmaer til tider har magt til at påvirke skatteforholdene, skal medlemsstater tage en beslutning om, hvorledes de placerer sig bedst. Strategien har indtil videre været at sænke selskabsskatten. For Danmark har det vist sig at gå fint, eftersom andelen af indtægterne gjort op i

⁸ Referer til 'Ability-to-pay concept' Se evt. Fundamentals of Taxation, s. 10

⁹ Se evt. vedhæftede Appendiks B

¹⁰ <https://www.investopedia.com/ask/answers/100115/why-luxembourg-considered-tax-haven.asp>

¹¹ <https://taxsummaries.pwc.com/luxembourg/corporate/taxes-on-corporate-income>

¹² Som eksempel ses den multinationale koncern ENGIE som via koncern interne lån, i samme jurisdiktion, opnåede fradrag i modstrid med den økonomiske realitet. Se evt. vedhæftede Appendiks G

¹³ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3701

¹⁴ Se evt. vedhæftede Appendiks A

¹⁵ De gennemsnitligt lønnede lønmodtager i Luxembourg er dem med den højeste Marginale skattesats. Se evt. vedhæftede Appendiks B

selskabsskat ikke har vist nogen betydelig nedgang.¹⁶ Dog har COVID-19 pandemien alligevel fået lande som Det Forenede Kongerige til at hæve selskabsskatten, så noget tyder på, at tendensen kunne tage en drejning.¹⁷

Gennem dansk historie har store danske selskaber som Maersk flere gange truet med at flytte til udlandet¹⁸, og den danske stat er således presset til lempe skatten yderligere for sådanne store og omstillingsvillige selskaber. En sådan beslutning må dog anses for at være i kontrast med den fremgangsmåde man har ved progressiv beskatning af personindkomst, og det kan være en meget upopulær beslutning at tilgodese de mest profitable selskaber fremfor andre. Man vil samtidigt også undgå at sænke skatten for selskaber som ikke er skræmte af den nuværende sats.

1.3.1 EU's indflydelse på beskatning

Den Europæiske Unions skattepolitik og regulering på området af skatter er helt speciel. EU har enekompetence til at fastlægge konkurrenceregler - jf. *Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde* (herefter 'TEUF') artikel 3 - og kan derfor af hensyn til konkurrencen i det indre marked regulere landes skattepolitik. Hertil regulerer traktatens artikel 107 stk. 1., at medlemsstater ikke må diskriminere ved at give selektiv støtte. Hensynet her er taget med henblik på, at medlemsstater ikke forvrider konkurrencen i det indre marked. Som følge af en udvikling i retspraksis heraf, har EU-kommissionen indledt en række sager og afgørelser med særlig opmærksomhed på medlemsstaters brud på artikel 107 stk. 1. Som set i Luxembourg, har EU Kommissionen fastslået, at myndighedernes særbehandling af selskaber er i strid med bestemmelsen, eftersom den af nyere praksis omfatter skattetiltag af selektiv karakter. Som konsekvens heraf har det fået medlemsstater til at se på alternative strategier i den globale konkurrence om lukrative skatteydere.

I nogle af sagerne har det været mere åbenlyst, at en medlemsstat har overtrådt bestemmelsen, eftersom det har været skrevet direkte ind i nationallovgivning. Dog ses det også i bl.a. Apple-sagen fra Irland, at det har været svært at afgøre, hvorvidt skattemyndighederne har været selektive i deres skønsmæssige afgørelser.¹⁹ I denne sag var en af problematikkerne, at en særlig hjemmel i irsk lovgivning gav de irske myndigheder retten til at skønne, hvornår selskaber kunne allokere deres indtægter til udlandet. Denne allokation resulterede i, at Apple samt nogle få andre MNEs kunne omgå selskabsskat indenfor

¹⁶ Selskabsskatte indtægter udgør gennemsnitligt 6,1% af samlede danske skatte-indtægter. Se evt. vedhæftede Appendiks E

¹⁷ <https://taxfoundation.org/2021-uk-budget-tax-proposals/>

¹⁸ <https://borsen.dk/nyheder/generelt/maersk-truer-med-at-flytte-til-udlandet-2e3pk>

¹⁹ Sag T-778/16 and T-892/16, *Rettens Dom, Apple & Ireland*, 15 July 2020

EU. Ydermere var der tvivl om, hvorvidt disse skøn var bygget på objektive synspunkter, eftersom der angiveligt ikke var den samme adgang for alle selskaber. Myndigheder må som udgangspunkt gerne opgøre forhold i skønsmæssige henseender, men Kommissionens synspunkt synes at pege på en mistillid til medlemsstaternes skønsmæssige afgørelser.²⁰ Ved at udføre skøn kan der også laves særbehandling i modstrid med artikel 107, hvorfor Kommissionen har udviklet en praksis, hvor der ved myndighedsskøn skal tages udgangspunkt i myndighedens referencesystem. Anses en skattemyndighed for at give et skøn eller en afgørelse, som anses for at være i modstrid med dets referencesystem, har EU domstolene fastslået, at der kan have været ulovlig statsstøtte i medfør af artikel 107. Det har dog været ganske kompliceret at fastlægge referencesystemer for nationalstater, hvilket kan ses på Engie-sagen i Luxembourg²¹, hvor Kommission gik så langt som i sin afgørelse mod koncernen at sige, at den konkrete afgørelse, der var bygget på skøn, var i modstrid med de regnskabsstandarder, der var anvendt i den nationale skatteret.²² På en måde peger denne praksis på, at EU i større grad har noget at sige om, hvordan skatteforvaltningspraksis skal udføres, hvilket derved stiller spørgsmål ved, hvor grænsen for EU's indblanding i skatteforvaltning reelt går?

1.3.2 Skatterevision og kontrol i Danmark

Skattemyndighederne i Danmark varetager en række forskellige forvaltningsmæssige opgaver med henblik på at tilsikre effektiv og fornøden beskatning af diverse skattesubsidier. Specielt har det været afgørende for myndighederne at have en effektiv overvågning over skattesubsidier, eftersom det ikke kan svare sig at undersøge alle helt grundigt. Man sonderer derfor mellem skattekontrol og skatterevision, hvoraf der efter skattekontrol kan opstå et behov for en nærmere gennemgang ved at indlede en skatterevision. Der har i de seneste år været en hård kritik af Skattemyndighedernes indsats indenfor inddrivelse og kontrolområdet. Som eksempel har spekulanter og finansfolk siden 2005 angiveligt franarret den danske skattemyndighed 12,7 milliarder kroner, kendt som 'skandalen om udbytteskat'.²³ Skattekontrollen har til formål at opfange de subsidier, som indsatsen bør være ekstra opmærksom omkring, men meget tyder på, at kontrollen både har forbiset væsentlige problemer og samtidig været bagefter med myndighedens 62.000 ophobede sager.²⁴ De danske skattemyndigheder har efterfølgende omstruktureret deres organisation i 2017 i et forsøg på at genoprette samfundets tillid. Skatteminister Morten Bødskov har udmeldt en række tiltag, som skulle have til hensigt at styrke

²⁰ Netop den irske Apple sag er præget af mistillid til den behandling af den særlige irske lovhjemmel.

²¹ Sag T-525/18 & T-516/18, Engie & Luxembourg, 19 oktober 2018

²² Se evt. vedhæftede Appendiks G, s. 9

²³ <https://www.berlingske.dk/business/forstaa-skandalen-om-udbytteskat-paa-under-to-minutter>

²⁴ https://www.skm.dk/ministeriet/ministeren/ministerens-debatindlaeg/udbytteskandale-skal-ikke-gentagesig/?fbclid=IwAR27zC_5bGYxdcGPvBOm7SNluzugZJZXkSegspWZjOdNSzpOzFRSrae0p0g

skattekontrollen markant.²⁵ Heriblandt skal der afsættes flere ressourcer til at opdage virksomheders fejl, i særdeleshed overfor små og mellemstore virksomheder, som laver flest fejl og svindler mest.²⁶ Ydermere vil der blive indført nye risikoscoringsmodeller, som skal være medvirkende til at effektivisere forvaltningens indsats. Træfsikkerheden ved kontrol skal være højere og kontrollen skal være mere målrettet, fremgår det af Skattereformen.²⁷

De danske skattemyndigheders fokus på mindre virksomheder synes at være i modstrid med EU-Kommissionens fokus, som er på store virksomheder. Hertil er udspillet specielt i forhold til artikel 107, eftersom reglen ikke specifikt begrænser medlemsstater til at udføre skattekontrol og skatterevision på landets mindre skattesubsidier, men alligevel tyder det på en form for omvendt favorisering. Det er klart, at en skattekontrol vil finde forholdsmæssigt flere problemer ved mindre selskaber, hvis man primært kontrollerer disse, og på den måde vil myndighedernes fokus medføre, at revisionsbyrden bliver ujævnt fordelt. Det er ikke kun en byrde for selskaber at gennemføre skatterevision, men det ses hyppigt, at der blandt selskaber laves fejl, faktisk helt op til 51% af små og mellemstore virksomheder laver fejl i deres selvangivelse.²⁸ Fokus på små virksomheder er umiddelbart en oplagt strategi, men det holder ikke vand, når undersøgelser imidlertid viser, at der i højere grad er fejl hos store selskaber.²⁹ Store virksomheders skatte og afgiftsmæssige betalinger udgør samtidigt 67% af de samlede betalinger fra virksomheder selvom der blot er 10,000 store virksomheder ud af i alt 519,000 i Danmark.³⁰ I denne sammenhæng kunne man anse myndighedernes strategi for at være mere ineffektiv end tilsigtet, hvorfor der kan stilles spørgsmål ved, hvorvidt der reelt sker en favorisering af store selskaber. Det ses, at Maersk koncernen truer med at flytte sine aktiviteter væk fra Danmark, hvorfor man kunne mistænke, at favoriseringen netop har henblik på at imødekomme selvsamme. Specielt for risikoscoringsmodellerne er det interessant, hvorvidt disse bygger på valgte input, som direkte eller indirekte tilskynder, at store selskaber undgår skattekontrol. Ydermere er det interessant, om risikoscoringsmodellerne kan ses i lyset af artikel 107, og om hvorvidt EU-kommissionen har mulighed for at forbyde risikoscoringsmodeller og/eller kontrolstrategier med henvisning til, at de er selektive i jf. artikel 107.

²⁵ <https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/skatteminister-skattekontrollen-styrkes-markant/>

²⁶ Side 4 på Skatteministeriets publikation: <https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/politiske-udspil-og-aftaler/mere-kontrol-mindre-svindler/>

²⁷ Ibid, side 11

²⁸ Skattestyrelsen (2020), *Selskabernes skattebetaling*, s. 4

²⁹ <https://www.berlingske.dk/opinion/flest-fejl-i-indberetninger-til-skat-fra-store-virksomheder>

³⁰ Skattestyrelsen (2020), *Selskabernes skattebetaling*, s. 17.

1.4 Problemformulering

Med afsæt i den ovenstående problemstilling ønsker vi at belyse regulering af skattekontrol og skatterevision i EU. Dette vil gøres ved at anvende og inddrage hhv., juridisk og økonomisk litteratur og teorier. Vi har en formodning om, at medlemsstater har incitament til at favorisere MNEs ved at udføre lempeligere skattekontrol. Dette vil økonomisk betyde, at store selskaber opnår en særlig fordel, hvilket vil kunne føre til konkurrenceforvridning i modstrid med art. 107 stk. 1. Med udgangspunkt i Danmarks skattekontrol, vil afhandlingen forsøge at besvare dette gennem problemformuleringens spørgsmål, der lyder således:

Juridisk

Hvis en vilkårlig medlemsstat i EU favoriserer ved at udføre mindre skatterevision og kontrol på visse selskaber frem for andre, kan dette da ses som værende i modstrid med TEUF-artikel 107 stk. 1?

Økonomisk

Hvilke incitamenter og mekanismer ligger til grund for en medlemsstats interesse i at favorisere store mobile virksomheder, og er det muligt ud fra spilteorien, at medlemsstater lemper skattekontrol overfor bestemte virksomheder uden, at parterne indgår i en skatteaftale?

Integreret

I hvilket omfang er medlemsstaternes incitament til at lempe skattekontrollen et problem for det indre marked, og hvordan kan EU i fællesskab med medlemsstaterne få løst problemet med henblik på Principal Agentteorien?

1.5 Synsvinkel

I denne afhandling ser vi på problemet fra EU-Kommissionens øjne. Hertil anvender projektet Danmark som et eksempel på en medlemsstat, der måske ønsker at omgå art. 107 stk. 1 via skattekontrollen. Det bør noteres, at problemet ikke omhandler dansk ret, men derimod dansk skatteforvaltning i EU-retligt sammenhæng. Analyseniveauet er på en branche omhandlende skat, hvor skattemyndigheder og skattesubjekter anses som værende kontraherende parter. Ved at analysere interaktionen på et brancheniveau, kan vi med EU kommissionens synsvinkel vurdere, om der er nogle juridiske og/eller

økonomiske problemer, der bør tages op på EU-fælleskabsplan. Udover at være den udøvende magt, er EU-Kommissionen som udgangspunkt også initiativsmonopol på retsakter i EU-retten, og det er derfor som hovedregel op til Kommission at vurdere, om der er et problem, og i givet fald hvordan det skal løses.³¹

1.6 Metode

Denne afhandlings problemformulering og problemstilling vil i nedenstående kapitler forsøges besvaret. Dette vil ske via de juridiske, økonomiske og integrerede problemstillinger. Disse problemstillinger vil danne rammen for besvarelsen. Anvendelsen af de to discipliner jura og økonomi og den sammenbragte integrerede disciplin vil danne basis, give den indsigt og viden, der er nødvendig for at kunne besvare problemformuleringen og belyse situationen omkring favoriserende skattekontrol.

1.6.1 Juridisk metode

1.6.1.1 Retsdogmatisk metode

Det juridiske kapitel vil forsøge at belyse statsstøtte i relation med international skatteret. Formålet med det juridiske kapitel er derfor at udlede ”*de lege lata*” eller med andre ord gældende ret på området. Derfor vil den retsdogmatiske metode i denne afhandling blive brugt til at systematisere, analysere og fortolke gældende ret ud fra de i afhandlingen anvendte retskilder. Alf Ross³² definerer gældende ret som ”*den normative ideologi der faktisk er virksom, eller må tænkes virksom, i dommerens sind, fordi den opleves af ham som socialt forbindende og derfor effektivt efterleves*”.³³

Gældende ret skal derfor forstås som værende det resultat, en domstol eller andre juridiske professionelle ville finde frem til, såfremt de havde anvendt de samme retskilder, og fulgt den retsdogmatiske metode.

Projektet har en synsvinkel fra EU-Kommissionen, og det er derfor EU-retten som vil være kernen i dette projekt. Selvom projektet omhandler den danske case, bliver det ikke nødvendigt at analysere alle de i afhandlingens anvendte danske retskilder. Grunden til dette skal findes dels i, at afhandlingens synsvinkel er EU institutionel. For det andet skyldes det, at problemet er grænseoverskridende og derfor reelt kan finde sted i flere EU-medlemsstater.

³¹ Neergaard & Nielsen (2016) *EU-ret* s. 92

³² Alf Ross, dansk jurist og retsfilosof

³³ Alf Ross, *Om ret og retfærdighed*, s. 47

1.6.1.2 Retskildelæren

Alf Ross definerer ligeledes, hvilke retskilder, der indgår i den retsdogmatiske metode, og de er følgende; regulering/lovgivning, præcedens, sædvane og forholdets natur. Ligeledes har Alf Ross en retsteori kaldet den realistiske retsteori³⁴, og denne vil være udgangspunktet for forståelsen af dansk ret. Denne teori er i modsætning til, hvad der gør sig gældende ved den traditionelle retsdogmatiske metode, da den ikke opstiller nogen rangorden mellem retskilderne. Retskilderne kan derfor anses som værende ligestillede. Dog er der, hvis man kigger på de enkeltstående retskildetyper, et reguleringshierarki, der følger lex principperne, hvilket f.eks. vil sige, at grundloven har forrang for alm. regulering, og herefter har EU-retten forrang for grundloven.³⁵ Der vil, som sagt, blive set på Danmark som det relevante sammenligningsland, og derfor vil dansk regulering og forvaltningspraksis på området ligeledes blive inddraget eksempelvis for at afgøre medlemsstaters ”system of reference” ved afgørelser og tiltag.³⁶ De to sidste retskilder, sædvane og forholdets natur, vil ikke indgå i denne afhandling.

1.6.1.3 EU-retten

I denne afhandling vil der, som nævnt, blive taget udgangspunkt i den EU-retlige regulering. Dette skyldes, at fokus ligger på, hvorvidt det i henhold til EU-retten er lovligt, at medlemsstater i deres forvaltning favoriserer store selskaber igennem deres kontrolmekanismer. Dette fokus er begrundet ud fra, at EU-retten har forrang for national ret jf. Costa Enel.³⁷ Dog er der på området for direkte skatter ikke megen EU-regulering - ej heller inden for skatterevision ift., statsstøtte. Kompetencen til at beskatte er overladt til de enkelte medlemslande og som udgangspunkt ikke til EU jf. TEUF art. 65. Særligt TEUF-artikel 65. stk. 1 litra b, bemærker følgende:

”at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet og i forbindelse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed”.

³⁴ Tvarnø & Nielsen (2014) *Retskilder og Retsteorier* s. 56

³⁵ Se evt. efterfølgende afsnit om EU-retten og dens forrang.

³⁶ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, præmis 128

³⁷ Neergaard & Nielsen (2016) *EU-ret*, s. 39, 79.

Bestemmelsen har dog den undtagelse at artikel 65 stk. 1 litra a og b, ikke må være et middel til at udføre forskelsbehandling eller afgive skjulte begrænsninger af den frie bevægelighed for kapital og betalinger jf. artikel 65 stk. 3. Hertil er Kommissionen suppleret af artikel 107 som giver adgang til at indlede en undersøgelse i skattehenseender, såfremt de skattemæssige foranstaltninger har karakter af selektiv fordel og konkurrenceforvridning.³⁸ Fokus er derfor i konkurrencen på det indre marked, hvorfor bestemmelsen har været særlig betydelig på området om skatteoptimering indenfor EU. I forlængelse af dette har EU-retspraksis udviklet en række særlige kriterier og tests i relation til at afgøre, om en stat har forbrudt sig mod Artikel 107. Hertil er sammenspillet og vægtningen mellem dansk ret og EU-retten kompleks, da projektet forholder sig til den problemstilling, hvor Skattestyrelsen undlader at lave afgørelser og kontrollere favoriserede skattesubjekter med en konkurrenceforvridende konsekvens. Det bliver derfor også nødvendigt at se på, hvor langt EU kan gå i forhold til dets kompetence i skattehenseender.

Retskilderne i EU kan opdeles i henholdsvis primær- og sekundærretten. Primærrettens retskilder er højest i retskildehierarkiet. Disse kilder er Traktaten om Den Europæiske Union (TEU), TEUF, Charteret om grundlæggende rettigheder. Projektet vil i denne forbindelse primært anvende TEU og TEUF, men vil også anvende de almindelige retsprincipper såsom subsidiaritetsprincippet, loyalitetsprincippet og proportionalitetsprincippet. Sekundærretten omfatter forordninger, direktiver, afgørelser, henstillinger og udtalelser jf. TEUF art. 288. I den juridiske analyse vil afgørelser og soft law særligt blive inkluderet, eftersom mange af statsstøttesagerne på skatteområdet stadig mangler at finde en endelig afgørelse ved domstol. Afgørelser er bindende for dem, afgørelserne er rettet mod. For hvad angår soft law, er disse ikke bindende i sig selv, men de har som formål at vejlede i fortolkningen af EU-retten. Hertil anvender projektet særligt kommissionens soft law på statsstøtte, jf. 2016/C 262/01³⁹, for at forstå kommissionens fortolkning af EU-retsakten art. 107(1).

1.6.1.4 Fortolkning

Fortolkning og fortolkningslæren har til formål at fastsætte retningslinjerne og fastlægge mening.⁴⁰ Fortolkning inddrages som et element i den juridiske argumentation, når der skal findes frem til en besvarelse af en juridisk problemstilling. I dette projekt anvendes primært objektiv formålsfortolkning.

³⁸ https://europa.eu/european-union/topics/taxation_da

³⁹ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde

⁴⁰ Mads Bryde Andersen, *Ret og Metode*, s. 170

Dette skyldes, at EU-domstolen, benytter denne metode, når de fortolker EU-lovgivning. Ved brug af objektiv formålsfortolkning støtter man sig i høj grad til retsaktens ordlyd, formål og de generelle principper, der er relevante. Man fokuserer i langt mindre grad på udtalelser fra forarbejderne til retsaktens, og man inddrager dem derfor sjældnere i fortolkningen.⁴¹

1.6.2 Økonomisk metode

Formålet ved den økonomiske analyse vil være at se på interaktionen mellem skattemyndigheder og virksomheder i en dansk kontekst. Virksomheder betaler skat ud fra deres selvangivelse, og skattemyndighederne fører kontrol over dem. Udgangspunktet for analysen vil være i en deduktiv metode, som herved forsøger at skabe forklaring igennem anerkendte økonomiske teorier.

1.6.2.1 Neoklassisk Teori

Analysen forholder sig til interaktionen på branche/markeds niveau, og den anvender neoklassisk teori som sit udgangspunkt. På den måde ser man skattemyndighed og virksomhed som rationelle aktører i et skattemarked. Skattemarkedet skal her forstås som, at en skattemyndighed udbyder en række ydelser mod betaling af skatter i konkurrence med andre landes skattemyndigheder. Virksomheder kan som udgangspunkt vælge at drive virksomhed i alle mulige lande, men de vil i denne forbindelse skulle overveje de forskellige fordele og ulemper ang. skat.

Den hårde kerne i den neoklassiske teori består af et ubegrænset rationalitetsprincip, der anser individer som værende i stand til at tage optimale beslutninger.⁴² Der skelnes hertil ifm. nytte- og profitmaksimering, hvor der i dette projekt vil anvendes en blanding af nytte og profit-maksimerings. Det kan nemlig være svært at opgøre skattemyndigheders nytte i forbindelse med skattekontrol. Omvendt kan der være politiske hensyn, som taler for, at der i praksis kan være en særlig tillagt værdi i, at en myndighed handler på en bestemt måde. Virksomheder kan dog for det meste godt anvende profit-maksimering, da man må forvente, at disse driver virksomheden med henblik på at tjene penge. Hertil har spilteorien den *individuelle rationel adfærd* som værktøj. Rationelle spillere vælger med dette udgangspunkt den strategi, som øger *payoff* i modsætning til de strategier som giver lavere *payoff*.⁴³

⁴¹ Tvarnø & Nielsen (2014) *Retskilder og Retsteorier*, s. 107

⁴² Knudsen (1997) *Økonomisk Metodologi*: Bind 2 s. 54

⁴³ Knudsen (1997) *Økonomisk Metodologi*: Bind 2 s. 94

Igennem den økonomiske analyse vil der blive anvendt begrebet *payoff* som ikke skelner mellem profit eller nytte, men som blot opsamler de 2 udtryk.

Den fleksibel del af den neoklassiske teori kan findes i de forudsætninger, der opstilles efter valgt teori. Hertil vil projektet forsøge at identificere, opstille og analysere forudsætninger, som måtte være relevante for interaktionen mellem aktørerne. Herunder vil spilteorien særligt fremhæve nogle grundlæggende spilleregler, som tager udgangspunkt i generel skattekontrol, men som ikke skal forstås som værende af juridisk karakter. Som eksempel vil der ikke være en reference til, hvorledes dansk ret forholder sig til, hvordan skattesnyd defineres og straffes, men at der i spilteoretisk forstand vil være en konsekvens af, at en myndighed udfører kontrol på en virksomhed, som snyder i skat. Ligeledes er det af hensyn til problemformulering også en nødvendighed at antage, at bindende samarbejdsaftaler om favoriserende skattesatser mellem stat og enkelte virksomheder er ulovlige. Dermed er de heller ikke mulige for parterne i den spilteoretiske opstilling af interaktionen.

Projektet vil også analysere og vurdere de omkringliggende mekanismer, der eksisterer i det omtalte skattemarked. Eksempelvis er der grundlag for, at nogle typer virksomheder er følsomme i beskatningsmæssige sammenhæng i den forstand, at en øget beskatning kan være medvirkende til at et selskab flytter jurisdiktion.

1.6.2.2 Spilteori

Den økonomiske analyse vil forsøge at forklare aktørernes strategiske overvejelser i sammenhæng med skatte kontrol ud fra en spilteoretisk gennemgang. Spilteorien er kendetegnende ved, at spillerne handler rationelt ud fra, hvordan andre involverede spillere tilsvarende bør handle rationelt. Analysen vil i den forbindelse forsøge at opstille passende strategier og regler således, at der kan identificeres ”dominant strategies’ under en Nash ligevægt. Hertil vil der særligt være fokus på antallet af spille runder, og hvorledes de påvirker ligevægtsudfaldet teoretisk og praktisk.

1.6.2.3 Stiltiende koordinering

Med hjælp fra spilteorien vil analysen undersøge, hvorvidt medlemsstater og virksomheder i et såkaldt *non-cooperative game* tilfælde kan opnå en mere optimal ligevægt ved at samarbejde. Udgangspunktet for *prisoner’s dilemma* er, at spillernes bedste strategi medfører, at det bedst mulige og dermed mest

optimale udfald for spillerne ikke opnås. Teorier om stiltiende koordinering anvendes normalt i forbindelse med industriøkonomien til at forklare sandsynligheden for, at der kan opstå et kartel af en art. I projektets forstand skal det dog forstås som at være en stiltiende koordinering mellem skattemyndighed og virksomhed i en skattemæssige sammenhæng.

1.6.2.4 Modellernes antagelser

Gennem analysen vil læseren blive præsenteret med nogle forskellige modeller og antagelser for interaktionen mellem virksomheder og medlemsstater. Modelleringen, og dermed opstillingen, forsøger at tage udgangspunkt i det nuværende danske skattekontrol-miljø, og det vil løbende blive diskuteret, hvorvidt modellerne passer til virkeligheden. I den forbindelse er målet ikke at opstille og beskrive virkeligheden præcist, men i stedet er målet at belyse de potentielle udfordringer, parterne kan have. Desuden er det også mere passende at anvende mere generelle antagelser omkring interaktionen, eftersom analysen skønner at belyse et problem, der ikke kun er relevant indenfor dansk skattekontrol men også andre medlemsstaters skattekontrol.

1.6.3 Integreret metode

Den integrerede analyse foretages på et retspolitisk niveau, hvor både juraen og økonomien bliver sammenkoblet til at besvare problemformuleringen. Retspolitikken forholder sig primært til spørgsmålet om, hvordan retten ideelt set bør være - dvs. *de lege ferenda*.⁴⁴ Her vil analysen først beskrive det aktuelle problem, som den økonomiske og juridiske analyse frembringer. Dernæst har analysen til formål at komme med forslag til lovgiveren om, hvorledes en lov eller retsregel skal eller bør ændres for bedst at tilgå problemet. Den integrerede analyse vil primært anvende principal agentteorien til at bedre forstå forholdet mellem medlemsstat og EU-Kommissionen, og hvorfor netop forholdet ud fra principal agentteorien kan være problematisk. Med teorien vil vi se på EU-Kommissionens position som principal og medlemsstaterne som agenter. Principal agentteorien har tillige nogle forslag til, hvorledes principaler bedre kan administrere agents adfærd, når agenter udviser *moral hazard* eller *adverse selection* adfærd⁴⁵ Vi vil sammenholde disse forslag med EU-Kommissionens problemer forbundet med medlemsstaters egen skattekontrol. Principal agentteorien tager udgangspunkt i et bytte/transaktionsperspektiv,⁴⁶ i modsætning til spilteorien vis primære

⁴⁴ Tvarnø & Nielsen, (2017), *Retskilder og Retsteorier*. Side 445

⁴⁵ Knudsen (1997) *Økonomisk Metodologi: Bind 2* s. 167

⁴⁶ Knudsen (1997) *Økonomisk Metodologi: Bind 2*, s. 160

perspektiv og fokus er på parternes beslutninger. Deraf, er medlemsstaterne (agenterne) ikke en del af beslutningsorganet EU, men blot en agent som kan vælge at indgå i en transaktion med EU. I denne sammenhæng antager vi, at medlemsstater og EU-Kommissionen som principal er rationel, og hver søger at maksimere nytte/profit. Hvis agenten ikke finder transaktionens betingelser og fordele gode nok kan agenten frabede sig fællesskabet, lidt ligesom da Det Forenede Kongerige forlod EU. EU kan som principal justere og tilføje ting til den såkaldte transaktion, men samtidigt er agenten rationel og accepterer derfor ikke aftaler.

Hertil er EU-Kommissionen begrænset af fællesskabets nuværende traktatfæstede regler omkring medlemsstaters suverænitet på skatteområdet. Medlemsstaterne skal derfor være enige om de nye tiltag både af henhold til de gældende traktatfæstede regler, men også af hensyn til at holde på medlemsstater. Der vil derfor også indgå politiske og pragmatiske elementer i analysen.

Det er ikke hensigten med specialet at fremsætte konkrete anbefalinger til lovgivning, men derimod at overveje hvilke hensyn, udfordringer og løsninger der kan være i forbindelse med at varetage fællesskabets interesser på skattekontrollen af virksomheder i det indre marked.

1.7 Afgrænsning

Analysen omhandler selskaber, dvs. juridiske personer, modsat fysiske personer. Derfor er selskabsskat også den primære skat, som analysen forholder sig til og ikke så meget de øvrige skatter. Sidstnævnte har selvfølgelig indflydelse, men inddrages ikke yderligere. Der vil ikke blive set på medlemsstaters skattelovgivning, medmindre det har relevans i forhold til statsstøtte, hvorfor regler såsom dobbeltbeskatningsoverenskomster, fradrag- eller bopælsregler ikke vil blive anvendt. Projektet forholder sig til en problemstilling, hvor et selskab er skattepligtigt af dets overskud i Danmark, og projektet vil derfor ikke forholde sig til transfer pricing strukturer og regler, som giver selskaber mulighed for at flytte overskud ud af landet. I forbindelse med den juridiske analyse vil der ikke blive taget stilling til, om de af 107 stk. 2 nævnte undtagelser finder anvendelse. Disse undtagelser er sjældent relevante ift. beskatning, og det må anses for at være irrelevant for den juridiske problemstilling at undersøge disse nærmere. Ligeledes vil analysen ikke omhandle artikel 107 stk. 3. Analyse omkring statsstøtte forholder sig kun til finansiel statsstøtte og ikke den traditionelle statsstøtte. Ligeledes vil specialet afholde sig fra at se på regional selektivitet.

Den økonomiske analyse afholder sig fra at analysere spil interaktioner med begrænset information, men det bemærkes dog, at en sådan spilanalyse kunne være interessant at inddrage i videregående analyser. Derudover afgrænser den økonomiske analyse sig fra at inddrage juridiske forhold til dens spil, dog med den enkelte undtagelse, at selskaber og medlemsstater ikke kan indgå i en bindende aftale med virksomheder omkring skat, jf. TEUF-artikel 107.

1.8 Struktur

Afhandlingen og dens struktur er opdelt og består af tre faglige områder hhv., juridisk, økonomisk og integreret analyse. Kapitel 1 præsenterer afhandlingens emne, problemstilling, metode, teori, synsvinkel og afgrænsning. Den juridiske (kapitel 2) og den økonomiske (kapitel 3) analyse vil gå i dybden med medlemsstaten Danmark og dens skattekontrol af virksomheder, hvorefter den integrerede (kapitel 4) vil sammenholde de juridiske og økonomiske delkonklusioner med EU-kommissionens bedste interesse for fællesskabets indre marked.

Kapitel 2: Her præsenteres den juridiske del af afhandlingen. Med afsæt i gældende ret fokuseres der her på de EU-retlige regler om statsstøtte, jf. TEUF-artikel 107 stk. 1, og dens samspil med dansk favorisering af virksomheder igennem skattekontrol.

Kapitel 3: Her præsenteres den økonomiske del af afhandlingen. Med udgangspunkt i spilteori, vil analysen først forsøge at forstå dynamikken i dansk skattekontrol, når virksomheder har kapaciteten og incitamentet til at flytte jurisdiktion til fordel for en lavere skat. Derefter vil analysen forsøge at vurdere, om det ud fra spilteori er muligt, at et land som Danmark vælger at lempe kontrollen af disse virksomheder.

Kapitel 4: Her præsenteres de juridiske og økonomiske aspekter i en sammenholdt og integreret forfatning. Med udgangspunkt i 'Principal-Agent'-teorien og de aktuelle politiske rammer for EU-fællesskabet vil den integrerede analyse forsøge at belyse og diskutere de udfordringer, fællesskabet står overfor, hvis medlemsstater misbruger skattekontrollen til at forvride den frie konkurrence.

Kapitel 5: Her præsenteres afhandlingens afsluttende konklusion samt litteraturliste.

Kapitel 2: Juridisk analyse

Indledningsvis vil vi starte med at analysere og forstå dansk skatteforvaltning og skattekontrols praksis (2.1) dvs. fakta. Herefter vil vi komme ind på statsstøtteleven og dens anvendelse ved beskatning af virksomheder indenfor EU (2.2). I afsnit 2.3 om *foranstaltning og begunstigelse* vil der blive diskuteret, hvorvidt statsstøtteleven omfatter potentielt favoriserende skattekontrol, og til sidst vil det i afsnit 2.4 blive diskuteret, hvorvidt det i henhold til loven om statsstøtte kan være ulovligt at favorisere virksomheder. Således kan afsnittene deles op som (2.1.) *fakta*, (2.2) *jus*, (2.3 & 2.4) *retsfaktum* og til sidst (2.5) delkonklusion på analysen. Vi starter nu med at se på dansk skatteforvaltning og skattekontrol.

2.1 Skatteforvaltning

2.1.1 Indledning

I Danmark hører Skatteforvaltningen ind under Skatteministeriets koncern og opererer her som en selvstændig myndighed, der har fokus på, at borgere og virksomheder betaler den korrekte skat til tiden. Skatteforvaltningen, består af syv styrelser, hvor Skattestyrelsen er den, der er fokusområdet i denne afhandling.⁴⁷ De syv styrelser blev grundlagt i 2018 som afløser af SKAT, og der vil derfor til tider blive refereret til ældre rapporter eller fakta som er lavet før styrelserne blev grundlagt, og dermed i stedet udformet af SKAT.⁴⁸ Skattestyrelsen er yderligere inddelt i seks fagdirektør områder med hvert deres specielle fokusområde - herunder bl.a. særlig kontrol, der har til opgave at kontrollere og bekæmpe skatteunddragelse samt løbende at understøtte udvikling af en effektiv forebyggelse og kontrol ift., skatteunddragelse.⁴⁹ For at dette kan lade sig gøre, bryster Skattestyrelsen sig med, at de gør brug af effektive kontrolmekanismer som en del af de værktøjer, de benytter.

2.1.2 Skattekontrol

For at Skatteforvaltningen kan sikre, at borgere og virksomheder betaler den korrekte skat til tiden, udfører de hvert år en række kontrolaktiviteter. Skatteministeren kan bestemme hvilke oplysninger,

⁴⁷ <https://www.skatteforvaltningen.dk/om-skatteforvaltningen/>

⁴⁸ Se evt. afsnit 1.3.2

⁴⁹ <https://www.sktst.dk/om-os/organisation/>

virksomhederne skal angive i forbindelse med beregningen af selvangivelsen, jf. Skattekontrollovens § 6.

Tidligere udformede Skatteforvaltningen årligt en rapport⁵⁰, der detaljeret redegjorde for omfanget af netop disse kontrolaktiviteter samt en beskrivelse af de kontroller, der blev udført på virksomheder alt efter størrelse. Seneste rapport udkom dog i 2017 og havde fokus på årene 2017-2018. Området har i de seneste år været i fokus som følge af flere skandaler, og derfor har man fra den danske regeringens side meldt ud, at man vil styrke indsatsen på området.⁵¹ Netop dette er måske grunden til, at man ikke længere udgiver detaljerede rapporter omkring omfanget af Skatteforvaltningens kontrol. Seneste udgivelse fra Skatteforvaltningen er en analyse fra december 2020, som omhandler selskabernes skattebetaling og forvaltningens kontrol og vejledning herom. Analysen har fokus på store selskaber. Store selskaber defineres af SKAT som virksomheder med en årlig omsætning på mere end 500 mio. kr., og her vurderes det, at antallet udgør 10,000 ud af 519,000 selskaber, der opererer i Danmark⁵². Det oplyses i analysen, at man for små og mellemstore virksomheder udfører stikprøvekontroller for at sikre, at reglerne på området efterleves. Dog gør man ikke dette for store selskaber, da det vurderes, at det drejer sig om relativt få selskaber i denne størrelsesgruppe, og det derfor ikke er muligt at indsamle stikprøver for regelefterlevelse på disse. Dette til trods for, at der er anslået at være cirka 10,000 virksomheder af denne størrelse. Det anerkendes dog, at regelefterlevelsen varierer i forhold til størrelsen af virksomhederne. Begrundelsen herfor synes at være, at i takt med at et selskab bliver større og mere komplekst, er der større sandsynlighed for, at det underlægges flere og mere komplicerede regler, der øger risikoen for fejl⁵³. Modsat medfører væksten også, at der er plads til mere kapacitet i virksomhederne, som kan bidrage til at forstå og administrere skattereglerne, og dette medfører en nedsat risiko for fejl. Selskabernes størrelse taler for, at der er grænseoverskridende handel og etablering af selskaber. Derfor peger analysen på, at Skatteforvaltningens særlige hovedfokus for store virksomheder er på at kontrollere transfer pricing, international selskabsskat og moms. Som tidligere diskuteret i kapitel 1, er der dog noget, der tyder på, at det oftest er de store virksomheder, som laver flere fejl, hvorfor vi vil komme mere ind på dette senere i analysen.⁵⁴

⁵⁰ <https://www.ft.dk/samling/20171/almindel/SAU/bilag/281/1939199.pdf>

⁵¹ <https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/alle-folketingets-partier-indgaar-aftale-om-styrket-skattekontrol/>

⁵² Skattestyrelsen (2020), *Selskabernes skattebetaling*, s. 16

⁵³ <https://www.berlingske.dk/opinion/flest-fejl-i-indberetninger-til-skat-fra-store-virksomheder>

⁵⁴ Se evt. afsnit 1.2 – 1.3 eller <https://www.berlingske.dk/opinion/flest-fejl-i-indberetninger-til-skat-fra-store-virksomheder>

2.1.3 Information & selvangivelse

Skatteforvaltningens proces ift. kontrol starter med, at der tages udgangspunkt i en række informationer omkring virksomhederne. Oplysningerne kan stamme fra flere kilder såsom selvangivne oplysninger, udvekslede oplysninger fra udlandet eller informationer fra medier mv. Det vil dog typisk være de selvangivne oplysninger, der ligger til grund. Ift. til selvangivelsen er der forskel på store virksomheder og små og mellemstore virksomheder, herefter kaldet SMV'er. Førstnævnte har typisk en mere kompleks rapportering, der kræver mere end blot et regnskab. Der skal udarbejdes TP dokumentation, CSR⁵⁵ osv. For SMV'er er det typisk blot simpel regnskabsmæssig rapportering, der ligger til grund. Fælles for begge størrelser af virksomheder er, at selvangivelser er bindende i den forstand, at selvangivelser skal forholde sig til skattelovgivningen. Udgangspunktet er dog her, at man sagtens kan indlevere en forkert selvangivelse, der aldrig bliver fulgt op på. Naturligvis er dette ulovligt i henhold til dansk ret, men i forlængelse heraf kan det overvejes, om det faktisk, at der kan indleveres en forkert selvangivelse, som ikke bliver fulgt op af Skatteforvaltningen, kan udgøre en foranstaltning taget af Skatteforvaltningen. Dette vil der ikke yderligere blive gået i dybden med her, men i stedet følges der op på dette i diskussionsafsnittet 2.3.

2.1.4 Udvælgelse, udsøgning & visitering

Selve udvælgelsen af virksomheder til kontrol og gennemgang sker gennem kriterierne væsentlighed og risiko. Måden hvorpå dette vurderes, inddrager et digitalt værktøj, der udarbejder en risikoscore, og er scoren høj, udtager en skattemedarbejder virksomheden til kontrol. Det input, i form af information som det digitale værktøj benytter til udarbejdning af scoren, kommer som sagt fra selskaberne selv⁵⁶ og evt. fra eksterne internationale datakilder. Det helt nøjagtige input, som værktøjerne anvender, er desværre ikke offentligt kendte.⁵⁷ Hjemlen, til at SKAT kan bede virksomhederne om oplysninger og foretage kontrol, findes i forskellige lovgivninger. I forhold til anmodning om, at en virksomhed indsender regnskabsmateriale, findes der hjemmel i skattekontrollovens § 6, og det er ligeledes den, der finder anvendelse ved transfer pricing. Selve denne proces er ens for både SMV'er og store selskaber. Forskellen kommer som tidligere nævnt i det, at man ikke udfører stikprøver på store selskaber. Det faktisk, at man ikke gør dette, kan muligvis også anses som værende en foranstaltning, der kan tilregnes staten. Dette vil dog ligeledes ikke blive uddybet yderligere her men diskuteret under afsnit 2.3

⁵⁵ De største virksomheder i Danmark er forpligtet til at supplere ledelsesindberetning med omfattende beskrivelse af deres samfundsansvar også kendt som en CSR-rapport. Se evt. <https://www.bluegarden.dk/nyheder/nye-krav-til-csr-rapportering/>

⁵⁶ Typisk igennem diverse lovpligtige skabeloner forbundet med selvangivelse og transfer pricing dokumentationer.

⁵⁷ Appendiks I: side 3

2.1.5 Kontrolprocessen/revision

Udvælges en stor virksomhed til en mere grundig kontrol, synes Skatteforvaltningen at have fokus på transfer pricing. Skatteforvaltningens kontrol med transfer pricing tager udgangspunkt i transfer pricing dokumentation, jf. 'Bekendtgørelsen om dokumentation af prisfastsættelse af kontrollerende transaktioner', som er udstedt i medfør af skattekontrollovens § 3b. Denne bekendtgørelse gør det muligt for SKAT at bede om yderligere informationer og supplerende materiale, der ikke er hjemmel til at indhente efter skattekontrollovens § 6. Sådanne oplysninger er f.eks. regnskabsoplysninger om indtjening på en bestemt type transaktion.

Skattestyrelsen særlige fokus på transfer pricing i deres kontrol begrundes med, at der i perioden fra 2014 til 2018 er sket en stigning på 30% i antallet af selskaber, der laver koncerninterne transaktioner. Yderligere er det samlede antal transaktioner med en værdi på over 5 mio. kr., hvilket retfærdiggør, at man ikke undersøger SMV'er for transfer pricing.⁵⁸ Det oplyses, at der i perioden fra 2010-2019 er sket en forhøjelse af selskabers skattepligtige indkomst på kr. 80 mia som følge af øget kontrol på området. Dog oplyses det samtidig, at de sager, der kommer for en domstol, har ført til nedsættelser for kr. 0,9mia. Transfer pricing sager er helt essentielt problematiske og svære at kontrollere, hvilket kan ses på forskellen efter, at sagerne kommer for domstolene. Skattestyrelsen tager udgangspunkt i OECD's guidelines⁵⁹ på området, når de laver transfer pricing kontrol. Disse sager kræver dog rigtig meget dokumentation, og der er ofte uenighed mellem Skattestyrelsen og de selskaber, der bliver undersøgt, og derfor verserer der også en række civilsager hos domstolene. Som regel er disse sager længerevarende og dyre for alle parterne. Staten forsøger dog helt at undgå, at det skal ende med sager, der skal føres hos domstolene eller i Landsskatteretten (klageinstans)⁶⁰. Staten har således indgået et samarbejde med de større selskaber i Danmark, og dette samarbejde har man kaldt Tax Governance. Samarbejdet baserer sig på gensidighed samt tillid, og det omfatter bl.a. vurderinger og gennemgang af egenkontroller, hurtig afklaring af løbende skatterisici og sikring af korrekt angivelse og afregning. Seneste tal på antallet af samarbejdsaftaler er 29 - dette antal aftaler er fra 2017.⁶¹

Denne proces for store virksomheder står i kontrast til måden, hvorpå det gøres for mindre selskaber. For SMV'er er det en anden tilgang, der benyttes. Her går Skatteforvaltningen i dybden og undersøger flertallet af bilag, hvilket ikke er tilfældet for store selskaber. Der er dermed tale om en grundigere

⁵⁸ Skattestyrelsen (2020), *Selskabernes skattebetaling*, s. 17

⁵⁹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax

⁶⁰ Skattestyrelsen (2020), *Selskabernes skattebetaling*, s. 20

⁶¹ Skatteudvalget "Gennemsigthedsrapport: Skats kontrolarbejde", s. 14

kontrol af SMV'er, og der er for dem ikke den samme dialog med skattemyndighederne, som for store virksomheders vedkommende.

2.1.6 Afgørelse

Den danske Skatteforvaltning er underlagt forvaltningslovens regler ved dets afgørelser. Forvaltningsloven gælder kun for afgørelser, jf. § 2, hvor afgørelsesbegrebet kan defineres som:

*'En udtalelse fra en forvaltningsmyndighed, der tilsigter ensidigt at fastsætte, hvad der er eller skal være ret'*⁶²

Efter skattekontrol af et konkret selskab kan Skattestyrelsen vælge at indlede en skatterevision, hvorefter der i lovens forstand vil være tale om sagsbehandling. Disse skatterevisioner konkluderes fra Skattestyrelsen ved en afgørelse, som dermed fastsætter, hvad der skal være ret. Skattekontrol er i denne forbindelse ikke direkte anset som at være af afgørelsesmæssig karakter, hvorfor forvaltningsloven ikke finder anvendelse på disse. Derimod kan der diskuteres om, hvorvidt *Tax Governance* helt eller delvist omfatter afgørelsesbegrebet. Vejledning af gældende ret anses ikke som at være omfattet af afgørelsesbegrebet⁶³, men omvendt kan man argumentere for, at Skattestyrelsen afgiver stiltiende medhold i de retlige forhold, som kan udledes af virksomhedsoplysninger fra *Tax Governance* samarbejdet. Professor Karen Boll bemærker i vores interview af hende omkring *Tax Governance* samarbejdet, at det offentlige kan have en mere uformel og ansvarsfri diskussion med selskaber om skatteforhold, som er mere pragmatisk.⁶⁴ I den forbindelse spurgte vi professoren, om der således kunne opstå nogle problemer ved, at parterne lavede skjulte koordinering af skattekontrol og selvangivelse, dvs. aftaler udenfor afgørelsesbegrebet. Hertil udtalte Karen Boll, at det var en mulighed, men at det var en nødvendig og pragmatisk løsning på skattekontrollen.⁶⁵

Ikke desto mindre vil projektanalysen ikke anse afgørelsesbegrebet, med henblik på skattekontrol, som at være afgørende for at besvare problemformuleringen. Samtidigt har begrebet *ruling* eller afgørelse været anvendt flere gange i statsstøtte-retspraksis. Nationalstater fortolker imidlertid disse forskelligt, hvorfor det kan være svært at finde en enkel definition.

⁶² Bønsing (2018) *Almindelig Forvaltningsret*, s. 103.

⁶³ Bønsing (2018) *Almindelig Forvaltningsret*, s. 83

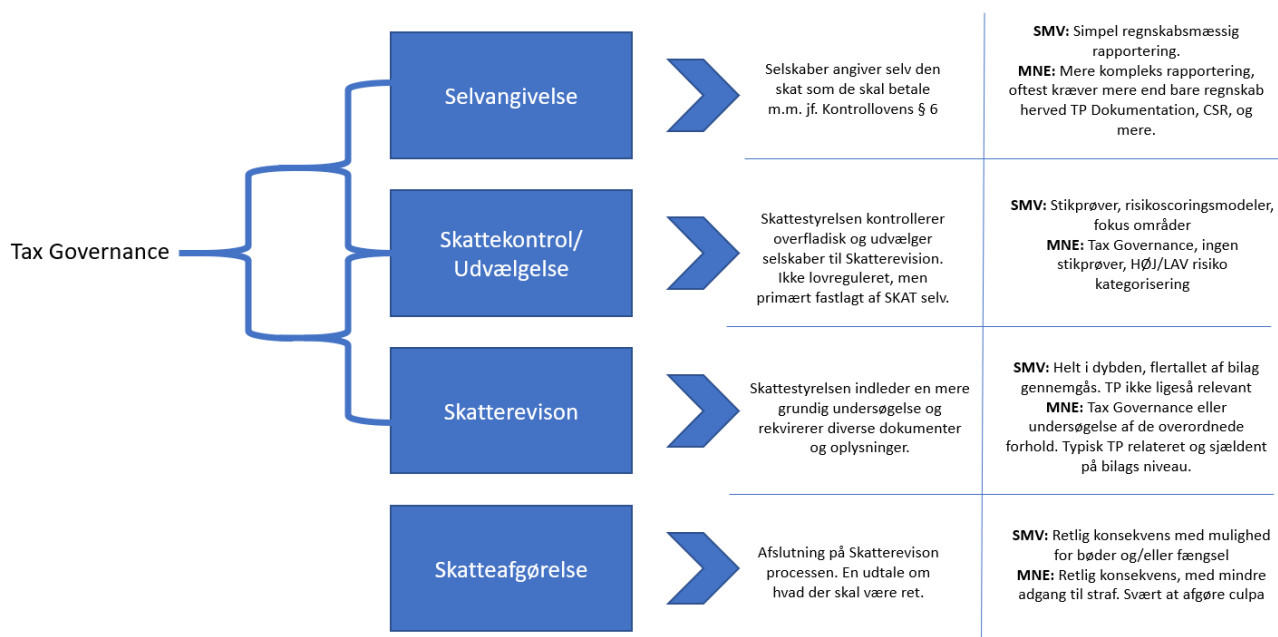
⁶⁴ Appendiks I side 10-11

⁶⁵ Ibid

2.1.7 Opsummering

Dansk skatteforvaltningsproces er opgjort af forskellige mekanismer og elementer, som overordnet set kan opdeles i 4 trin. Nedenstående figur opsummerer trinene og deres indflydelse på henholdsvis SMV'er og MNEs:

Figur 1



De fire trin er naturligt en smule generaliserede, men de tager udgangspunkt i de forskellige fund, som specialet har kunne komme frem til. Skattekontrollen er ikke strengt juridisk opbygget, og skattemyndighederne har været tilbageholdende med at opgive alle detaljerne forbundet med skattekontrol. Figuren og de 4 trin er udarbejdet ud fra vores eget skøn og egen forståelse af skattekontrolprocessen. Vores skøn har hentet inspiration fra både offentlige rapporter⁶⁶ og forskere på området.

Vi vil i afsnit 2.3 komme nærmere ind på denne opdeling, og på hvordan den hænger sammen med foranstaltningsbegrebet jf. TEUF-artikel 107.

⁶⁶ Skattestyrelsen og skatteministeriet

2.2 Artikel 107 stk. 1 og Beskatning

2.2.1 Indledning

Konkurrence er en vigtig del af EUs indre marked, og med TEUF kommer man diverse konkurrencebegrænsende problemer til livs. Hertil er TEUF art. 107 stk. 1. med til at sikre, at medlemsstater via særlige støtteordninger ikke er medvirkende til at forvride konkurrencen på det indre marked. Bestemmelsens ordlyd er som følger:

”Bortset fra de i traktaterne hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenlig med det indre marked i det omfang, den påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne.”

Bestemmelsen opstiller en række kriterier for, hvad der kan fastslås at være ulovlig statsstøtte. En foranstaltning er ulovlig, når den opfylder bestemmelsen kumulative betingelser, og der kan udledes følgende: (1) Foranstaltningen skal tilregnes staten (2) foranstaltningen skal give en fordel (3) foranstaltningen skal være selektiv (4) foranstaltningen skal påvirke konkurrencen og samhandelen mellem medlemsstater. Art. 107 stk. 1 omhandler også statsstøtte relateret til beskatning, og artiklens 4 betingelser beskrives nedenfor.

2.2.2 Foranstaltninger som skal tilregnes staten

Det første trin, for at fastslå ulovlig statsstøtte, jf. art. 107, er at bevise, at en given fordel kan tilregnes staten. I lovens forstand er der altså ikke noget problem i støtte, som tilregnes ikke-statslige subjekter. Det bemærkes her, at der i retspraksis ikke ses at være behov for, at staten har ejerskabet over det middel, som støtten omfatter.⁶⁷ Dette er dog næppe en betydelig diskussion i skatterelaterede forhold, eftersom det udelukkende er medlemsstaterne, der har kompetence til at fastsætte skatter. Støtte er i denne sammenhæng forbundet med foranstaltninger, som reducerer skatteforpligtelser for virksomheder. EU-retspraksis har samtidigt fastslået, at sådanne foranstaltninger må anses for at være form for støttemiddel, som kan tilregnes staten jf. C-387/92.

⁶⁷ Sag C-482/99, Domstolens Dom, Frankrig mod Kommissionen

2.2.3 Foranstaltninger som giver en fordel

Fordele i sammenhæng med art. 107 stk. 1. skal forstås som fordele af enhver art, som ikke må anses for at kunne være opnået under normale markedsforhold. Denne definition udledes specifikt af retspraksis, der har givet medlemsstater en særlig adgang til at give støtte når det i markedsmæssige sammenhæng kan anses for at være fornuftigt.⁶⁸ Praksis anvender et *investorprincip*, hvor domstolene ser på, hvorvidt den konkrete virksomhed ville kunne have opnået den samme form for støtte gennem det private marked.⁶⁹ Eksempelvis kunne et statsligt lån givet til en virksomhed være retfærdiggjort, hvis det anses for at være realistisk, at andre investorer ville gøre samme.⁷⁰ *Investorprincippet* er dog kun anvendeligt for markedsrelaterede investeringer vedkommende, og investorprincippet har derfor ikke haft nogen betydning i de skatterelaterede sager.⁷¹ En diskussion om investorprincippet i en konkret sag forudsætter dog, at medlemsstaten indrømmer at have givet støtte.

Ydermere skal der sondres mellem direkte og indirekte fordele, der opnås af en virksomhed.⁷² Diskussionen om fordele minder meget om den for selektivitet, eftersom de begge tager udgangspunkt i forskelle fra det normale udgangspunkt. Fordelskriteriet kan delvist sidestilles med det efterfølgende selektivitetskriterie, hvorfor der let kan ske en overlapning af disse to. Hertil bemærker Wolfgang Schön følgende: *“Indeed there exist strong similarities between the “advantage” test and the “selectivity” test. Both distinguish between one group of taxpayers enjoying a tax benefit and another group of taxpayers subject to reference treatment.”*⁷³

2.2.4 Foranstaltninger som er selektive

Fordele, som en virksomhed opnår i relation til skat, anses for at være i strid med art. 107, når disse er selektive. Omvendt betyder det også, at fordele, som ikke er selektive, er lovlige i henhold til art. 107. Netop dette kriterie synes at pege på et konkurrencemæssige fokus og dermed ikke et skattemæssigt fokus. Selektivitets begrebet kan af art. 107 stk. 1 udledes som: *‘visse virksomheder eller visse produktioner’*. Specielt for selektivitetsbegrebet har været den udvikling, som begrebet har gennemgået i løbet af sin levetid. I 2001 fastlagde EU-domstolen, at der efter en foranstaltning i Østrig ikke kunne være tale om statsstøtte med henvisning til, at selektivitet skal ses i forhold til dem, der befinder sig i

⁶⁸ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, punkt 74

⁶⁹ Sag C-234/84, Kongeriget Belgien mod Kommissionen, 1986, ECLI:EU:C:1986:302

⁷⁰ Sag C-261/89, Den Italienske Republik mod Kommissionen, 1991, ECLI:EU:C:1991:367

⁷¹ Sag C-124/10, Électricité de France, 2012, ECLI:EU:C:2012:318, præmis 91

⁷² Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, punkt 115-116

⁷³ Wolfgang Schön, *State Aid Law and Business Taxation*, s.8

en tilsvarende retlig situation, jf. C-143/99 *Adria-Wien*⁷⁴. Det betyder, at 'visse virksomheder' forstås mere som 'visse virksomheder i en tilsvarende retlig situation'. Senere har domstolene dog ændret selektivetsbegrebet, hvilket kan ses i lyset af Gibraltar dommen i 2011, hvor en beskatningsfordel, som udelukkende var tildelt til offshore selskaber, ansås som værende selektiv.⁷⁵ Selektivitet kan opdeles i materiel og regional selektivitet, hvoraf der i nærværende kun vil blive set på materiel selektivitet.⁷⁶

Kommissionen beskriver materiel selektivitet som følger:

*The material selectivity of a measure implies that the measure applies only to certain (groups of) undertakings or certain sectors of the economy in a given Member State. Material selectivity can be established de jure or de facto.*⁷⁷

De jure selektivitet omhandler juridiske kriterier, som formelt set reserverer retten til et støttemiddel til enkelte virksomheder. Hvis en støtteordning opstiller juridiske kriterier som eksempelvis virksomheders størrelse, juridiske struktur, m.m., kan den ifalde de jure selektivitet. Eksempel herpå kan findes i domstolens afgørelse på de forenede sager C-78/08 – C-80/08, hvor man anså et juridisk krav om selskabsform for at være de jure selektivt.⁷⁸

De facto selektivitet omhandler de tilfælde, hvor staten via en eller flere foranstaltninger betyder, at selvsamme giver selektive fordele til enkelte virksomheder. Som eksempel gjorde EU domstolen gældende, at en spansk skattelempe var *de facto* selektiv, eftersom den kun var tilgængelig ved anlægsmateriel over et bestemt beløb⁷⁹. Selvom foranstaltningen ikke direkte skønnede bestemte virksomheder, så var den kun realistisk for meget store virksomheder pga. minimumskravet var så højt. Hertil synes Gibraltar dommen, som beskrevet nedenfor, at have særlig præjudikat på netop de facto selektivitet:

⁷⁴ Kandidatafhandlings resume side 24-25 https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/58448065/Cecilie_Frandsen.pdf

⁷⁵ I Gibraltar sagen var det ikke retfærdiggjort at fordelen omfattede alle virksomheder i en tilsvarende situation hvorledes dommen lagde vægt definitionen "visse virksomheder". Se evt. Sagsresumé i afsnit 2.2.4.1

⁷⁶ Regional Selektivitet afgrænset jf. kap 1

⁷⁷ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, præmis 120

⁷⁸ Sag C-78/08 to C-80/08, *Paint Graphos and others*, 2011, ECLI:EU:C:2011:550, præmis 52

⁷⁹ Sag T-92/00 and T-103/00, *Ramondin SA and Ramondín Cápsulas SA v Commission*, 2002, ECLI:EU:T:2002:61, præmis 39

2.2.4.1 Domsresume C-106/09 P og C-107/09 P: Europa-Kommissionen mod Gibraltar og Det Forenede Kongerige

Sagen starter da regeringen i Gibraltar informerer Det Forenede Kongerige om, at den indfører et nyt selskabs skattesystem i Gibraltar, hvorefter Det Forenede Kongerige anmelder det til Kommissionen. Selskabsskatteordningen er i denne forbindelse omdrejningspunktet for søgsmålet om ulovlig statsstøtte jf. artikel 107 TEUF.

Den nye ordning i Gibraltar beskatter ikke selskaber på samme måde, som man gør i andre lande, såsom Danmark. I stedet består beskatningen af lønskat, en skat på ejerskabet af erhvervsejendom og til sidst en indregistreringsafgift. Under denne nye ordning skal alle selskaber betale en lønskat svarende til 3000 britiske pund om året per ansat. Selskaber beskattes af den formuemæssige værdi på erhvervsejendomme, som selskaberne ejer, og omfatter ikke lejede ejendomme. Den sidste skat afhænger af selskabernes formål, hvorledes selskaber, som ikke har til hensigt at generere indtægter, betaler en mindre afgift end dem, der har denne hensigt. Ydermere kan selskaber ikke pålægges lønskat, formueskat og skattebeløb over 15% af selskabets overskud.

Kommissionen påpeger i sin afgørelse, at der foreligger selektiv fordel på følgende 3 punkter:

1. Kun selskaber med et overskud bliver reelt beskattet af henholdsvis lønskat og formueskat, hvilket efter kommissionens opfattelse favoriserer de selskaber, som ikke har et overskud.
2. Fortsat vil selskaber med et mindre overskud kunne få nedsat deres ellers anvendelige lønskat og formueskat således, at det ikke overstiger 15% af overskuddet.
3. Til sidst anses systemet for at være designet på en sådan måde, at det bevidst eller ubevidst giver fordel til offshore selskaber.

Den Europæiske fællesskabsret synes at være uenig i, at ovenstående punkter medfører en materiel form for selektivitet og vægter, at systemet er generelt anvendeligt. Kommissionen søger at få rettens beslutning ophævet ved EU-domstolen, som således giver Kommissionen medhold i, at der i denne sag er tale om selektivitet.

Domstolen bemærker, at offshore-selskaberne udgør en gruppe, som pga. deres forhold ikke har noget beskatningsgrundlag ift. skattegrundlagene i den forslåede skattereform, og dermed opnår de facto selektiv fordel af en ellers generel beskatningsform. Fortsat bemærkes det, at betingelserne om overskud

og skatteloft i Gibraltars skatteordning isoleret set er generelle foranstaltninger, idet de anvendes uden forskel, og de har dermed ikke selektiv karakter.⁸⁰ Retten og domstolen er uenige om selektivitetsbegrebet, hvor retten peger på, at Kommissionen skulle anvende 3-trins testen⁸¹. Kommissionens modargument er, at anvendelsen af en 3-trins test forudsætter, at man identificerer den almindelige ordning på området, for således at påvise undtagelser. Testen tager dermed ikke højde for den, at en medlemsstat indfører et skattesystem med en forskelsbehandling, der er medfødt i selve systemets natur.

2.2.4.2 EU-retspraksis (3 Trins testen)

Selektive foranstaltninger fremkommer ikke kun i form af eksplicit lovgivning, men fremkommer også i tilfælde, hvor myndigheder har en skønsmæssig eller administrativ beføjelse. I relation til Apple-sagen udtalte Ruth Mason og Stephen Daly i en artikel, at referencesystemet skal ses i lyset af normal beskatning, og at man skal forstå det normale udgangspunkt for beskatning:⁸²

‘As the GCEU observed, “the very existence of an advantage may be established only when compared with ‘normal’ taxation.” So to conduct state aid analysis, we need to know the state’s “normal” tax.’

I resume, skal fordele ved skønsmæssige afgørelser sammenholdes med nationalrettens normale beskatnings-principper. Fordele opstår i denne forstand kun, når der er afvigelser fra det normale skattesystem. I relation til Danmark ser vi i 2.1., at Skattestyrelsen har skønsmæssige beføjelser, som bliver afgjort ved en forvaltnings-afgørelse. I netop sådanne tilfælde har det vist sig at være kompliceret at fastlægge selektivitet, hvorfor der via EU-retspraksis er udviklet en 3-trins test for at afgøre, om der er tale om selektivitet: (1) Identificer det referencesystem, som tilhører beføjelsen, (2) afgør om der sker en afvigelse/derogation fra referencesystemet, (3) er derogationen velbegrundet set i lyset af referencesystemet.⁸³ Analysen i 2.3 vil gå mere i dybden omkring, hvordan testen kan anvendes i relation til dansk skattekontrol. Selektivitet og fordel synes at være sammenflydende, hvilket kan ses i sagen om Apple i Irland.⁸⁴

⁸⁰ Sagens præmis 80

⁸¹ 3 trins testen Gennemgås længere nede i analysen

⁸² Stephen Daly & Ruth Mason, State Aid: *The General Court Decision In Apple*, s. 1319

⁸³ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, punkt 128

⁸⁴ Sag T-778/16 & T-892/16, Apple & Ireland, ECLI:EU:T:2020:338, præmis. 135 & 138

2.2.5 Foranstaltninger som påvirker konkurrencen

Til sidst omhandler den fjerde betingelse foranstaltninger, som påvirker konkurrencen. Denne betingelse hænger lidt sammen med betingelserne om fordel og selektivitet. Alle fordele, som er selektive, må anses for at være medvirkende til at forvride konkurrencen.⁸⁵

Ligeledes bemærker EU-kommissionen følgende: *"... For all practical purposes, a distortion of competition within the meaning of Article 107(1) of the Treaty is generally found to exist when the State grants a financial advantage to an undertaking in a liberalised sector where there is, or could be, competition."*⁸⁶ og *"...it is enough that the aid allows it to maintain a stronger competitive position than it would have had if the aid had not been provided. In this context, for aid to be considered to distort competition, it is normally sufficient that the aid gives the beneficiary an advantage by relieving it of expenses it would otherwise have had to bear in the course of its day-to-day business operations."*⁸⁷

Analysen vil derfor ikke vægte det konkurrenceforvridende element ved favoriserende skattekontrol men blot antage, at enhver selektiv fordel er ensbetydende med en forvridning af konkurrencen.

2.3 Diskussion: Foranstaltninger og begunstigelse

2.3.1 Indledning

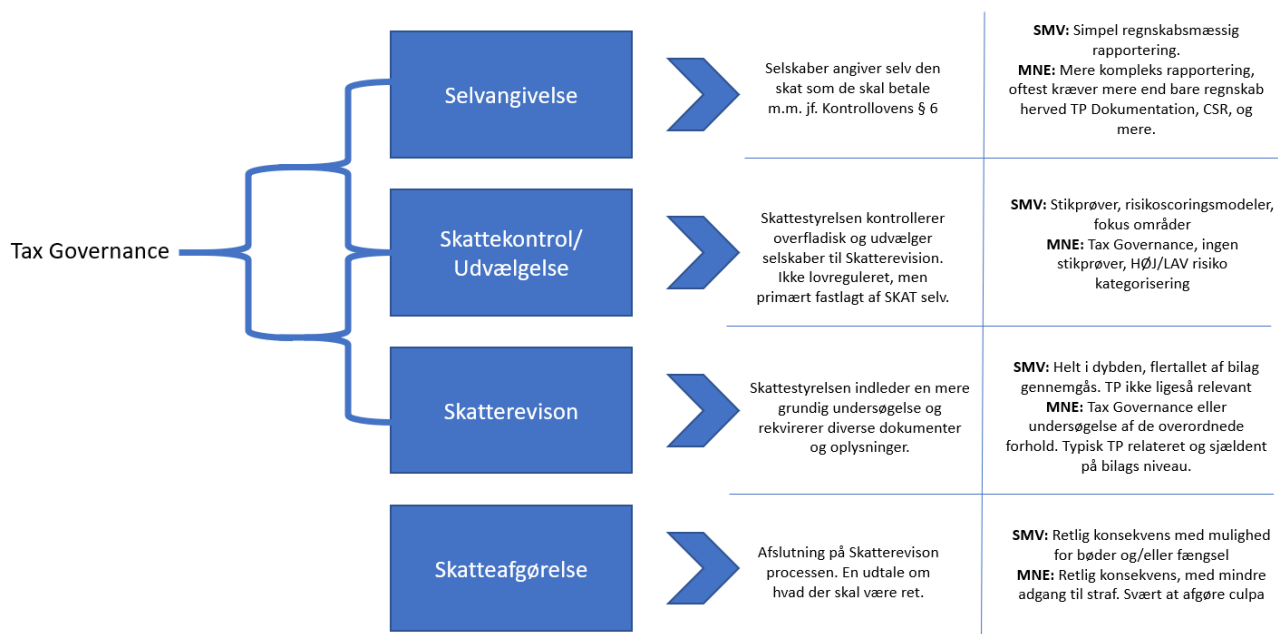
Dette afsnit vil undersøge om den forvaltningsmæssige skattepraksis, som er beskrevet i 2.1, kan sammenholdes med statsstøtteforbuddet, som er beskrevet i 2.2. Som det fremgår af afsnit 2.2, er det indledningsvis afgørende at fastslå, at der er tale om en foranstaltning, som kan tilregnes staten. Som set på nedenstående figur 2 fra afsnit 2.1.7, kan Skatteforvaltningens beskatning af selskaber opdeles i 4 trin. Alle selskaber starter i selvangivelsestrinnet, men det er ikke alle selskaber og deres regnskabsår, der går videre til de andre trin.

⁸⁵ "In relation to the second criterion, in state aid cases generally, the level of evidence required to demonstrate that an intervention has the potential to distort competition and trade is relatively low. Therefore, the fact that the subsidiary under investigation is part of a multinational that is active in a number of member states is typically sufficient to demonstrate that a tax ruling has the potential to distort competition" https://www.oxera.com/insights/agenda/articles/the-case-of-apple-and-the-state-aid-spotlight-on-multinationals-tax-affairs/#_ftn6

⁸⁶ Kommissionens meddelelse præmis 187, som supplerer viser Dommen Alzetta Mauro T-298/97 præmis 141 – 147 at støtten ikke forholder sig til dens nuværende virkning men derimod fremtiden og dens potentielle virkning på konkurrencen i det indre marked.

⁸⁷ Kommissionens meddelelse præmis 189

Figur 2:



Som nævnt, foretages der ikke stikprøver af store selskaber, da det vurderes, at der er for få store selskaber til, at dette kan svare sig. Udvalgelsen af store selskaber til kontrol sker ud fra en række kriterier, der plottes ind i et digitalt værktøj. Når det digitale værktøj har bearbejdet disse data, er resultatet en vurdering, der baserer sig på risiko. Dette er bedre kendt som risikoscoringsmodellen. Kriterierne, der benyttes i modellen, synes at være væsentlighed og risiko, men hvad, der præcis ligger til grund for udvalgelsen af virksomhederne, vides ikke. Det må derfor antages ud, at hvis man har orden i tingene og ens regnskaber ellers er upåklagelige, gennemsigtige og informative, bliver man ikke udvalgt til kontrol.⁸⁸ Dette står i skarp kontrast til den måde, hvorpå dette gøres for SMV'ers vedkommende. Her gennemføres der stikprøvekontroller. De udførte kontroller på SMV'er baseres på en grundig gennemgang af alle selskabernes skattemæssige forhold.⁸⁹ Desuden er der tale om et specielt udvælgelseskriterie, som primært kun rammer mindre virksomheder. Dette kriterie er forsinket indberetning af moms og selvangivelse m.m.⁹⁰ Ydermere har de grundige kontroller af SMV'er ifølge skatteforvaltningen ført til en konklusion, der hedder, at 51% af SMV'er enten bevidst eller ubevidst begår fejl.⁹¹ Skatteforvaltningens intention peger på vigtigheden af at opfange bevidst

⁸⁸ Opsummering af interview med Karen Boll. Se evt. vedhæftede Appendiks I side 4-6

⁸⁹ Skattestyrelsen (2020), *Selskabernes skattebetaling*, s. 20

⁹⁰ Se vedhæftede Appendiks I side 4-8.

⁹¹ Skattestyrelsen (2020), *Selskabernes skattebetaling*, s. 10

skatteunddragelse, men som vi senere vil komme ind på, er det svære at stadfæste ondsindede hensigter for store virksomheder. Dette tyder på, at der sker en favorisering af de større selskaber, når der ikke i samme omfang føres kontrol med disse. Det gør også, at der ikke kan drages nogen konklusioner om, hvorvidt der reelt sker korrekt beskatning af ikke kontrollerede virksomheder. Med udgangspunkt i SMV Danmarks analyse vil det samtidigt også tyde på, at hvis man foretog stikprøvekontroller i store selskaber, ville man finde, at de store selskaber laver mindst lige så mange fejl eller flere.⁹²

2.3.2 Skatte kontrol som foranstaltninger

Artikel 107, stk. 1, omhandler i henhold til sin ordlyd statsstøtte og statsmidler under enhver tænkelig form. Formuleringen i loven må antage, at analyse af en statslig foranstaltning ikke afhænger af dens form, men derimod dens påvirkning på konkurrence. Under EDF-sagen fandt man ved domstolene, at formen af foranstaltninger var irrelevante, når foranstaltningerne i sidste ende resulterede i, at et selskab fik finansiell fordel.⁹³ Specielt for artikel 107, stk. 1 omhandlende skattesager har været at se på love og afgørelser (rulings) som værende foranstaltninger. I projektets forstand er skattekontrol dog ikke altid afklaret med afgørelser, men derimod er skattekontrol en metodik, som myndigheder anvender for at finde sager til nærmere kontrol effektivt. Skattemyndigheder vil så vidt muligt undgå at bruge ressourcer på at gennemføre en skatteafgørelse, hvis selvsamme ved, at afgørelsen ikke konkluderer noget nyt fra selvangivelsen. Er det så muligt at anse sammenspillet med udvælgelse og skatterevision som en slags foranstaltning? Med udgangspunkt i EDF-sagen burde enhver form for foranstaltning være relevant at indbringe i en analyse. Ydermere anførte domstolen i AEM Torino SpA⁹⁴ sagen at:

”... statsstøttebegrebet er mere generelt end tilskudsbegrebet. Det omfatter ikke blot positive ydelser, men ligeledes de indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger ..”

Domstolen synes her at anvende udtrykket ”indgreb” i stedet for foranstaltning. Citatet anfører også, at disse former for indgreb skal ses i lyset af, hvad der normalt belaster en virksomheds budget. Udvælgelse med deraf følgende skattekontrol, kan argumenteres for at være en form for indgreb i skatteydernes skatteforhold i en eller anden grad. Eksempelvis må en frygt for stikprøve være medvirkende til, at skatteydere med langsigtede intentioner ikke vil risikere at lave skattesnyd/skattefejl.

⁹² <https://www.berlingske.dk/opinion/flest-fejl-i-indberetninger-til-skat-fra-store-virksomheder>

⁹³ Sag C- 124/10 P, EDF mod Kommissionen, 2012, ECLI:EU:C:2012:318, præmis 89- 91.

⁹⁴ Sag C-128/03 og C-129/03, AEM Torino SpA mod Autorità per l’energia elettrica e per il gas m.fl, 2005, ECLI:EU:C:2005:224

Samtidig må store selskaber være mindre nervøse overfor myndighederne, eftersom de ved, at der ikke sker stikprøver, og at der i nogle tilfælde sker et slags samarbejde med myndighederne gennem Tax Governance. I den konkrete AEM Torino SpA sag⁹⁵ blev det yderligere vurderet, at tariffer, pålagt på nogle få selskaber, også måtte anses for at være indgreb i modstrid med artikel 107. Hvis der under det normale skattesystem antages at være nogle byrder i form af stikprøvekontrol og udvælgelse, ville dette være i stærk kontrast til den behandling, der finder sted for store selskaber og endnu mere for dem under Tax Governance samarbejdet. Omvendt kunne man argumentere for, at udvælgelsesdelen er udenfor begrebet foranstaltning, eftersom der i skattekontrolmæssig sammenhæng ikke er tale om en normal byrde for et selskabs budget.

Sune Troels Poulsen anførte i 2015: *"Alene fantasien sætter grænser for, hvilke statslige foranstaltninger der kan indebære en finansiel fordel og dermed karakteriseres som statsstøtte."*⁹⁶ Sunes argument bekræfter denne analyses forståelse af retspraksis om, at artikel 107 stk. 1 kan omfatte enhver form for statslige indgreb, såfremt det kan indebære en finansiel fordel.

Ud fra ovenstående kan det udledes, at foranstaltninger under artikel 107 stk. 1 forstås under enhver form så længe, de bringer en eller anden form for fordel til et selskab. Således er det ikke kun direkte støtte, men også indirekte støtte, der fanges af bestemmelsen. Analysen vil derfor nu gå videre til, hvorvidt skattekontrol kan anses for at give fordele i henhold til artikel 107 stk. 1.

2.3.3 Fordele/begunstigelse udledt af skattekontrol

Som tidligere nævnt kan der udledes at være en betydelig forskel på den tilgang, som Skattestyrelsen har i sin skattekontrol af henholdsvis store og små selskaber. Forskellen kan argumenteres for at have favoriserende karakter, som resulterer i en fordel for dem, som i mindre grad bliver kontrolleret. Store selskaber, hvis aktiviteter ikke udløser skattekontrol igennem risikoscorings modellerne, og som samtidigt ikke er i fare for stikprøvekontrol, kan med god sandsynlighed slippe af sted med fejl og svig i deres selvangivelse. Nogle af disse store selskaber ville måske under Tax Governance samarbejdet blive opdaget, men som det vil blive gennemgået i næste afsnit, er ikke alle store selskaber en del af dette samarbejde, hvorfor der stadig kan være selskaber, som undgår skattekontrol. Fordel eller begunstigelse skal i denne sammenhæng forstås som en fordel sammenholdt med normalen, hvorfor

⁹⁵ Ibid

⁹⁶ Poulsen, Sune T., *Statsstøtteren i EU*, s. 39

fordel kræver forståelse af de sædvanlige markedsvilkår. EU-domstolen udtalte under Comitato sagen at:

”... foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – anses for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder, eller den begunstigede virksomhed opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår.”⁹⁷

Fordelen skal således ikke kun være økonomisk, men samtidig skal den ikke kunne opnås under det sædvanlige/normale skattesystem. Det sædvanlige og normale i det danske skattesystem er først og fremmest national skattelovgivning. Opnår et selskab at betale en mindre skat, som den ikke kunne opnå ved opfyldelse af skattelovgivningens krav, må den anses for at være begunstiget.

Skattestyrelsens kontrolarbejde medfører ikke direkte, at nogle enkelte selskaber bliver begunstiget som følge af overtrædelse af skattelovgivning, men omvendt giver den en indirekte accept af selskabers ukorrekte selvangivelse ved ikke at kontrollere disse. I den sammenhæng, har Skattestyrelsen fejlet at beskatte selskabet korrekt under det normale system, og Skattestyrelsen har dermed begunstiget selskabet. Samtidigt undgår bestemte selskaber også den omkostning, som er forbundet med at blive udtaget til skatterevision. Det er naturligvis ikke alle SMV’er som bliver udvalgt til skattekontrol, hvorfor man kan argumentere for, at omkostningen forbundet med skatterevision ikke er normal og dermed ikke en indirekte begunstigelse for store selskaber. Omvendt kan man argumentere for, at skattekontrollen aggregeret set begunstiger visse grupper af virksomheder, som ellers i samme eller større grad burde blive udvalgt til skatterevision. Netop den problemstilling vil blive analyseret i senere afsnit om selektivitet og forskelsbehandling.

2.3.3.1 Tax Governance

Samarbejdet mellem SKAT⁹⁸ og de store virksomheder blev indledt i år 2009 med udgangspunkt i erfaringer på området taget fra Holland. SKAT indgår aftaler med virksomhederne omkring deres deltagelse i dette program. SKAT vurderer, at der potentielt er basis for, at der kan indgå 150 selskaber i samarbejdet. Aftalen, der indgås, baserer sig ikke på jura, men på gensidige principper såsom åbenhed, tidlig dialog, ligeværdighed, incitament og løbende gensidig læring.⁹⁹ Grunden, til at det er de store selskaber, Skattestyrelsen fokuserer på at have dette samarbejde med, skal findes i, at de er store og dermed i sagens natur uoverskuelige og komplicerede, hvilket gør, at der er risiko for fejl. Selskaberne

⁹⁷ Sag C-71/09 P, Comitato m.fl., ECLI:EU:C:2011:368, præmis 91.

⁹⁸ SKAT / Skatteforvaltning. Bemærk at SKAT som organ/ navn udgår og bliver til 7 styrelser i 2018. Se evt. afsnit 2.1.

⁹⁹ Jens Kr. Elkjær, Mogens Kühn Pedersen, Rasmus Bo Andersen, *Erfaringer og perspektiver i samarbejdet mellem SKAT og de store virksomheder: Tax governance*, s. 1

har til opgave at minimere deres samlede beskatning, der anses som værende en omkostning, og derfor gør de brug af både revisorer og advokater, der tolker de komplicerede regler således, at de inden for lovgivningens rammer er mest optimale for virksomhederne. Disse faktorer gør, at der altid vil være et anderledes fokus på store selskaber hvad angår skatte-*Compliance*. Det er håbet, at der med disse samarbejdsaftaler kan oparbejdes viden i Skatteforvaltningen, der gør, at de kan fokusere deres ressourcer på, hvor fejl eller uenigheder opstår, og at der kan opstå fælles forståelse for regelfortolkning.

Fordelen for virksomhederne er det tætte arbejde med Skattestyrelsen. Yderligere må det anses som en fordel, at der ved indsatsprojekter fra Skattestyrelsen er færre af de virksomheder, der deltager, der vil falde for udsøgning, fordi den potentielle skatterisiko, der ligger i projektet har været drøftet med Skattestyrelsen, og dermed har selskabet ændret sine procedure. Dette betyder også, at virksomhederne har en idé om Skattestyrelsens fokusområde, og derfor kan de være mere uforsigtige med de forhold, der ikke fokuseres på. De virksomheder, der står udenfor samarbejdet, er naturligvis mere skeptisk indstillet over for dette og må i den forbindelse også stille sig udenforstående overfor, hvorfor netop de er blevet valgt fra. Det, der er en fordel for dem, som er med i samarbejdet, vil jo naturligvis blive en ulempe for dem, der ikke er. Og hvis en af fordelene ved at være med er, at man undgår omkostninger i forbindelse med udsøgning til skatterevision kan dette netop blive en byrde for dem, der ikke er en del af samarbejdet. Det bør dog nævnes, at samarbejdet ikke udelukkende har fordele, men også har ulemper. For ved at deltage i Tax Governance programmet skal virksomhederne også give Skattestyrelsen mere indsigt i virksomhedens skat og deres skatterisiko. Her argumenteres der bl.a. også fra de mere kyniske store selskabers side, at det at indgå i Tax Governance samarbejdet ikke nødvendigvis er en fordel. Det skyldes, at man som virksomhed skal være mere gennemsigtig med sin skat, og flere af virksomhederne har påpeget, at de ikke er blevet kontrolleret i 5-10 år alligevel pga. Skattestyrelsens manglende ressourcer og på baggrund af en klassificering som værende lav efter risikoscoringsmodellen.^{100 101}

2.3.3.2 Opsummering fordel og definition af favoriserende skattekontrol

Med udgangspunkt i ovenstående kan der udledes at være tale om indirekte fordele, som udledes af den generelle skattekontrol og Tax Governance samarbejdet. Disse fordele er økonomiske og nogle gange strategiske¹⁰², og påvirker til dels nogle store selskabers budget. Omvendt kan man fortolke den hårde,

¹⁰⁰ Opsummering af interview med Karen Boll. Se evt. vedhæftede Appendix I side 12-13

¹⁰¹ For mere dybdegående information omkring fordelene og ulemperne ved det danske Tax Governance projekt henvises der til professor Karen Boll som sammen professor Mette Brehm Johansen har skrevet nedenstående publikation: ”*Tax Governance: Corporate Experiences with Cooperative Compliance in Denmark*”

¹⁰² Strategiske eftersom de har bedre viden om SKATs fokusområder.

hyppige og mere invasive skattekontrol af SMV'er som indirekte at give fordel til store virksomheder. Selskaber under Tax Governance samarbejdet er behandlet anderledes end andre selskaber, og flertallet af andre selskaber er direkte afskåret fra at modtage denne fordel. Afhandlingen vil generelt anvende begrebet *Favoriserende skattekontrol* gennem dens analyser og vil med udgangspunkt i 2.3 omfatte fordelene: *Proces og behandlings fordele*, *udvælgelses fordele* (typisk indirekte såsom ved stikprøve) & *samarbejdes fordele* h.v. Tax Governance. Favoriserende skattekontrol vil i næste afsnit blive analyseret ud fra selektivitetskriteriet i artikel 107 stk. 1.

2.4 Diskussion: Selektivitet

2.4.1 Indledning

Det er nu udledt af ovenstående afsnit 2.3, at der er tale om en foranstaltning, og ligeledes synes denne at udgøre en fordel. Der vil derfor nu blive set på, om foranstaltningen er af generel karakter, eller om denne begunstiger visse virksomheder og dermed er selektiv. I den forbindelse skal det indledningsvist siges, at det kan være vanskeligt at adskille de to situationer i skattemæssig henseende. Det kan det, fordi der kan være situationer, hvor fordelene er omfattet af artikel 107, stk. 1, og andre situationer, hvor denne fordel blot naturligt opstår som en konsekvens af, at situationerne er forskellige f.eks. beskatning af kapital selskaber modsat Nordsøolieudvinding.¹⁰³ Analysens afsnit 2.2.4 fandt frem til, at selektivitet både kunne udspringe af en afvigelse fra referencerammen og udspringe fra det generelle referencesystem, hvis systemet resulterede i de facto selektivitet. Afsnit 2.4 vil derfor først forsøge at anvende selektivitetstesten¹⁰⁴ (2.4.2) og dernæst forsøge at anvende princippet om de facto selektivitet (2.4.3).¹⁰⁵

2.4.2 Selektivitetstesten

Testen er udledt af EU-domstolens retspraksis og bruges til at analysere, om der foreligger selektivitet i forhold til referencesystemet. Referencesystemer kan bedst beskrives som den metode og de skatteretsprincipper, der bør anvendes i skønsmæssige afgørelser således, at der ikke opstår selektivitet. EU-kommissionen har, som nævnt, indledt en række sager i Luxembourg, hvor sagen mod Koncernen

¹⁰³ Poulsen, Sune T., *Statsstøtterne i EU*, s. 160

¹⁰⁴ Også kaldt den retspraksis udviklede 3-trins test. Se evt. afsnit 2.2.4.2

¹⁰⁵ De facto selektivitetsprincippet fra Gibraltar sagen. Se evt. afsnit 2.2.4.1

Engie havde en særlig problemstilling, ang. hvorledes 3-trins-testen blev anvendt.¹⁰⁶ Sagen kan opsummeres som følgende:¹⁰⁷

I den konkrete sag var problemstillingen, at koncernen havde en såkaldt Hybrid Financial transaktion mellem dets selskaber i Luxembourg, som efter Kommissionens opfattelse gav koncernen en lempelse i skatten. Luxembourgs skattemyndighed (LSM) havde i deres afgørelse omkring transaktionen fastslået, at der på låner siden kunne laves rentefradrag for den tilvækst, der var i lånet, men samtidigt fastslog LSM, at långiverens fortjeneste ved tilvæksten kunne anses som værende en udbetaling af dividender. I henhold til EU-direktiv 2011/96 er der fri mulighed for at lade profit gå til moderselskabet uden, at der sker yderligere beskatning. På den måde undgår selskaber dobbeltbeskatning, men koncernen Engie opnåede i denne sammenhæng en double ikke-beskatning af profit. Der var hjemmel i Luxembourgs lovgivning til, at LSM kunne lave en sådan afgørelse, men EU-Kommissionen argumenterede for, at der var nogle derogationer fra det anslåede referencesystem. Referencesystemet var i den konkrete sag fortolket bredt og omfattede anti-misbrugs regel i national lovgivning, regnskabsprincipperne udledt af IFRS/ISDA, og Armslængdeprincippet. I førstnævnte punkt tog identifikation af referencesystemet udgangspunkt i national lovgivning og fortolkede det således, at den konkrete sag var omfattet af anti-misbrugsregler i national skattelovgivning. Ved at lave en afgørelse, som var i modstrid med kommissionens fortolkning af anti-misbrugsreglen, anses afgørelsen for at afvige fra referencesystemet og dermed opfylde selektivitets testens punkt 2. Selvsamme tilgang kan ses ved lignende kommissionsafgørelse mod Frankrig, hvor der blev fastslået ulovlig statsstøtte bl.a. med henvisning til, at der var sket en derogation fra anti-misbrugsregler i fransk skatteret.¹⁰⁸

Således giver Engie-sagen os et eksempel på, hvor bredt man kan fortolke skattesystemers referencesystem. Vi ser derfor nu på sammenhængen mellem favorisering gennem dansk skattekontrol og det danske skattesystems referencesystem.

1. Bestem referencesystemet

For så vidt angår dansk skattekontrols selektivitet, er første trin således at bestemme det normale skattesystem, som skattekontrollen skal sammenlignes med. Der er dog en udfordring i at bestemme

¹⁰⁶ Sag T-525/18 & T-516/18, Engie & Luxembourg

¹⁰⁷ Bemærk venligst, at resumé tager udgangspunkt i sagen før den blev afgjort ved første domstols instans. Hertil fastholdt domstolen EU-kommissionens afgørelse d. 12 maj 2021

¹⁰⁸ Se vedhæftede Appendiks G

det såkaldte referencesystem i forbindelse med skattekontrol, eftersom det ikke er lovreguleret, men derimod er et resultat af administrativ praksis. Når man søger at finde frem til, hvad sammenligningsgrundlaget er, skal man huske, at svaret ikke kan findes i europæisk lovgivning, da der ikke er harmonisering på området, og medlemsstaterne har derfor frie hænder til at fastsætte rammer for direkte skatter. Derfor skal rammen for, hvad der er sammenligningsgrundlaget (aka. benchmark), altid findes i national lovgivning. Det er referencesystemet, der fastlægger sammenligningsgrundlaget i forhold til, hvilken foranstaltning selektivitet skal vurderes.¹⁰⁹ De 4 trin, som opsummerer afsnit 2.1¹¹⁰, kunne være en definition på det normale skattesystem, hvori alle selskaber indberetter deres selvangivelse, og hvor der efter udvælgelse undersøges¹¹¹, hvorvidt selvangivelsen er korrekt. Ved trin 2 er alle selskaber som udgangspunkt under risiko for udvælgelse til skatterevision. Risikoen for at blive udtaget er dog varierende for selskaberne, men som udgangspunkt kan alle selskaber blive udvalgt til skatterevision. Alle selskaber kan efter proces ved skatterevision få en skatteafgørelse, som bekræfter eller korrigerer punkter ved selskabets beskatning. Dette referencesystem synes også at passe til analysens fokus på skattekontrol som værende en skattemæssig foranstaltning. Ser man lidt dybere på udvælgelsesdelen, kan man tale om et referencesystem som værende de metoder, der anvendes i udvælgelsestrinnet. Eksempelvis findes der risikoscoringsmodeller, som hjælper Skattestyrelsen med at udføre effektiv og tilfældig kontrol af selskaber, og som sørger for, at man gør en bred indsats.

Metoden til, hvorledes man søger at forstå referencesystemet, har i senere tid modtaget kritik vedrørende dens relevans. Kritikken lyder bl.a. følgende: *"Once it can be shown that different treatment of two groups of taxpayers cannot be justified in the light of the factual and legal circumstances Art. 107 par. 1 TFEU should intervene"*.¹¹² Fokus skal dermed ikke være på at fastlægge et reelt eller hypotetisk referencesystemet, for derefter at kunne udlede sammenligningsgrundlaget. I stedet skal fokus rettes hen mod at kigge på den reelle forskel, der er konstateret. Ser man på kritikken i forhold til nærværende afhandlings problem, kan der drages/tegne sig visse relationer, der gør, at kritikken kan ses som værende begrundet. Referencerammen er fastslået til at være de 4 trin i afsnit 2.1., hvilket er passende, men som tidligere påpeget, er det ikke altid, at Skattestyrelsen deler alle elementer og relevante oplysninger. I forbindelse med informationssøgning til analysen, forsøgte vi at søge aktindsigt hos Skattestyrelsen om en række punkter, hvor styrelsen undlod af svare på aktindsigten på trods af mange måneders ventetid og flere påmindelser.¹¹³ Netop kompleksiteten og den manglende transparens

¹⁰⁹ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, præmis 132

¹¹⁰ Se evt. Figur 1 og 2

¹¹¹ H.v. Skatterevision

¹¹² Wolfgang Schön, Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence, s. 9

¹¹³ For mere om indholdet i aktindsigten, se venligst vedhæftede Appendiks F

fra Skattestyrelsen omkring foranstaltninger som Tax Governance taler for kritikken. Det gør det af den grund, at hvis man ikke har indblik i metoden, kan det naturligvis også være svært at fastlægge sammenligningsgrundlaget til fulde. Omvendt kan der også være udfordringer i at forkaste en referencesystem analyse og blot se på selektivitet og diskrimination. Kritikken lyder her, at man uden et referencesystem ikke har noget at forholde sig til:

“A mere discrimination test will not be able to provide the necessary information as it will remain unclear where to start the calculation and how to apply the described procedural rules to it.”¹¹⁴

Referencesystemet må derfor anses for at være relevant i det omfang, at den kan anvendes som et sammenligningsgrundlag i afvigelserne. Wolfgang Schön argumenterer hertil også for, at diskriminationstesten harmonerer godt med forbuddet mod diskrimination:

“Such a non-discrimination test would also lead to an alignment with the theory behind other tax-relevant provisions of the Treaties like the non-discrimination and non-protection clauses in Art. 110 TFEU and the way the fundamental freedoms are brought to bear in the context of taxation.”¹¹⁵

I opsummering er referencesystemet det normale udgangspunkt. Det er således egentligt mest relevant at se på, hvorvidt der sker en afvigelse fra referencesystemet. Det antages, at det normale skattekontrol system beskrives som i de 4 trin udledt af 2.1.¹¹⁶

2. Afvigelse fra referencesystemet

Når referencesystemet er fastlagt, skal det afgøres om en bestemt foranstaltning udgør en afvigelse fra den ordning, det er blevet fastlagt til at være referencerammen, i dette tilfælde de 4 trin i afsnit 2.1. Der kigges her på, om foranstaltningen sonder mellem forskellig økonomiske aktører, som set i lyset af ordningens iboende formål er i en sammenlignelig retlig eller faktisk situation.¹¹⁷ Det interessante er her, om foranstaltninger som stikprøvekontroller, risikoscoringsmodeller og Tax Governance kan ses som værende foranstaltninger, der sonder mellem de forskellige økonomiske aktører.

Udgangspunktet er, at alle virksomheder er sammenlignelige i forhold til skatteordninger.¹¹⁸ Der må ikke favoriseres mellem virksomhederne, medmindre dette f.eks. kan begrundes i virksomhedernes særlige karakter, systemets opbygning og logik. I denne problemstilling er der dog ikke noget, der taler

¹¹⁴ Se Heidenhain (2010), p. 192 who criticizes this point while adhering to the discrimination test as a matter of principle.

¹¹⁵ Wolfgang Schön, Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence, s. 9

¹¹⁶ Se evt. figur 1 og 2

¹¹⁷ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, præmis 128

¹¹⁸ Poulsen, Sune T., *Statsstøtteren i EU*, s. 180

for, at sådan særlige karakteristika skulle ligge til grund for, at man undlader at lave stikprøver på store virksomheder. Begrundelsen for dette er som tidligere nævnt, at der skulle være for få store selskaber til, at dette kunne lade sig gøre, på trods af et anslået tal på 10.000 store virksomheder.¹¹⁹ Spørgsmålet er så, om de særlige karakteristika kan begrunde, at man udskiller store virksomheder fra små og mellemstore virksomheder, og giver dem mulighed for at indgå i en særlig ordning som f.eks. Tax Governance. Dette kan måske godt begrundes ud fra særlige karakteristika, men på den anden side er der muligvis også nogle mellemstore virksomheder, der ville have samme træk, og dermed er de udeladt. Kan det siges at være rimeligt? Ligeledes er det heller ikke alle store selskaber, der har mulighed for at indgå i samarbejdet. Skattestyrelsen har tidligere vurderet, at der er plads til ca. 150 selskaber i ordningen, hvilket yderligere taler for, at det er en ordning, som ikke er ment til at skulle gavne alle virksomheder, som efter ordningens kriterier burde kunne indgå i samarbejdet.¹²⁰ Dermed kunne man udlede, at ordningen kun er en fordel for *'visse virksomheder i en tilsvarende retlig situation'*.¹²¹

Ikke desto mindre har opdelingen fundet sted, og flere større virksomheder indgår i Tax Governance samarbejdet. Det er tidligere i afsnit 2.3.3.2 slået fast, at en af fordelene ved at indgå i dette samarbejde, netop er den tætte dialog, virksomhederne opnår med Skattestyrelsen omkring skatterelaterede emner, der drøftes inden selvangivelsen. Ydermere ville man normalt ikke kunne søge om at få forhåndstilsagn fra Skattestyrelsen for at fastslå, hvordan den almindelige skatteordning finder anvendelse i et konkret tilfælde, inden man opgiver dette i selvangivelsen. Som forskel giver Tax Governance samarbejdet delvist eller stiltiende forhåndstilsagn om støtteordningers anvendelse, og således må der igen synes at være tale om en fordel.¹²² Ifølge Kommissionen kan et sådant et forhåndstilsagn give en selektiv fordel, hvis: *"andre virksomheder i en sammenlignelig faktisk og retlig situation ikke kan få forhåndstilsagnet"* eller *"skatteforvaltningen anvender en mere »begunstigende« behandling af nogle skattepligtige virksomheder sammenlignet med andre i en lignende faktisk og retlig situation"*.¹²³

Sagen er dog den, at hvis det konkrete skatteforhold viser sig efter proces at være ulovligt, vil dette som udgangspunkt videreføres i en skatteafgørelse. Spørgsmålet er så, hvorvidt der uden afgørelse kan være tale om en form for accept af de forhold, som måtte kunne udledes af udvekslingen/samarbejdet. I formueretten vil man ofte anvende begrebet stiltiende accept, hvor en part anses for at have accepteret noget uden formelt set at have gjort det.¹²⁴ Hvis man skulle anvende dette begreb i Tax Governance

¹¹⁹ Se evt. afsnit 2.1.2

¹²⁰ Se evt. afsnit 2.1

¹²¹ Se evt. afsnit 2.2.4

¹²² I interviewet med Karen Boll diskuteres netop denne forskel. Se evt. Vedhæftede Appendix I.

¹²³ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, præmis 174

¹²⁴ <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=stiltiende>

samarbejdet, må det kunne siges, at der ved en udveksling af dokumenter, som peger på ulovligheder, helt almindeligt set sker stiltiende eller evt. passiv accept af evt. ulovlige skatteforhold. Ydermere kan begrebet *foranstaltning som giver fordel* i den forstand udvides til også at omhandle situationer, hvor Skattestyrelsen burde have sagt noget til observerbare ulovligheder, men ved passiv/stiltiende accept giver Skattestyrelsen selskabet lov til at lave lovovertrædelsen. Ud fra denne overvejelse bør man derfor kunne se meget skeptisk på Skattestyrelsens Tax Governance samarbejde således, at Skattestyrelsen indestår for størstedelen af de deltagende selskabers skatteforhold.

3. Hensyn der retfærdiggør selektive foranstaltninger

Her vurderes det om, der er evt. kan være noget i skattesystemet logik og natur, der kan begrunde den begunstiggelse, der sker i form af forskelsbehandlingen.¹²⁵ Skattestyrelsens forskelsbehandling kan dermed muligvis retfærdiggøres ud fra denne test. EU-kommissionen bemærker her særligt på skatteområdet, at det er muligt at retfærdiggøre selektivitet for at modarbejde skattesvindler:

*“The basis for a possible justification could, for instance, be the need to fight fraud or tax evasion, the need to take into account specific accounting requirements, administrative manageability, the principle of tax Neutrality, the progressive nature of income tax and its redistributive purpose, the need to avoid double taxation, or the objective of optimising the recovery of fiscal debts”*¹²⁶

Skattestyrelsen har særlige fokusområder og det har risikoscoringsmodeller til at udvælge de rigtige selskaber til nærmere skattekontrol. Forskelsbehandlingen som resultat af risikoscoringsmodellernes output ville derfor kunne retfærdiggøres ud fra det hensyn, at man optimerer genopretning af korrekt beskatning. Med andre ord er det, at man undersøger SMV’er oftere og anderledes retfærdiggjort så længe, at det er den optimale tilgang. Offentligheden kender dog ikke de input, som anvendes til modellerne. Skatteministeriets særlige fokus på SMV’er er begrundet ud fra, at disse i høj grad laver fejl i deres selvangivelse samt, at 10% af SMV’erne snyder bevidst.¹²⁷ Undersøgelses fokuset ved store virksomheder er som nævnt mere på transfer pricing området, hvilket er retfærdiggjort ud fra, at det

¹²⁵ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, præmis 138

¹²⁶ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, præmis 139

¹²⁷ <https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/politiske-udspil-og-aftaler/mere-kontrol-mindre-svindler/> s. 4

typisk er der de store fejl ligger.¹²⁸ EU-kommissionen bemærker her, at der samtidigt skal være proportionalitet:

*“Member States should, however, introduce and apply appropriate control and monitoring procedures to ensure that derogations are consistent with the logic and general scheme of the tax system. For derogations to be justified by the nature or general scheme of the system, it is also necessary to ensure that those measures are proportionate and do not go beyond what is necessary to achieve the legitimate objective being pursued, in that the objective could not be attained by less far-reaching measures.”*¹²⁹

Der foreligger derfor en yderligere diskussion i om, hvorvidt der kan være tale om adfærd fra skattestyrelsens side, som er proportionel i forhold til det mål den søger at opnå.

Tax Governance samarbejdet begrundes ud fra den tanke, at der betales mere korrekt skat ved en løbende dialog og samarbejde med de store selskaber.¹³⁰ Eftersom at store selskaber har mere komplicerede skatteforhold, mener man derfor, at det er bedst at have et løbende samarbejde, hvorledes at parterne undgår at skulle gå krig med hinanden igennem nøje skatterevision og evt. retssag. Dette hensyn synes dog at være i modstrid med et andet, hvorledes at man kun ønsker at have samarbejdet med de selskaber, som efter skattestyrelsens opfattelse er egnede. Valget af selskaber bygger på samarbejdsvillighed og tillid, og der er derfor ikke adgang til dette samarbejde, hvis selskaber ikke har en positiv historik.¹³¹ Hvis Tax Governance er den optimale løsning i målet om at få beskattet store selskaber korrekt, kan man så spørge, hvorfor ikke alle store selskaber bliver inviteret til Tax Governance. Skatteforvaltningen bemærker her, at man ønsker en god start på Tax Governance samarbejdet, og at man derfor kun vælger ”gode selskaber” hvilket synes at være et mere politisk argument. Storbritannien har i deres Tax Compliance projekt, i modsætning til Danmark, valgt at også invitere højrisiko selskaber til samarbejdet, hvorfor man kan stille spørgsmål til, hvorfor man ikke tillader det samme i Danmark.¹³²

De store selskaber undgår stikprøvekontrol og dette synes ikke at være særlig godt begrundet. Skattestyrelsen synes her, at de 10,000 store virksomheder er for lille et antal til, at man udfører

¹²⁸ Skattestyrelsen (2020), *Selskabernes skattebetaling*, s. 20

¹²⁹ Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, punkt 140

¹³⁰ Skatteudvalget ”Gennemsigthedsrapport: Skats kontrolarbejde”, s. 16

¹³¹ Se evt. Mere om Tax Governance samarbejdets deltagere i afsnit 2.3.3.1 eller Interviewet med Karen Boll i vedhæftede Appendix I

¹³² Alicja Majdanska & Jonathan Leigh Pemberton, *Reconciling Co-operative compliance with the principle of legal equality*, s. 130

stikprøver. Dette synes dog at være en mere fejlagtig retfærdiggørelse af afvigelsen, eftersom en stikprøve analyse ikke kræver et maksimum af tests for at analysen skal være korrekt.¹³³ Det virker derfor irrelevant om mængden af selskaber er mindre. Samtidigt må det også stå i kontrast til, at en stikprøve analyse normalt tager udgangspunkt i en bred befolkning, hvorfor man så kunne argumentere for, at den oprindelige stikprøve på SMV'er blot blev udvidet. Ydermere bemærkes det ift. Tax Governance, at der er mulighed for at denne tilgang til deres analyser kan give fejlagtige konklusioner herved selektions bias:

*Selektionsbias*¹³⁴

Skatteforvaltningen argumenterer for at det har været vigtigt for dem at få succeshistorier på plads før at man udvider Tax Governance samarbejdet til de resterende store selskaber.¹³⁵ Når man kun måler på de gode tilfælde, så bliver ens datagrundlag også 'biased' på den måde at den ikke er retvisende for helheden. Selskaber som er *compliant*, vil naturligvis give et positivt output, som herefter peger på, at Tax Governance er godt. Havde man derimod taget alle ind i Tax Governance samarbejdet så ville der nok være en del flere ulykkelige historier som taler imod Tax Governance. Netop denne problemstilling er i statistisk analyse kendt som selektions bias¹³⁶ som enhver statistiker skal være opmærksom på. Hvis et analyseret data set lider af selektions bias, så vil dens konklusioner og udledninger kunne være forkerte. Skatteforvaltningens argument for at der skal være succeshistorier er nok mere et udslag af politiske hensyn, hvorledes man ønsker at vise offentlighed at man er succesfuld. Tax Governance samarbejdets valg af deltagere må derfor anses for ikke at være fornuftigt begrundet af Skatteforvaltningen.

De ovennævnte kontrolforanstaltninger kan, selvom de indledningsvis er selektive, altså blive retfærdiggjort med henvisning til det generelle formål ved foranstaltningerne. Kontrolfunktionernes formål er overordnet set at sikre korrekt beskatning, og de metoder der hertil anvendes, er forskelligt begrundet. Foranstaltningerne forlanges dog også at være proportionelle til formålene, hvorfor man kan diskutere om de kunne være udformet med langt mindre rækkevidde. Proportionalitetsprincippet i EU-

¹³³ I en hver statistisk analyse af f.eks. befolkning vil man sjældent afskære en gruppe med mindre den af hensyn til analysen ville være irrelevant. Store selskaber synes dermed ikke at være en irrelevant gruppe for hvad angår korrekt beskatning. Desuden er store selskaber mere repræsentative hvis man ser på den profit eller beskatning de har.

¹³⁴ <https://catalogofbias.org/biases/selection-bias/>

¹³⁵ Jens Kr. Elkjær, Mogens Kühn Pedersen, Rasmus Bo Andersen, Erfaringer og perspektiver i samarbejdet mellem SKAT og de store virksomheder: Tax governance, s. 1

¹³⁶ <https://catalogofbias.org/biases/selection-bias/>

retten kan bl.a. udledes af den skelsættende domsafgørelse i Cassis de Dijon.¹³⁷ Her må en medlemsstat ikke hindre afsætningen af et produkt fra en anden medlemsstat, hvis ikke forhindringen svarer til det beskyttelsesniveau, som den søger at opnå.¹³⁸

Det bemærkes, at der ved stikkontrol og udvælgelse oftere sker grundig skatterevision ved mindre selskaber end ved store.¹³⁹ Forhenværende direktør af SMV Danmark, Ane Buch, har som tidligere nævnt udtalt, at der er en direkte sammenhæng mellem størrelsen af selskaber og fejlprocenten i selskaber. Det virker derfor som værende forkert at gå efter de mindre virksomheder. Ydermere viser det sig faktisk at langt størstedelen af afgift og skatteindtægter kommer fra de 10,000 største virksomheder.¹⁴⁰ Det synes derfor ikke at holde vand at sammenligne de store virksomheder med SMV'erne (ca. 510,000) ud fra det samlede antal selskaber (ca. 519,000), når store virksomheder reelt set udgør den største del af statens indtægter.

Udvælgelsen bygger på data og risikoscoringsmodeller, og hvis disse peger på mindre selskaber, er det i stærk kontrast til det ellers mest oplagte fokus på store selskaber, som myndighederne bør have. Professor på CBS Karen Boll synes dog at have en anden opfattelse af Skattestyrelsens kontrolindsats:

*"I dag skal det siges, at ift. skattekontrol er det også lavet med en segmentering af, hvor man ser på, hvor der er flest fejl og i hvilke brancher og hvorhenne i landet. Sådan at der også er en risikoscoring på, hvorvidt man er selvstændig erhvervsdrivende, er der flere fejl end i andre selskaber, så der er også statistik på det."*¹⁴¹

Karen Boll har som professor på CBS gennemført flere studier af Tax Governance samarbejde. I den sammenhæng fremgår det af en af hendes publikationer i et citat fra anonym kilde fra et stort selskab, at man plejede oftere at undersøge de store af selskaberne grundigt før i tiden:

*"When I listen to my colleagues who have been in the corporation for many years, then they tell me that in the old days, before the turn of the millennium, then they had regular audits on different areas. After the turn of the millennium the frequency has dropped and we have only had few and sporadic audits – except for the area of third party reporting"*¹⁴²

Den ovenstående udledning tyder endnu mere på, at man fra Skattestyrelsens side har lempet sin tilgang til store selskaber. En anden pointe, Skattestyrelsen har gjort meget ud af, har været at fokusere på

¹³⁷ Sag 104/75 præmis 17

¹³⁸ Neergaard & Nielsen (2016) *EU-ret*, s. 384

¹³⁹ Se evt. afsnit 2.1.5

¹⁴⁰ Se gennemsigtheds rapport udformet af Skat dec. 2017

¹⁴¹ Appendiks I: Side 4

¹⁴² Se side 20: Boll, K., & Brehm Johansen, M. (2018). *Tax Governance: Corporate Experiences with Cooperative Compliance in Denmark*. Umeå University. FairTax - Working Paper Series Nr. 17

bevidst skattesvindel. Skattestyrelsen har flere gange meldt ud, at 1 ud af 10 SMV'er bevidst snyder i skat, hvilket umiddelbart er et andet grundlag for, at man sætter sit fokus ind der. Dog er det interessante dilemma på den strafferetlige side af medlemsstaters skattelovgivning, hvorledes det er svært at kalde virksomheders fejl for bevidst svindel.¹⁴³ Det skyldes, at problemerne for store selskaber oftest er mere komplekse, hvorfor man typisk ikke taler om skyld og straf men derimod om genoprettelse.¹⁴⁴ Spørgsmålet er således, om det er proportionelt at gå efter den gruppe virksomheder, som laver færrest fejl, blot fordi det er dem, som angiveligt laver fejlene bevidst? Fejlbeløbene synes også at være markant mindre, hvorfor det måske ville have været mere effektivt at gå efter store selskaber.

Tax Governance samarbejdet står lidt specielt i forhold til proportionalitetsdiskussionen. OECD har et meget positivt syn på samarbejde mellem store selskaber og myndighederne, og de opfordrer lande til at styrke samarbejdet særligt med de største selskaber.¹⁴⁵ Proportionalitetsdiskussionen her skal dog overveje, om de ulemper, der er ved samarbejdet, kan reduceres og dermed være mindre indgribende. I interviewet med Karen Boll¹⁴⁶ kom det frem, at man som en gulerod for at være med i samarbejdet undgik store grundige undersøgelser. Det, at selskaber undgår en mere grundig undersøgelse på baggrund af samarbejdet, synes netop at være i modstrid med den hensigt, der er ved samarbejdet, netop at man fandt ud af, hvordan der skulle beskattes korrekt. Det ene udelukker ikke det andet, Tax Governance kan godt eksistere samtidig med, at man laver grundige undersøgelser af deltagerne.

En anden publikation omkring Tax Governance og ligebehandling argumenterer, at økonomiske ulemper, som udledes af samarbejdet, ikke kan siges at være proportionelle med det formål, man søger at opnå.¹⁴⁷:

“Nonetheless, if programmes involve some economic advantages (e.g. a reduction of a tax liability), they may be seen to be disproportionate and inconsistent with the overall goals of good tax administration. As a result, they may not be consistent with the principle of equality.”. Omvendt

¹⁴³ Google UK Tax Settlement: HMRC answer questions at UK Public Accts Committee 11/02/2016 (Video sektion fra 13:20 til 13:55) https://www.youtube.com/watch?v=w0EDpF-F8hc&ab_channel=UKRantsVids

¹⁴⁴ Ibid. I Det Forende Kongerige blev der i forbindelse med Google's skatteskanale diskuteret hvordan det var svært at pålægge store virksomheder bøder og straffe da der i henhold til britisk lovgivningen skulle være groft uagtsomhed. Hertil er det svært at argumentere for at en hel ledelse tilsammen har handlet groft uagtsomt.

¹⁴⁵ <https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/politiske-udspil-og-aftaler/mere-kontrol-mindre-svindel/>
<https://www.oecd.org/ctp/administration/publicationsonstrengtheningtaxcomplianceworkingwithlargebusinessandwealthyindividuals.htm>

¹⁴⁶ Se evt. vedhæftede Appendiks I

¹⁴⁷ Alicja Majdanska & Jonathan Leigh Pemberton, Reconciling Co-operative compliance with the principle of legal equality s. 1

argumenterer publikationen også for, at compliance programmer kan lede til det samme resultat som ved grundig undersøgelse, og at der dermed ikke er behov for at lave begge.

Til sidst bemærker domstolen under Gibraltar sagen, at skadelige foranstaltninger, som retfærdiggøres i det generelle skattesystem i testens 3 trin, falder udenfor statsstøttere reglerne, men derimod indenfor adfærds-kodeksen:

“Indeed, if the State or territory in question establishes a harmful tax regime and relies, by way of justification, on the fact that the measures in question are part of a general tax regime, that regime will escape the review carried out by the Commission under the State aid rules. Consequently, such a case falls within the rules of the code of conduct, since the problem raised by a tax regime of that kind relates to the possible existence of harmful tax competition and not to the State aid rules.”¹⁴⁸

Med dette udgangspunkt ville skadelig skattekontrol altså ikke kunne analyseres ud fra art. 107, hvis det retfærdiggøres ud fra, at det er en del af det generelle skattesystem. Det bør dog nævnes, at der i den konkrete sag stadig blev stadfæstet ulovlig statsstøtte med henvisning til de facto selektivitet, idet det generelle skattesystem var designet på en sådan måde, at det favoriserede offshore selskaber. Med andre ord var selektivitet/skade fulde foranstaltninger altså alligevel ikke retfærdiggjort ud fra det generelle skattesystem. Med dette udgangspunkt fejler 3-trins testen, og den vil derfor ikke kunne konkludere selektivitet, som er retfærdiggjort under det generelle system, og favoriserende skattekontrol bør derfor tage udgangspunkt i de facto selektivitet.

I opsummering kan Skattestyrelsen retfærdiggøre forskelsbehandlingen i skattekontrollen ud fra formålet om at finde fejl og korrigere skatten hos de selskaber, som laver fejl. Spørgsmålet, om hvorvidt der er en proportionel sammenhæng mellem formålet og forskelsbehandlingen under det danske skattekontrollsystem, kan umiddelbart ikke besvares entydigt. Analysen vil derfor diskutere, hvorvidt der i stedet kan udledes at være de facto selektivitet.

2.4.3 De facto selektivitet

Som sagt kan en støtteforanstaltning være generel og dermed falde uden for artikel 107, stk. 1, hvis den er gældende for alle selskaber i samme retlige og faktiske situation. Hvorvidt dette er tilfældet, kan normalvis afgøres ud fra et retligt grundlag. Det har ingen betydning for foranstaltningen og dennes evt. selektivitet, om det kun er få selskaber, som kan få fordel heraf, eller om det blot er enkelte selskaber,

¹⁴⁸ Sag C-106/09 P & C-107/09 P, Gibraltar sagen, ECLI:EU:C:2011:215, præmis 221

der vælger at drage fordel af foranstaltningen. I visse situationer ses det dog, at den foranstaltning, der planlægges allerede ved skabelsen heraf, kan forudsiges kun at omfatte nogle få virksomheder. Det sker, hvis det kun er få virksomheder, der er i en position, hvor de kan anvende eller indgå i ordningen.¹⁴⁹ Dermed kan ordningen udadtil se ud til at være generel, men under visse omstændigheder kan den anses for at være de facto selektiv.

I tilfældet i nærværende afhandling tyder flere ting på, at de foranstaltninger, der er indført, er de facto selektive. Det kan sagtens være, at store selskaber ikke direkte får lov til at undgå at betale korrekt skat, men hvis der i selvangivelsen er lavet en fejl, og den dermed ikke er korrekt, kan det resultere i nedsat skat eller afvigelse fra den korrekte skat. Yderligere er det faktum, at man ikke foretager stikprøver, og at man indgår samarbejde med selskaberne, medvirkende til, at det langt mindre sandsynligt, at man undersøger nærmere for evt. forkert indberetning. Som følge heraf vil der være givet selskaber en de facto selektiv fordel. Svarende til Gibraltar-sagen¹⁵⁰ kan der siges at være tale om ordninger, som isoleret set ikke udgør en forskelsbehandling og dermed ikke er selektive¹⁵¹, men at disse ordninger giver selskaber med særlige karakteristika en fordel. I modsætning til at se på selve systemet og dermed afvigelserne som ved 3 trins testen, foreslår Gibraltar domstolen i stedet, at man anvender et skattebyrde begreb som værende omdrejningspunktet.¹⁵² I stedet for at se på afvigelser fra det normale system, bør man derfor se på den ellers normale skattebyrde, som burde pålægges et hvert andet selskab. Denne udledning synes at være relevant, eftersom man kan diskutere, hvorvidt store selskaber, der evt. er underlagt Tax Governance i forlænget arm, får reduceret de skatte byrder, som ellers normalt kunne være pålagt dem. Kritikken lyder herved fra mange selskaber, at der er enormt mange andre byrder forbundet med at være en del af compliance programmerne.¹⁵³ Som eksempel skal store virksomheder typisk lave transfer pricing dokumentationer for alle dets selskaber, hvilket taler for, at der pålægges nogle tilsvarende byrder. Skattebyrde begrebet forholder sig dog ikke til andre former for byrder end skattebyrde. De facto selektivitet må også synes at være svær at fastlægge, netop fordi man ikke konkret ved, om der er sker reduktion af skattebyrderne ved ikke at blive kontrolleret grundigt. Et selskab kan sagtens betale den korrekte skat uden at blive kontrolleret, hvorfor kontrol ikke må anses for at være en forudsætning for korrekt skattebyrde. Det er derfor kun i forlænget arm, at man kan tale om, at der findes en reduktion af skattebyrderne.

¹⁴⁹ Poulsen, Sune T., *Statsstøtterne i EU*, s. 168-169

¹⁵⁰ Sag C-106/09 P & C-107/09 P, Gibraltar sagen, ECLI:EU:C:2011:215

¹⁵¹ Se evt. resume af sagen i afsnit 2.2.4.1

¹⁵² Sag C-106/09 P & C-107/09 P, Gibraltar sagen, ECLI:EU:C:2011:215, præmis 91

¹⁵³ Boll, K., & Brehm Johansen, M. (2018). *Tax Governance: Corporate Experiences with Cooperative Compliance in Denmark*. Umeå University. FairTax - Working Paper Series Nr. 17

De facto selektivitet er et enormt splittet emne, eftersom nogle vil mene, at der essentielt ikke skulle være noget problem i, at medlemsstater laver et særligt skattesystem, så længe det anvendes for alle selskaber. Professor Ruth Mason argumenterer for, at det i henhold til den amerikanske (USA) model om diskrimination m.m. ikke ville være et problem for Gibraltar at lave sit skattesystem, så længe systemet også anvendes uafhængigt af nationalitet m.m.¹⁵⁴ Desuden er der ikke mange eksempler på ulovlig statsstøtte i jävnfør af *de facto* selektivitet, hvilket tyder på, at domstolene og EU-Kommissionen har været tilbageholdende med at stadfæste det. Som tidligere diskuteret i Gibraltardommen, kan det lægges til grund, at der kan være tale om en 'code of conduct' problematik, hvor ulovlig statsstøtte ikke skal analyseres i jf. med artikel 107 TEUF.¹⁵⁵ Der er derfor både argumenter for og imod, at favoriserende skattekontrol, som beskrevet i afsnit 2.3, ikke nødvendigvis falder indenfor TEUF artikel 107 stk. 1.

2.5 Juridisk delkonklusion

Formålet med kapitel 2 var at undersøge og analysere, hvorvidt Danmarks skattekontrol var i overensstemmelse med EU's statsstøtteregler.¹⁵⁶ Skattekontrol kan deles op i mange led, som tilskynder at sikre korrekt beskatning af selskaber. De administrative processer, som anvendes til at undersøge og korrigere skatteforhold, har til formål at være så effektiv som mulig, således at man opdager fejl i selskabers selvangivelse. Analysen viser her, at der muligvis er en asymmetri i formålet med skattekontrol og den metode, som anvendes under selvsamme. Dette skyldes, at der faktisk er flere fejl iblandt store selskaber, men at der samtidigt er et større fokus på de mindre. Ligeledes synes der at være en forskelsbehandling mellem selskabskategorierne.¹⁵⁷ Selvom der ikke direkte indrømmes fordele for disse store selskaber, kan der siges at være tale om indirekte fordele udledt af skattekontrol, eftersom man ikke vælger at undersøge disse. Samtidigt kan der udledes direkte fordele af Tax Governance samarbejdet, idet selskaber undgår grundig kontrol, og i stedet opnås et tillidsbaseret forhold til

¹⁵⁴ Citat af Ruth Mason: 'you can be attractive, you can be Gibraltar and you can say we're only going to tax payroll on property but the cost for that, the charge that state aid imposes on that policy is you have to have that regime for domestic companies aswell' se (fra 51:15 til 51:38): https://www.youtube.com/watch?v=7RxO0wo04II&t=3097s&ab_channel

¹⁵⁵ Sag C-106/09 P & C-107/09 P, Gibraltar sagen, ECLI:EU:C:2011:215, præmis 221

¹⁵⁶ Se problemformulering afsnit 1.4

¹⁵⁷ Herved SMV'er og store selskaber

myndighederne, hvor selskaber udfører kontrollen selv.¹⁵⁸ Adgangen til dette samarbejde er begrænset til nogle få selskaber, og der kan derfor siges at være tale om en grad af selektivitet.¹⁵⁹

Analysen anvender selektivitetstesten for at undersøge, hvorvidt kontrolfunktionerne kan anses for at være ulovlige i henhold til artikel 107, hvoraf der i henhold til de facto selektivitetsprincippet kan være tale om et generelt skattesystem, som er designet til at give store selskaber en særlig fordel. I dette tilfælde vil kontrolforanstaltninger være anset som at være ulovlige i henhold til artikel 107. Analysen anvender også 3-trins testen til at forstå, hvorvidt der i henhold til et bestemt referencesystem¹⁶⁰ kan synes at være tale om afvigelser til fordel for store selskaber. Af testen kan der udledes at være tale om klare afvigelser for det fastlagte referencesystem. Disse afvigelser kan måske retfærdiggøres ud fra hensynet om effektiv indsats mod økonomisk svindel og effektiv skattekontrol, men samtidigt skal det følge proportionalitetsprincippet. Fordelene, som de store selskaber opnår i forlænget arm af forskellig kontrol foranstaltninger, kan med henvisning til Gibraltar dommen¹⁶¹ i stedet analyseres ud fra EU's 'code of conduct'¹⁶² således at skade fuld skattekontrol falder udenfor artikel 107 TEUF.

Således kan det konkluderes af analysen, at skattekontrol kan udføres til fordel for visse virksomheder på en sådan måde, at det i henhold til 3-trins testen¹⁶³ anses for at være ulovlig statsstøtte jf. TEUF-artikel 107 stk. 1. Medlemsstater kan dog retfærdiggøre den ellers favoriserende skattekontrol ud fra skattekontrollens generelle formål. Hertil skal medlemsstaters retfærdiggørende formål og dets initiativer (skattekontrollens udformning) følge proportionalitetsprincippet. De facto selektivitetstesten vil alternativt være et bedre argument for at favorisende skattekontrol, i henhold til artikel 107 stk. 1, er ulovligt, eftersom den primært ser på selektivitet ud fra skattekontrollens effekt og dermed ikke dens generelle udformning.¹⁶⁴

¹⁵⁸ Se evt. mere om dette i interviewet vedhæftet Appendiks I

¹⁵⁹ Kan både gælde for selektivitet under fordel til 'visse virksomheder', men også til 'visse virksomheder i en tilsvarende retlig situation'. se evt. afsnit 2.2.4

¹⁶⁰ I denne menes der kontrolforanstaltningerne

¹⁶¹ Se evt. afsnit 2.4.2

¹⁶² European Commission "Code of Conduct for the Members of the European Commission" https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/service-standards-and-principles/ethics-and-good-administration/commissioners-and-ethics/code-conduct-members-european-commission_en

¹⁶³ Se evt. afsnit 2.4.2

¹⁶⁴ Se evt. afsnit 2.4.3

Kapitel 3: Økonomisk analyse

Den økonomiske analyse kan opdeles i 6 overordnede afsnit (3.1 til 3.6). Afsnit 3.1 har til formål at udlede de underliggende incitamenter og gevinster (*payoffs*),¹⁶⁵ som er forbundet med den såkaldte kontrakt mellem den danske stat og de virksomheder, der beslutter eller overvejer at drive virksomhed i f.eks. Danmark. Vi starter derfor med at forstå og derefter definere den overordnede skattekonkurrence samt de mekanismer, som påvirker beslutninger i markedet med udgangspunkt i de danske skattemyndigheder og virksomheder, som ønsker at flytte væk fra Danmark (3.1.1 til 3.1.4). Dernæst vil skattekontrol processen blive beskrevet (3.1.5), og til sidst vil begrebet ”*stiltiende koordinering*” blive defineret i relation til skattekontrol og regelefterlevelse (3.1.6). Afsnit 3.2 er en introduktion til spilteorien og analysens antagelser i forbindelse med at anvende den. Herefter vil afsnit 3.3 inkludere *simultane* og *sekventielle* spil opstillinger af interaktionen mellem parterne i et begrænset tidsperspektiv. I afsnit 3.4 vil der blive videreført på modellerne fra afsnit 3.3, men nu med et ubegrænset eller ubekendt tidsperspektiv i et forsøg på forstå, om interaktionen kan understøtte stiltiende koordinering. Afsnit 3.5 diskuterer og kritiserer analysens tilgang og antagelser til at besvare problemstillings spørgsmål. Afsnittet vil også komme med nogle alternativer til, hvordan man kunne tilgå interaktionen anderledes men indenfor spilteoriens verden. Til sidst opsummerer og konkluderer afsnit 3.6 den økonomiske analyses opdagelser og fund til besvarelsen af den økonomisk problemformulering.

3.1 Skattekonkurrence og skattemarkedets mekanismer

3.1.1 Indledning

Beskatning af selskaber har traditionelt set antaget, at man skulle beskatte selskaber således, at det var effektivt.¹⁶⁶ Hvis et land satte en for lav skat, kunne denne få færre skattekrone ind i statskassen, og omvendt ville en for høj skat på selskaber være medvirkende til mindre vækst og nedgang i økonomien. Denne traditionelle tanke følger lidt en monopolistisk forudsætning for staten, hvor selskaber ikke har haft et alternativ. I takt med globaliseringen er selskaber begyndt at operere mere udover landets grænser, og det er derfor ikke længere lige så relevant at se på beskatningen af selskaber i en lukket økonomi. Derimod kan man se på selskaber og stater som værende kontraherende parter i en større

¹⁶⁵ Knudsen, Christian: Økonomisk Metodologi: Bind 2 s. 94

¹⁶⁶ Se evt. afsnit 1.2

markedsøkonomi, hvor der er konkurrence.¹⁶⁷ Neoklassisk teori udleder i relation hertil en lang række interessante diskussioner om, hvordan parterne interagerer.

Indledningsvis vil man kunne se konkurrencen som værende perfekt i den situation, hvor alle selskaber frit kan skifte jurisdiktioner uden omkostninger og at nationalstater om muligt kan sætte en pris/skat for at være en del af jurisdiktionen. Forudsætningen er her, at en virksomhed skal vælge en jurisdiktion/nationalstat at drive forretning i, og at jurisdiktionen og en virksomhed dermed ses som en form for vare, ydelse eller service. Den perfekte konkurrence¹⁶⁸ kræver dog nogle mere urealistiske antagelser og rammer omkring markedet. Hvis nationalstater eller virksomheder ikke er homogene eller differentierer sig i en eller anden grad, vil der altid være ujævnheder i konkurrencen. En virksomhed gavner måske mere af ét land end af et andet, og omvendt gavner en nationalstat mere af nogle typer af produktioner og virksomheder end af andre. Ydermere er der nogle omkostninger for selskaber forbundet med at flytte jurisdiktion, og der er således tale om, at man kan være bundet af en jurisdiktion. Selskaber/virksomheder har forskellige præferencer for, hvorledes f.eks. produktion kan opnå en særlig produktionsfordel i én jurisdiktion frem for en anden. Dette er ikke nødvendigvis kun i de regler, som er fremsat, men måske i nærmere de forbrugere og ressourcer som landet har. I makroøkonomisk teori ville man sige, at produktion af diverse varer bør ske under komparative fordele således, at produktionerne sker der, hvor det er mest effektivt.¹⁶⁹ Som følge heraf bør nationalstater handle indbyrdes således, at man får udnyttet denne komparative fordel. Optimal produktion og komparative fordele skaber derved fælles vækst, og det kan derfor som udgangspunkt anses som værende en essentiel del ved det europæiske fællesskab.¹⁷⁰

Som opsummering er nationalstaters skattekonkurrence ikke helt som perfekt konkurrence.¹⁷¹ Professor Tsilly Dagan har netop fremført denne kritik. Til gængæld foreslår han, at man ser nationalstater som værende rekrutterer af skatteydere.

*“Thinking strategically, the state must provide incentives that not only maximize the benefits for its current constituency but also attract “the right kind” of residents, investors, and investments.”*¹⁷²

¹⁶⁷ Dagan, Tsilly: *International Tax Policy* s. 10-14

¹⁶⁸ Christensen & Rasmussen (2017) *Microeconomics Second Edition* s. 34

¹⁶⁹ Blanchard, Giavazzi & Amighini (2013) *Macroeconomics: A European Perspective*. kapitel 1

¹⁷⁰ Høj konkurrence og økonomisk vækst er et af flere mål for det europæiske fællesskab (EU). Se evt. mere om EU's mål på: https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_da

¹⁷¹ Dagan, Tsilly: *International Tax Policy*, s.13

¹⁷² Ibid

Verden i dag er mere globaliseret end nogensinde før, og en del store selskaber kan derfor frit vælge og vrage mellem de forskellige landes skatteregler. Staterne er derfor i konkurrence med hinanden, og derfor kan disse ses som værende på jagt efter de store selskaber med henblik på at få dem til investere i netop deres land.

3.1.2 Medlemsstaters formål og nytte af store selskaber

*”The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible in proportion to their respective abilities: that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state”.*¹⁷³

Medlemsstater er overvejende rationelle og søger at understøtte staten og dens aktiviteter. Stater kan anses for at være profitmaksimerende gennem den skat, de indtjener, eller de kan anses for at være nyttemaksimerende i den forstand, at de også ser på dets egne borgeres eller statens eget velvære. Staten kan bedre understøttes med flere penge, og derved kan man argumentere for, at stater strengt taget er profitmaksimerende i skattemarkedet. Med henblik på profitmaksimering er stater nødt til for at forblive konkurrencedygtige ved at tænke strategisk og designe skatteregler, der gør det attraktivt som helhed og vælge netop deres jurisdiktion/nationalstat¹⁷⁴ for således at få flest mulige skattekrone i statskassen.

Det er særligt de store selskaber, nationalstaterne er på jagt efter og forsøger at undgå at miste ved disse implementeringer. Dette skyldes delvist, at de spiller en vigtig rolle i nutidens globale økonomi. Store selskaber og deres associerede/søsterselskaber står for en tredjedel af verdens bruttonationalprodukt og to tredjedele af al international handel.¹⁷⁵ Dette vil måske tyde på, at nationalstater i stedet anvender nyttemaksimerings rationaliteten.¹⁷⁶ Nytte-begrebet opsamler fordelene for staten som udledt at have flere eller større virksomheder bredt og derfor ikke kun være afgrænset til den skat de betaler. Ydermere har nationalstater i lang tid forsøgt at få mere politisk opmærksomhed, da man gerne vil tiltrække *Foreign Direct Investment* (FDI). Det skyldes, at der menes at være flere fordele forbundet med dette for staterne, eksempelvis er der opstillet følgende fordele i en artikel:¹⁷⁷

- Vækst og arbejdspladser i form af nye jobs

¹⁷³ Ibid s. 18

¹⁷⁴ Ibid s. 31

¹⁷⁵ <https://voxeu.org/article/multinational-enterprises-global-economy>

¹⁷⁶ Se mere om maksimeringsrationalitet: Knudsen, Christian: *Økonomisk Metodologi: Bind 2* s. 29-31

¹⁷⁷ <https://voxeu.org/article/multinational-enterprises-global-economy>

- Realiseringer af investeringer
- Nye teknologier
- At gøre det muligt for stater at udvide deres globale value chain (global værdikæde)

Det vil derfor være en fordel for staterne, hvis de kan tillokke de store selskaber til at opføre f.eks. produktions faciliteter i bl.a. Danmark. En af fordelene ved dette vil være, at der skabes flere lokale arbejdspladser. Først og fremmest som følge af den investering, der ligger i at opføre de fysiske faciliteter og senere hen arbejdspladser på faciliteterne. Som konsekvens af den særlige kompetente arbejdskraft, sådanne MNEs bringer med sig, vil der også opstå *'know-how'*¹⁷⁸ indenfor de givne områder. Dette kan videre lede til flere positive eksternaliteter. F.eks. kan ny teknologi fra en MNE føre til produktions *'spillover'*¹⁷⁹ fra netop denne og videre til små og mellemstore virksomheder i host-staten. Det er ikke kun spillover, der sker. Ligeledes forholder det sig også sådan, at større virksomheder i kraft af deres søsterorganisationer også handler en del med mindre lokale virksomheder i host staten. Faktisk anslås det, at mere end 2/3 af de halvfabrikata, der benyttes af MNEs i host staten kommer fra handel med SMV'er i host staten.¹⁸⁰ Dette taler derfor imod påstanden om, at MNE'er skaffer alt inden for deres egen organisation og ikke involverer sig yderligere i host landet.¹⁸¹ Dermed synes flere af fordelene ved at få adgang til de store selskabers og deres FDI at forekomme som følge af eksternaliteter, som dermed bedre opfanges af nytte-begrebet. Betyder dette så, at hvis man blot fjerner eller minimerer skattetrykket tilstrækkeligt for MNE'er, at de så strømmer til? Umiddelbart er svaret nej, da der er en række andre faktorer, som spiller ind og er afgørende, når selskaber vælger at etablere sig i en stat. Disse faktorer gennemgås nedenfor.

3.1.3 Firmaers formål og virksomhedsfordele i bestemte medlemsstater

Uden at gå i de juridiske detaljer er der en fordel ved at drive virksomhed i et EU-medlemsland. I en artikel om fordelene ved at drive virksomhed i EU opstilles der eksempelvis følgende fordele:¹⁸²

- *Verdens største indre marked*
- *En enkelt valuta*

¹⁷⁸ "knowledge of how to do something smoothly and efficiently". <https://www.merriam-webster.com/dictionary/know-how>

¹⁷⁹ <https://www.investopedia.com/terms/s/spillover-effect.asp>

¹⁸⁰ <https://voxeu.org/article/multinational-enterprises-global-economy>

¹⁸¹ Se evt. mere om det at tiltrække tech giganter på: *Attracting Tech-giants Through Fiscal State Aid*, Yvette Lind,

¹⁸² <https://www.europeis.com/blogs/post/Top-4-Benefits-of-Doing-Business-in-European-Union>

- *Mobilitet*
- *Et enkelt sæt af regler som breder sig over flere lande*

Mest nævneværdig er mobilitet, som bl.a. er medvirkende til, at selskaber ikke behøver at etablere sig i alle de lande, de vil drive virksomhed i. Det er bl.a. derfor, at mange Tech virksomheder såsom Google og Apple har deres primære funktioner i Irland, da disse ikke behøver at have fysisk tilstedeværelse ved servicering af sine kunder. Patenter skal kun søges og godkendes i et enkelt EU-land for, at de har retsvirkning i alle EUs medlemslande. Der findes også en hovedregel om forbud mod restriktioner i samhandelen mellem medlemsstaterne.¹⁸³ Fordelene, som kan udledes af Den Europæiske Union, kan argumenteres for at være medvirkende til, at selskaber i EU har reducerede omkostninger forbundet med at bryde adgangsbarrierer.

Men betyder det så, at der ikke er nogen forskel på, hvilket land man vælger at have sine primære funktioner i inden for EU? Det korte svar må synes at være nej. Nogle selskaber kan måske være indifferente, mens andre har nogle særlige fordele ved de enkelte lande. Et land kan have særlig infrastruktur, nationallovgivning, støtteordninger, skatter, lønomkostninger og/eller en særlig kompetent arbejdsstyrke. Ser man på Danmark, kan den danske arbejdskraft argumenteres for at være enormt produktiv. I verdens rangering er arbejdskraften i Danmark blandt top-4, kun overgået af Norge, Schweiz og Luxembourg.¹⁸⁴ Kritikken er naturligvis den, at det blot er et gennemsnit, hvorfor nogle typer opgaver måske kan blive bedre udført af andre landes arbejdskraft. Det har eksempelvis været optimalt for mange selskaber at udføre callcenter funktioner i Spanien¹⁸⁵, som har set en stor vækst i denne industri.

Analyseniveauet for komparative fordele kan ikke kun ses på de omkostningsfordele, som kan udledes, men også på de institutionelle fordele, som kan opnås i de forskellige stater.¹⁸⁶ Disse institutionelle fordele skal kun nævnes kort, men omhandler de bagvedliggende faktorer, som gør, at dansk arbejdskraft anses for at være god. Som eksempel ses Flexicurity modellen,¹⁸⁷ som angiveligt skaber en god dynamik i arbejdsstyrken. Af hensyn til overordnede formål af analysen og den neoklassiske vinkel vil de fremsatte modeller i analysen vise en simplificeret forståelse af fordelene ved de forskellige

¹⁸³ <https://www.eu.dk/da/dokumenter/traktater/traktaten-euf/tredje-del/afsnit-iv/kapitel-3/artikel-56>

¹⁸⁴ <https://www.eu.dk/da/dokumenter/traktater/traktaten-euf/tredje-del/afsnit-iv/kapitel-3/artikel-56>

¹⁸⁵ <https://www.masvoz.net/blog/the-contact-center-sector-continues-to-grow-in-spain/>

¹⁸⁶ Hall & Soskice (2001) Varieties of Capitalism

¹⁸⁷ <https://bm.dk/media/6117/det-danske-arbejdsmarked-pdf>. pdf s. 7

medlemsstaters arbejdsstyrker, således at virksomheder i deres beslutninger kan forudse præcise og/eller realistiske *payoffs*.

Udover fordelene forbundet med at være i en jurisdiktion bør der også nævnes de forskellige ulemper, som findes i de forskellige lande. Drift i nogle lande vil have en højere andel af omkostninger forbundet med det pågældende lands nationale lovkrav. Eksempelvis er der forskellig regulering af regnskabsrevision, ansattes sygdom, barsel, osv. Særligt er der også skattemæssige forhold, som medvirker til, at virksomheder vælger ét land frem for et andet. Virksomheder bør derfor foretage en opvejning af disse fordele og ulemper. Ligeledes kan der også være nogle politiske usikkerheder, hvor et land evt. kan finde på at tage en højredrejning på meget af dets lovgivning således, at en virksomhed står med nogle uforudsete ulemper. Hertil anses Danmark som værende en mindre volatil økonomi, og Danmark er også kendt som et '*safe haven*', hvorfor mange investorer i større grad er villig til at investere i landet.¹⁸⁸

Modeller såsom Pestel's og Porter's *five forces* er modeller, som virksomheder kan anvende til at analysere markeders fordele og ulemper. Særligt er Porter's *five forces* interessant i denne forbindelse, eftersom virksomheder ud fra denne model tager et syn på konkurrencen i et givent marked. Selvom analysen ikke vil anvende disse modeller direkte, er de dog nævneværdige, eftersom de opstiller fordele og ulemper, som kan udledes at være i et bestemt marked og jurisdiktion. Eksempelvis inkluderer en PESTEL analyse en juridisk del, hvorved man kan analysere fordele og ulemper ved en jurisdiktions lovgivning. Ud fra PESTEL-modellen kan det også udledes, at der er nogle særlig gode fordele ved at være i Danmark, eftersom landet er stærkt på Research & Development fronten.¹⁸⁹

Til opsummering kan der udledes forskellige og unikke fordele for bestemte virksomheder i forskellige medlemsstater. Virksomheder søger at få mest ud af deres produktion, og netop det indre marked synes at åbne for, at virksomheder primært vælger én jurisdiktion til deres drift og dermed deres også deres skattebyrde.

¹⁸⁸ <https://www.berlingske.dk/oekonomi/reformer-styrker-dansk-kreditvaerdighed>

¹⁸⁹ <https://pestleanalysis.com/denmark-pestle-analysis/>

3.1.4 Mobilitet og størrelse

Forud for den spilteoretiske analyse bør mobilitet og størrelse for virksomheder kort diskuteres. En af de forskelligheder, som synes at have særlig betydning for konkurrencen, er størrelsen af selskaberne. Det bemærkes her, at selskaber i denne forstand referer til organisationer og/eller koncerner. Store koncerner er typisk multinationale entrepriser, som opererer på tværs af flere lande. En antagelse er her, at en sådan organisation typisk har et hovedsæde og én primær drift, hvor det er nødvendigt at være i en bestemt jurisdiktion for at udføre disse. Den valgte jurisdiktion vil således også være det sted, hvor en stor del af organisationens indtægter beskattes.¹⁹⁰

Netop valget af jurisdiktion kan være underlagt nogle begrænsninger. Som tidligere nævnt er der ikke tale om en perfekt form for konkurrence, bl.a. fordi virksomheder ikke er homogene, og fordi der må antages at være nogle forskellige adgangsbarrierer for virksomhederne.¹⁹¹ Selskaber kan i denne forstand have nogle store omkostninger forbundet i at flytte jurisdiktion. Som eksempel kan det være, at der skal investeres i nye patenter og anlægsmateriel. Der skal formentligt også findes nye ansatte, eftersom det kan være svært at flytte arbejdskraften. Der kan samtidig være nogle lokalt knyttede forhold, som udelukker virksomheders mulighed for at vælge en alternativ jurisdiktion. Som eksempel kan det være, at virksomheden anvender nogle af landets naturressourcer og derfor ikke kan flytte jurisdiktion uden at give afkald på disse. Her er IT virksomheder særligt interessante, eftersom disse typisk er kendt for at kunne udføre deres drift uafhængig af lokale ressourcer. Der synes også at være en sammenhæng mellem størrelsen af virksomhederne og deres grad af mobilitet. Større virksomheder synes derfor at have bedre adgang til at flytte jurisdiktion.¹⁹² Virksomheders mobilitet kan derfor udledes som at være en sammenhæng mellem den type funktion, som virksomheden primært udfører, den størrelse den har og de forbudne omkostninger ved et evt. skift.

Mikroøkonomien anvender begrebet elasticitet typisk til at beskrive forbrugernes følsomhed i prisændringer.¹⁹³ Elasticitet i denne sammenhæng skal altså forstås som den skat (pris), der skal betales for at få medlemskab i jurisdiktionen og dens fordele. Således vil virksomheder under profitmaksimerings rationale ikke vælge en medlemsstat som jurisdiktion, hvis den efter skattebetaling

¹⁹⁰ Som eksempel er IT giganten, Google, primært beskattet af dets indtægter i Irland. I det konkrete tilfælde anvender Google en Irsk finte til effektivt betale 0% skat af indtægterne. Se evt. <https://www.reuters.com/article/us-google-taxes-netherlands-idUSKCN1OX1G9>

¹⁹¹ Dagan, Tsilly: *International Tax Policy*, s. 13

¹⁹² Ibid

¹⁹³ Christensen & Rasmussen (2017) *Microeconomics Second Edition* s. 45

opnår et mindre *payoff*, end hvis den havde været i en anden jurisdiktion. I relation til mikroøkonomien og dens efterspørgselsfunktioner¹⁹⁴ kan der således være tale om adgangen til substitutter. Substitutter i denne forstand er andre jurisdiktioner, som tilbyder tilsvarende eller andre skatte-pakker under måske en anden pris/skat. I denne forstand vil efterspørgslen af et gode betegnet som ”Danmark” være påvirket af prisen på f.eks. godet ”Luxembourg”. Falder prisen på godet ”Luxembourg”, vil færre virksomheder således vælge ”Danmark”, og dermed burde skatten for medlemskabet i Danmark også falde. Elasticitetsbegrebet i skattekonkurrence kombineret med selskabers mobilitet harmonerer på den måde, at de selskaber, som har mere brug for jurisdiktionen og er mindre mobile, er mindre elastiske end dem, som er mere mobile og mindre afhængig af jurisdiktionen. Af netop den grund synes det at være mere oplagt for nationalstater at have differentieret beskatning, hvor mobile/elastiske selskaber beskattes mindre end de immobile.¹⁹⁵

3.1.5 Skattekontrol processen

Det har tidligere været omtalt i den juridiske analyse, hvordan kontrolprocessen fungerer - her følger en reminder.

Processen i forhold til skattekontrol tager udgangspunkt i oplysninger fra selskaberne. Disse oplysninger kaldes for selvangivelse. Selvangivelsen er bindende, og er det er den, virksomhederne bliver beskattet ud fra. Dog er der intet til hinder for, at man indleverer en forkert selvangivelse, der aldrig bliver fulgt op på. Skattemyndighederne har dog mulighed for at kontrollere om de oplysninger, der er i selvangivelsen, er korrekte. Finder de, at noget er forkert eller har de en mistanke, kan skattemyndighederne indlede en undersøgelse af virksomhedens regnskaber for derefter at korrigere skatten. For svigagtig adfærd følger der oftest en bøde for forkert selvangivelse.¹⁹⁶

I interaktionen mellem virksomhed og skattemyndig vil der ofte opstå nogle administrations-/sagsomkostninger i forbindelse med, at en myndighed indleder en undersøgelse af en virksomhed. Typisk har myndighederne nogle spørgsmål, og der forligger af denne grund nogle omkostninger for virksomhederne ved at besvare spørgsmålene og evt. bistå myndighederne med at fremskaffe og forstå de underliggende dokumenter og bilag.¹⁹⁷ Ligeledes får skattemyndighederne nogle omkostninger i forbindelse med, at dets eget personale skal undersøge og evt., arbejde med sagerne i længere perioder.

¹⁹⁴ Christensen & Rasmussen (2017) Microeconomics Second Edition s. 80-82

¹⁹⁵ Dagan, Tsilly: *International Tax Policy*, s. 63

¹⁹⁶ Se afsnit 2.1.2 – 2.1.5

¹⁹⁷ Skattestyrelsen (2020), Selskabernes skattebetaling

I sidste ende kan det ende med retssager og lange diskussioner, som koster staten og virksomhederne en del ressourcer. Intuitivt kunne man diskutere, om parterne gerne vil undgå skattekontrol. Dette kan dog betegnes som værende lidt af konflikt på interesser, idet parterne har incitament til at afvige fra hinandens interesser, hvilket derved leder til, at en undersøgelse påbegyndes.

3.1.6 Definition: Stiltiende koordinering i skattekontrol

En eksplicit differentieret beskatningsstrategi er dog som hovedregel ikke mulig for medlemsstater, såsom Danmark. Forudsætningen for denne analyse er nemlig, at medlemsstater pga. TEUF-artikel 107 stk. 1 ikke har den mulighed, at de kan lave direkte aftaler eller lovgivning, som tilgodeser nogle typer virksomheder frem for andre. Ligeledes er skatteaftaler, såsom dem i Irland, ikke mulige for parterne at indgå. Eksplicitte konkurrenceforvridende aftaler, såsom dem i Irland, er dog ikke et nyt koncept i neoklassisk teori. Industriøkonomien og spilteorien har særligt analyseret den problematik, når to parter indgår i en eksplicit eller stiltiende koordinerende adfærd, således at de tilsammen opfører sig som et kartel¹⁹⁸ og som et monopol.¹⁹⁹ Den generelle antagelse er typisk den, at parterne ikke kan binde hinanden til et samarbejde ved aftale – i stil med medlemsstaters og virksomheders forbud mod selektivt favoriserende skatteaftaler. Stiltiende koordinering i analysen om skattekontrol defineres som det samarbejde, medlemsstat og virksomhed indgår, hvor virksomheden bliver i jurisdiktionen med en forkert selvangivelse, og medlemsstaten derefter undlader at kontrollere virksomheden, selvom staten ved, at den kan få et bedre *payoff* af at kontrollere virksomheden.

Den økonomiske analyse vil anvende spilteori til at analysere interaktionen mellem medlemsstater og virksomheder på kontrolområdet.

3.2 Dominerende strategier og Nash-ligevægt

3.2.1 Indledning

I den økonomiske teori tager man særligt udgangspunkt i en optimerings- eller maksimeringsantagelse som grundlæggende forudsætning for en beslutningstagen i et givent scenarie. Dette betyder således, at man antager, at de aktører, der deltager, søger at optimere/maksimere deres tilstand mest muligt. Oftest vil der i forbindelse med skatterelaterede sager være tale om optimering i form af profit.²⁰⁰ Dette er

¹⁹⁸ Typisk 2 eller flere virksomheder som i fællesskab hæver prisen (eller sænker udbyttet) med henblik på at forvride den ellers relativt konkurrenceprægede industri til fordel for en monopolignende konkurrence.

¹⁹⁹ Christensen & Rasmussen (2017) Microeconomics Second Edition. kapitel 12-14

²⁰⁰ Se hertil afsnit 3.1.2 for mere

særligt tilfældet for virksomheder, da det kan være svært at anslå nyttefunktionen af skat og de goder, der følger som en effekt af dette. Omvendt bliver det nødvendigt at se på staters såkaldte *payoffs* som værende et udtryk, som reflekterer ikke blot skatteindtægter, men også de udledte fordele som beskrevet i afsnit 3.1.3. Hvorvidt parterne nytte- eller profitmaksimerer, er ikke afgørende for analysens gennemgang af spilteorien, og afhandlingen vil derfor primært anvende begreberne *payoff* eller *gevinst* til spillets udledte værdier.

Særligt kendetegnende ved spilteori, som er grundstenen i analysen, er, at den tager udgangspunkt i strategiske rationalitetsmodeller. Det betyder, at de aktører, der agerer i spillet, forudsættes at være bevidste om, at situationen, de befinder sig i, er afhængig af, hvad andre aktører i interaktionssystemet/spillet træffer af beslutninger og vice versa.²⁰¹

Det er også det, der gør sig gældende for den opstillede hypotese i projektet. For her agerer virksomheden i forhold til den situation og de forudsætninger, der stilles virksomheden i den jurisdiktion, den befinder sig i. Der søges således at opnå en ligevægt. Her er det særligt en Nash-ligevægt, der søges at nå frem til, således at de strategier, som hhv. virksomheden og staten har, ikke kan forbedres. Ligeledes ses der også på subgames. Subgames er en del af et større sekventielt spil, hvor man kigger på noderne og spil grenene. Når man er i et subgame, har man al den viden, man skal bruge for at træffe en beslutning. I dette subgame kan der også opnås en ligevægt. Denne kaldes subgame perfect Nash-ligevægt og er den situation, hvor spillerne vælgerne en strategi, der gør, at de ender med at vælge en Nash-ligevægt i subgamet.²⁰² Hvis spillet har dominerende strategier, er det kendetegnet ved, at virksomheden kan vælge en strategi uafhængigt af, hvad modparten gør. Gør dette sig ikke gældende, vil der modsat være tale om et spil, hvor der ikke er nogen dominerende strategier.²⁰³ Dominerende strategier og Nash-ligevægt må derfor som udgangspunkt fortælle os, hvordan parterne i den virkelige verden vil interagere, når de er ubegrænset rationelle, har de samme udledte *payoffs*, og passer til spillets dynamik. Særligt her er der forskel mellem simultane interaktioner og sekventielle interaktioner, hvoraf sekventielle her er unikke, eftersom der er perfekt information for en af parterne.

Det har således en stor betydning for ligevægten, hvordan interaktionen mellem virksomheden og skattemyndigheden fortolkes, eftersom forkerte antagelser kan lede til virkelighedsfjerne ligevægte. Der vil derfor løbende blive diskuteret om modellerne passer til skattekontrol af virksomheder i Danmark.

²⁰¹ Knudsen, Christian: Økonomisk Metodologi: Bind 1, s. 260.

²⁰² Dutta, Prajit K, Strategies and games – theory and practice, s. 193.

²⁰³ Knudsen, Christian: Økonomisk Metodologi: Bind 1, s. 260-261.

Der vil i den videre økonomiske analyse i afsnit 3.3 blive kigget på situationen i et tidsbegrænset perspektiv, og om stiltiende koordinering kan finde sted. I afsnit 3.4 vil vi lukke modellen op for det ubegrænsede tidsperspektiv for så igen at se om koordinering er muligt.

3.2.2 Information

En afgørende antagelse for spilteoretiske modellering af interaktioner er den om information.²⁰⁴ En af spillernes dominerende strategi(er) tager udgangspunkt i spillets andre spillers dominerende strategier, hvorfor det er afgørende for parterne, om de kan observere deres egne og modspillernes *payoffs* og valgmuligheder.²⁰⁵ Her vil afhandlingen antage, at spillerne har såkaldt *fuldkommen information*²⁰⁶, hvor spillerne kan observere alle *payoffs* og valg. Antagelsen kan argumenteres for at være strengt urealistisk, da den i sammenhæng med skattekontrol antager, at skattemyndigheden og virksomheden kender hinandens regnskaber, fortjenester, beslutninger²⁰⁷ osv. Alternativt skulle spillerne anvende *begrænset information*, hvor parterne i stedet måtte have nogle forestillinger om hinanden.²⁰⁸ Analysen vil ikke komme mere ind på *begrænset information*, men derfor blot bemærke, at man alternativt kunne modellere interaktionen mellem virksomhed og skattemyndighed med en måske mere realistisk antagelse om information.

Til sidst skal der skelnes mellem *perfekt* og *uperfekt information*. For enhver af analysens modeller har parterne *perfekt information*²⁰⁹. Det betyder, at de er bekendt med alle de begivenheder, som har været til stede inden spillerens beslutning. Her kender spillerne spillets struktur, *payoffs*, og de er samtidig indforstået med hvilket game eller subgame, de befinder sig i. Uperfekt information er ikke anvendt i analysens modeller.

3.3 Tidsbegrænsede spil

I den økonomiske analyse vil vi forsøge at opstille problemet i en spilteoretisk model. Indledningsvis vil modellen se på den situation, hvor parterne ikke kan indgå i en aftale om særlig beskatning (afsnit 3.3), hvorfor selskaber som udgangspunkt ikke kan få særaftaler. Samtidig er det dog ikke muligt at

²⁰⁴ Knudsen, Christian: Økonomisk Metodologi: Bind 2, s. 92-94.

²⁰⁵ Baird, Gertner & Picker (1998) *Game Theory and the Law* s. 260-262

²⁰⁶ Ibid

²⁰⁷ Kun relevant for sekventielle eller gentagne spil.

²⁰⁸ Beliefs. Se evt. Bayesian, Games Game theory and the law s. 190

²⁰⁹ <http://www.eecs.harvard.edu/cs286r/courses/fall12/presentations/lecture2.pdf>

vide, om et selskab rent faktisk indberetter den korrekte skat, før den danske skattemyndighed har valgt at se nærmere på sagen. Den overordnede antagelse er derfor, at skattemyndighederne kan vælge at undersøge eller vælge ikke at undersøge en virksomhed for korrekt betaling af skat. Virksomheden kan i denne model vælge at betale korrekt skat ved at lave korrekt selvangivelse. Virksomheden kan også vælge at betale en lavere skat med evt. ulovlig og kreativ bogføring eller diverse transfer pricing tricks. Til sidst kan virksomheden vælge at flytte jurisdiktion således, at den om muligt får et bedre *payoff*. Den anden jurisdiktion kan også anses som at være en spiller med lignende valgmuligheder som den danske stat, men for at simplificere modellen antager vi, at den anden jurisdiktion har konstant skatteregler og skattepraksis.

3.3.1 Simultan

Ved modelleringen af et spil skal der først tages stilling til, hvordan timingen af parternes interaktion og valg kan have indflydelse på modellen. I det klassiske simultant eksempel ser vi 2 parter, som spiller 1 runde, hvor de tager deres beslutninger på samme tid eller på en sådan måde, at ingen af parterne kan afvente den andens valg, inden de selv foretager et valg.²¹⁰ Et eksempel på en simultan interaktion mellem den danske stat (DK) og den ellers foretrukne virksomhed (Virk) kan se ud som følgende:

DK/Virk	Korrekt skat	Forkert skat	Forlad DK
÷Kontrol			
+Kontrol			

For at det simultane spil giver mening, bør der tillægges nogle værdier til de forskellige udfald. Først og fremmest skal DK's *payoff* udregnes i de forskellige udfald og der er derfor behov for nogle rammer, som bedst kan beskrives med en funktion. DK får en procentvis skat på 22% af virksomheders regnskabsmæssige overskud.²¹¹

Virksomhedens overskud før skat i Danmark betegnes som: y_{DK} . Virksomheden kan vælge at flytte jurisdiktion, og i denne sammenhæng anvender vi Irland (Ir) som eksempel, og vi betegner derfor virksomhedens overskud i Irland som: y_{Ir} . Som tidligere nævnt i afsnit 3.1.2 opnår DK nogle fordele

²¹⁰ Baird, Gertner & Picker (1998) *Game Theory and the Law*, s. 15-17

²¹¹ Dansk Selskabsskat simplificeret. Bemærk at selskabets reelle overskud ikke nødvendigvis er det anvendte overskud til beregning af selskabsskatten.

udover skatten ved at have store virksomheder i dens jurisdiktion, og denne fordel betegnes som: e . DK kan udføre kontrol (k) til en given omkostning (o_{DK}). k kan enten være 0 eller 1. DK kan, som følge af at fange Virk i forkert skat, afgive bøde (p for *penalty*).

Betales der korrekt skat kan DK's *payoffs* skrives: $y_{DK} * 0,22 + e - ko_{DK}$

Betales der forkert skat, anses virksomhedens profit som at være regnskabsmæssigt nedskrevet til 0, hvorfor DK's *payoff* betegnes: $y_{DK} * 0,22 * k + e + (k * p * o_{DK})$. DK får således ikke skatteindtægt, medmindre der foretages en kontrolundersøgelse, herved $k = 1$. Til sidst vil DK's *payoff* være 0, hvis virksomheden vælger at flytte til Irland.

Virksomhedens overskud før skat er påvirket af en lang række faktorer. Som tidligere nævnt i afsnit 3.1.3 kan der være nogle særlige fordele ved at drive virksomhed i Danmark²¹², som i nogle tilfælde giver bestemte virksomheder et større overskud. y_{DK} og y_{Ir} skal således ses som at være et udtryk, som tager højde for fordele og ulemper ved henholdsvis DK og Ir. Virksomhedens endelige overskud i en given periode er til sidst påvirket af hvilken skat, der betales, og hvilke udgifter, som måtte fremkomme (o_v) ved skattekontrol og skatterevision. Virksomhedens *payoff* ved at betale korrekt skat er således: $y_{DK} - y_{DK} * 0,22 - ko_v$. Virksomhedens *payoff* ved at betale en forkert skat er: $y_{DK} - y_{DK} * 0,22 * k - k * p * o_v$. Til sidst kan virksomheden vælge at flytte til Irland for et evt. bedre *payoff*. Irlands selskabsskat var i 2020 ca. 12.5%,²¹³ og der er nogle sunkne omkostninger forbundet med at flytte selskabets aktiviteter til Irland, (m) hvorved virksomhedens *payoff* kan udregnes som følgende: $y_{Ir} - y_{Ir} * 0,125 - m$.

DK/Virk	Korrekt skat	Forkert skat	Forlad DK
÷/+Kontrol	$(y_{DK} * 0,22 + e - ko_{DK};$ $y_{DK} - y_{DK} * 0,22 - ko_v)$	$(y_{DK} * 0,22 * k + e + k * p * o_{DK};$ $y_{DK} - y_{DK} * 0,22 * k - k * p * o_v)$	$(0;$ $y_{Ir} - y_{Ir} * 0,125 - m)$

²¹² Flexicurity, kompetent arbejdskraft, komparative fordele osv.

²¹³ <https://taxfoundation.org/2020-corporate-tax-rates-in-europe/>

Firmaet kan naturligvis ikke blive kontrolleret af DK, når det flytter til Irland, og virksomheden er derfor beskyttet imod DKs kontrol, hvis Virk flytter. Det antages, at der i y_{Ir} er indregnet virksomhedens udgifter i forbindelse med eventuelle irske skattekontroller. Ligeledes er valget af den irske jurisdiktion simplificeret og dermed ensbetydende med, at virksomheden betaler korrekt skat i Irland. Som eksempel kunne DK og Virks *payoffs* se ud som følgende:²¹⁴

DK/Virk	Korrekt skat	Forkert skat	Forlad DK
÷Kontrol	(3.2;7.8)	(1;10)	(0;8)
+Kontrol	(2.2;6.8)	(2.4;6.6)	(0;8) ²¹⁵

Ud fra ovenstående tabel kan strategien ”**Korrekt skat**” udelukkes fra analysen, da denne er stærkt domineret af ”**Forlad DK**”:²¹⁶

“-a strictly dominant strategy is that strategy that always provides greater utility to a the player, no matter what the other player’s strategy is;”

Således kan Virks strategi, om at betale korrekt skat, udelukkes ved hjælp af IEDS²¹⁷. Ovenstående værdier og spil er også modelleret på en sådan måde, at det ikke er relevant at betale korrekt skat for virksomheden, da denne til hver en tid kan opnå et bedre udbytte ved at skifte jurisdiktion end at betale den korrekte skat. Dynamikken i spillet kan derfor bedre beskrives som nedenstående:

DK/Virk	Forkert skat	Forlad DK
÷Kontrol	(1;10)	(0;8)
+Kontrol	(2.4;6.6)	(0;8)

²¹⁴ Se beregninger og mere i Appendiks J

²¹⁵ Som udgangspunkt findes denne situation ikke da der ikke kan udføres kontrol af virksomheden når denne er flyttet til Irland.

²¹⁶ <https://policonomics.com/lp-game-theory2-dominant-strategy/>

²¹⁷ Iterated Elimination of Strictly Dominated Strategies. Se evt.: <https://www.youtube.com/watch?v=Pp5cF4RWuU0>

Herfra er der ikke flere stærkt dominerede strategier, men derimod er DK's strategi ”÷ **Kontrol**,” svagt domineret af ”+**Kontrol**,”:

*” a weakly dominant strategy is that strategy that provides at least the same utility for all the other player's strategies, and strictly greater for some strategy.”*²¹⁸

Dynamikken er her, at der i en ovenstående sammenhæng ikke er nogen fordel ved at vælge ”÷ **Kontrol**,” da Virks strategi om at vælge ”korrekt skat” nu er udelukket. Med dette udgangspunkt kan vi udpege ligevægten til at være (**+Kontrol**; **Forlad DK**). Ligevægten er bestemt ikke *Pareto-optimal*²¹⁹ for parterne, og spillet minder derfor om situationen i det klassiske *prisoners dilemma*²²⁰ spil. *Pareto optimalitet* definerer den situation, hvor ingen spiller kan opnå en bedre strategi, uden at den anden spiller stilles værre. Denne situation opnås ikke i det omtalte *prisoners dilemma* spil. I spillet forekommer en situation, hvor to parter er adskilt og dermed ikke kan koordinere. De har valget mellem at samarbejde eller ikke at samarbejde. Det højeste *payoff* nås ved samarbejde. Incitamentet til at vælge ikke at samarbejde er dog større for hver enkelt, og dermed ender de i en situation, der ikke er *Pareto optimal*, idet de begge stilles værre af denne grund.

Den simultane tilgang til interaktionen er problematisk af flere årsager. Først og fremmest er det ikke realistisk at se de ovenstående valg som værende simultane, da der helt praktisk først tages et valg fra virksomhedens side, hvor DK herefter har perfekt information om virksomhedens valg. En mere tilpassende modellering af interaktionen ville måske i stedet være sekventielt spil, hvorfor vi nu ser på denne.

3.3.2 Sekventielt

Et vigtigt spørgsmål i modelleringen af interaktionen mellem DK og Virk er den information, som spillerne har. Det blev tidligere nævnt, at der var tale om perfekt information for DK, hvilket stiller spørgsmål til behovet for kontrol/skatterevision. Hvis DK kender Virks valg af indberetning, synes det at være unødvendigt at udføre kontrol/skatterevision. Formålet med kontrol i denne forstand skal ikke forstås som den omkostning, der er forbundet ved at opdage skattesvindler, men blot den omkostning, der er forbundet med at gennemføre skatterevision samt sagsomkostninger. Alternativt kunne man

²¹⁸ <https://policonomics.com/lp-game-theory2-dominant-strategy/>

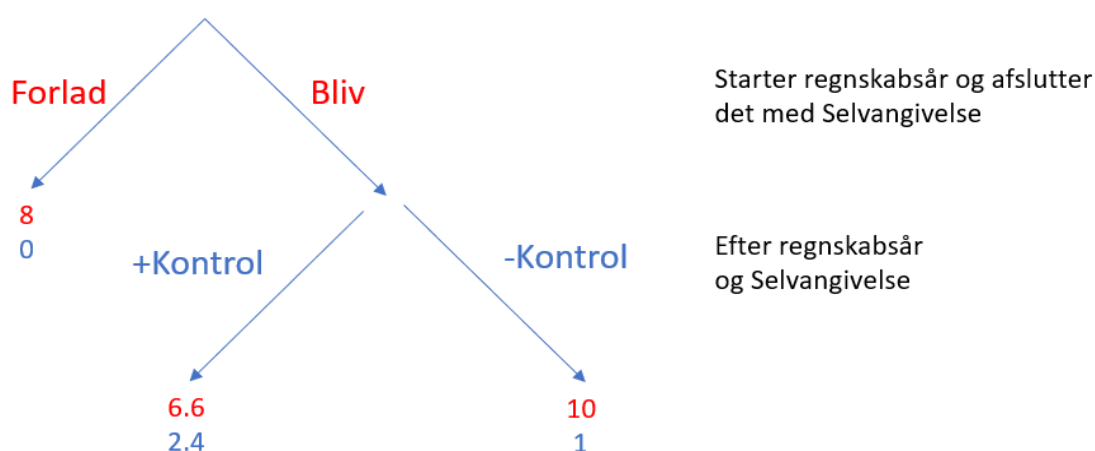
²¹⁹ <https://www.investopedia.com/terms/p/pareto-efficiency.asp>

²²⁰ Dutta, Prajit K, Strategies and games – theory and practice, s. 11-12

anvende et element af sandsynlighed eller uvidenhed (Uperfekt information for DK) om, hvorvidt skatten er betalt korrekt eller forkert fra Virks side.

I forrige afsnit kom vi frem til, at dynamikken i spillet var opsat på en sådan måde, at valget om at betale den rigtige skat ikke var relevant, eftersom der i sagens udgangspunkt altid ville være en bedre strategi ved at flytte jurisdiktion. Derfor kan spilleren Virk reducere sine valg ned til ”**Bliv**” og ”**Forlad**”, hvor ”**Bliv**” indebærer, at Virk indberetter en **Forkert skat** til sin selvangivelse i regnskabsåret. Netop denne logik tager vi videre til nedenstående sekventielle opstilling:²²¹

Figur 3



3.3.3 Udvidet sekventielt spil

Som det fremgår af ovenstående figur, starter spillet med, at Virk vælger mellem ”**Forlad**” eller ”**Bliv**” i jurisdiktionen for én enkelt regnskabsperiode. DKS valg bliver kun relevant, hvis virksomheden vælger at blive. Vælger Virk at blive, kan DK tidligst vælge at udføre kontrol efter Virks selvangivelse. For at finde spillets ligevægt anvendes metoden *Backwards Induction*²²², hvor vi ser, at DK vælger ”**+Kontrol**” over ikke at udføre kontrol, da $2.4 > 1$. Virk kan forvente et *payoff* på 6.6, hvis Virk vælger ”**Bliv**” og *payoff* på 8, hvis Virk vælger ”**Forlad**”. Spillets ligevægt er det samme som i den simultane opstilling og er ligeledes heller ikke hverken *Pareto* eller *Kaldor Hicks optimal*.²²³

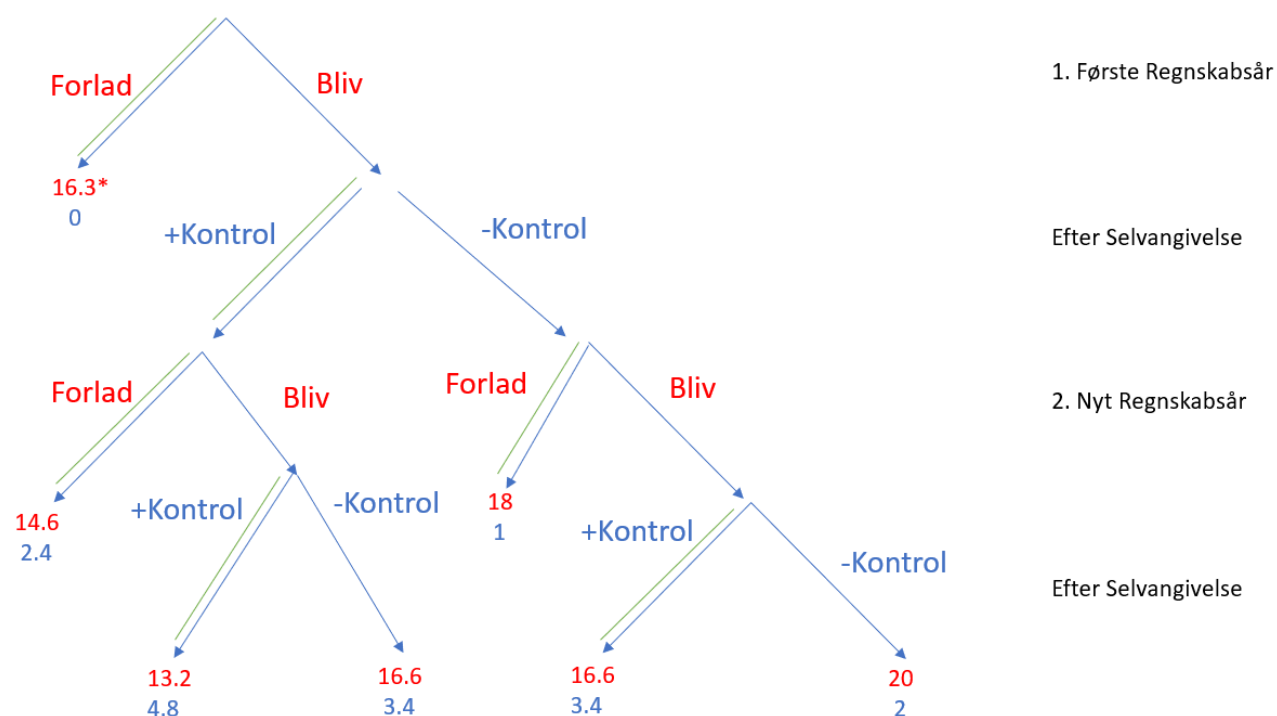
²²¹ Bemærk at der er byttet om på spiller 1 og spiller 2 fra det simultane spil. Farve koderne (rød og blå) forbliver dog ens for spillerne igennem hele kapitel 3.

²²² Baird, Gertner & Picker (1998) *Game Theory and the Law* s.50, 54-56

²²³ <https://www.britannica.com/topic/Kaldor-Hicks-efficiency>

Spillerne ville opnå et betydeligt bedre *payoff*, hvis de valgte at samarbejde og dermed opnå *Pareto* forbedringen (10;1). Problemet er naturligvis, at DK altid kan bryde samarbejdet med fordel, efter at Virk har valgt at blive, hvorfor der i den enkelte regnskabsperiode ikke er mulighed for opnå (10;1). Naturligvis er det ikke realistisk, at en virksomhed kun driver forretning i en jurisdiktion for en enkelt regnskabsperiode, hvorfor der kan argumenteres for, at det bør efterprøves med flere regnskabsår. Teorien viser dog, at spillerne ikke vil ændre deres strategier, selv hvis de prøver at samarbejde, eftersom spilleren DK altid vil have et stærkt incitament til at afvige i sidste regnskabsperiode (også kendt som knude).²²⁴ Dette kan ses på nedenstående figur med nu 2 regnskabsperioder:²²⁵

Figur 4



DK vil i sidste knude vælge $3.4 > 2$ eller $4.8 > 3.4$. Virk kan i sin sidste knude vælge at forlade eller blive, velvidende at DK vælger at kontrollere, hvilket betyder, at Virks bedste valg er at forlade, da $18 > 16.6$ eller $14.6 > 13.2$. DKs valg i første knude bliver derfor at udføre kontrol, idet $2.4 > 1$, og til sidst vil valget i Virks første knude så blive forlad, da $16.3 > 14.6$.²²⁶ Backwards Induction udleder derfor

²²⁴ Baird, Gertner & Picker (1998) *Game Theory and the Law* s.162-163

²²⁵ Payoffs justeret til 2 perioder. See eventuelt beregninger i vedhæftede Appendiks J

²²⁶ Bemærk at Virk ikke får 8 to gange ved Forlad i første knude, men 8 en gang og 8.3 den anden gang da flytte omkostningen m kun falder 1 gang.

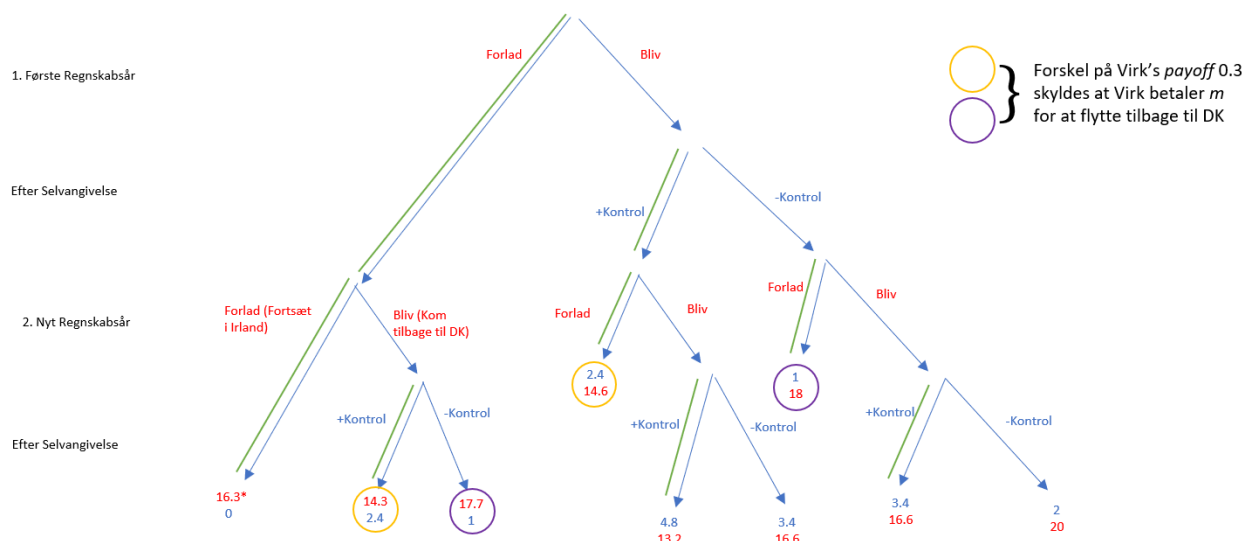
Nash-ligevægten (**16.3;0**), hvor Virk aldrig vælger at drive virksomhed i Danmark, selvom der findes flere Pareto forbedringer. Selv hvis Virk begår den fejl at blive, vil DK altid vælge at udføre kontrol og ligevægts strategiprofilen er derfor (**Forlad;+kontrol**). Udfaldet stemmer også overens med nedenstående teorem:

“Let n be finite and assume that G has a unique subgame-perfect equilibrium s^ . Then, G^T has a unique subgame-perfect equilibrium, and according to this equilibrium s^* is played at each date independent of the history of the previous plays.”²²⁷*

Spillet ændrer sig derfor ikke, selvom vi pålægger det flere regnskabsperioder.

Til sidst kunne man overveje, om spillet burde tillade, at Virk i senere perioder flyttede tilbage til DK. Således kunne man antage, at m var en omkostning, som også indgik, hvis man flyttede tilbage til DK. Et eksempel på dette opsummeres i nedenstående figur:²²⁸

Figur 5



I det konkrete eksempel ændrer muligheden for, at Virk vender tilbage til DK, ikke på det overordnede resultat, eftersom Nash-ligevægten stadig er (**Forlad;+Kontrol**). Selv hvis omkostningerne m var lig 0,

²²⁷ Side 202: https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecture-notes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4gqWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ Lecture notes af Muhamet Yildiz. 14.12 Economic Applications of Game Theory. Fall 2012. Massachusetts Institute of Technology: MIT OpenCourseWare, <https://ocw.mit.edu>.

²²⁸ Figur 5s grønne linjer indikerer dominerende strategi i hvert enkelt subgame.

ville spillet stadig have den samme ligevægt, hvorfor det bør diskuteres, hvorvidt m er relevant. Naturligvis vil spillet dog have en helt anden ligevægt, hvis m var meget høj, eftersom det nu i mindre grad kunne betale sig for Virk at vælge **Forlad** frem for **Bliv**.

3.3.4 Opsummering og Diskussion

Den simultane opstilling af interaktionen mellem virksomhed og den danske stat viste, at der ud fra spillets antagelser var dominerende strategier for spillerne, som medfører, at spillets Nash-ligevægt ikke inkluderer samarbejde til fordel for en *Pareto forbedring*. Ligeledes viser *Backwards Induction* i ovenstående spil også, at spillerne ikke har nogen grund til at afvige fra deres strategi, selv hvis Virk i første knude begår den fejl at vælge ”**Bliv**” i stedet for ”**Forlad**”. Dette forudsætter, at parterne er rationelle og har *fuldkommen information*, men omvendt kan man argumentere for, at det er mere realistisk, at parterne ikke kender hinandens *payoffs* helt nøjagtigt. Hvis man forestiller sig, at spillerne har en smule uvidenhed om hinandens *payoff*, vil teorien vise, at spillerne måske ville eksperimentere og dermed opnå et mere optimalt udfald.²²⁹ Ydermere vil sund fornuft²³⁰ sige, at der i mange spilrunder kunne opnås en eller anden grad af koordinering, især når parterne ikke kender hinandens *payoffs* nøjagtigt, eller der er en smule uvidenhed.²³¹

Et andet argument for, at spillets ligevægt måske ikke reflekterer virkeligheden præcist, er antagelsen om et bestemt og begrænset antal runder i spillet. Det er nok ualmindeligt, at en virksomhed på forhånd ved, at den ikke driver virksomhed eller eksisterer om et bestemt antal perioder. Derimod kan man forestille sig, at virksomheder eksisterer uvidende om dens eksistens og rentabilitet om f.eks. 15-20 år. McKinsey lavede en undersøgelse i 2016 af virksomheder, der indgår i indekset S&P 500 og deres levetid, hvor de anskuede, at disse havde en gennemsnitlig forventet levetid på 18 år, men at samme type virksomheder tidligere havde haft en længere anskuet gennemsnits levetid.²³² Teknologi og markeder er i konstant udvikling og forandring. En succesfuld virksomhed kan derfor ikke forudse, hvornår de bliver udkonkurreret eller bliver irrelevante. Vi vil derfor i næste afsnit forsøge at udvide modellen og dens antagelser omkring tid og *payoffs*, for efterfølgende at finde frem til, om det er muligt og realistisk, at der kan ske et stiltiende samarbejde mellem spillerne.

²²⁹ Baird, Gertner & Picker (1998) *Game Theory and the Law* s. 165

²³⁰ Common Knowledge princippet se evt. Baird, Gertner & Picker (1998) *Game Theory and the Law* s. 166-169

²³¹ Herved the Folk Theorem and the Common Knowledge principle i spilteorien.

²³² <https://www.imd.org/research-knowledge/articles/why-you-will-probably-live-longer-than-most-big-companies/>

3.4 Spil med ubegrænset tid

3.4.1 Indledning til stiltiende koordinering og uendelige spil

Stiltiende koordinering har typisk været anvendt som begreb under oligopolitisk eller duopolistisk konkurrence, som kan illustreres ved *Cournot konkurrence* lignende spil.²³³ Under denne konkurrence er der en antagelse om, at parterne ikke kan indgå i en synligt bindende aftale om at danne kartel, hvorfor parterne er begrænset til at koordinere omkring output ud fra dominerende strategi. Spillerne er samtidigt i en *prisoners dilemma* lignende situation, hvorledes Nashligevægten ikke er den mest *Pareto optimale* tilstand, som spillerne har i et *one-shot game*. Spillerne foretrækker det bedre *payoff* ved at samarbejde og må derfor vurdere, om det kan betale sig at prøve samarbejde over flere gentagne spil. Hertil opstår der det problem, at antallet af gentagne spil ikke ændrer på samarbejdet: "*Mere repetition of the strategic interaction does nothing to allow cooperative pricing*".²³⁴ Der er dog mulighed for at opnå stiltiende koordinering for spillerne, hvis de ikke er begrænset til et bestemt antal spil, men derimod har et uendeligt eller ukendt antal spilrunder. Her afgør *diskonteringsraten*²³⁵, hvorvidt parternes *payoff* i fremtiden ved at samarbejde kan måle sig med de *payoffs*, som kan opnås ved ikke at samarbejde, herved "*discounted infinitely repeated games*". Der blev tidligere i afsnit 3.3.4 talt om fremtidens usikkerhed og virksomheders levetid, hvor diskonteringsraten her kan hjælpe os med at forholde os til fremtiden. Sammen med diskonteringsraten kan vi således beregne, hvad nutidsværdien af fremtidens indtjente *payoffs* er.

Spillerne Virk og DK er imidlertid ikke i en form for markedskonkurrence, men de befinder sig stadigvæk i en form for *prisoners dilemma* tilstand. Fortsat har analysen tidligere vist, at spillet delvist kan modelleres som et *normal form* simultant spil, som ligner *prisoners dilemma*, men at denne samtidigt havde nogle udfordringer, eftersom den ikke helt passede til timingen fundet i virkeligheden.²³⁶ Det mere passende alternativ, det sekventielle spil, var således en bedre kandidat til at simulere interaktionen i virkeligheden. Det sekventielle spil er dog ekstensivt, hvilket kan være problematisk i sammenhæng med uendelige spil opstilling.

Som konsekvens heraf bliver simultane og sekventielle interaktions spil nødt til at blive analyseret særskilt og med forskellige tilgange herunder som henholdsvis "*Infinitely Repeated Prisoners*'

²³³ Dutta, Prajit K, Strategies and games – theory and practice, s. 75-76

²³⁴ Baird, Gertner & Picker (1998) *Game Theory and the Law* s. 167

²³⁵ Dutta, Prajit K, Strategies and games – theory and practice, s. 228

²³⁶ Her menes den rækkefølge af begivenheder og beslutninger som fandtes i den virkelige verden.

Dilemma²³⁷ og et ”Infinitely Repeated Entry Deterrence”.²³⁸ Til sidst vil vi sammenholde og diskutere de 2 former.

3.4.2 Infinitely Repeated Prisoners’ Dilemma

3.4.2.1 Antagelser

Spillet skal skrives som et *normal form* spil som set fra den tidligere matrice i afsnit 3.3.1:²³⁹

DK/Virk	Forkert skat	Forlad DK
÷Kontrol	(1;10)	(0;8.3)
+Kontrol	(2.4;6.6)	(0;8.3)

For at spillet kan gentages flere gange, skal vi gøre nogle antagelser. Virks valg om at forlade DK kan ikke være en afslutning for fremtidige spil, og vi må derfor antage, at spillerne i hvert eneste spil bestemmer, om de vil drive virksomhed det ene eller det andet sted. Helt praktisk vil der være nogle sunkne omkostninger forbundet med at flytte til udlandet og tilbage igen, men for nu simplificeres interaktionen, og vi antager, at virksomheden er så mobil, at den ikke har nogen omkostninger forbundet med at flytte fra eller til DK. Vi fjerner derfor m fra spillets beregninger, således at Virk i stedet tjener 8.3 ved ”**Forlad DK**”

For evigt forventede *payoffs* udregnes som en *perpetuity*²⁴⁰: $\frac{C}{1-\delta}$ med diskonteringsraten δ for både DK og Virk. Diskonteringsraten δ er et udtryk for værdien af *payoff* i fremtiden således, at den har en lav værdi, når $\delta = 0$ og den højeste værdi, når $\delta = 1$. Som tidligere nævnt er diskonteringsraten påvirket af forskellige faktorer. Som eksempel har virksomheden en given sandsynlighed for at overleve 1 år mere og dermed gå videre til næste runde i spillets forstand. Som set i McKinsey’s analyse af S&P 500 virksomheders levetid, er det urealistisk at antage, at virksomheder eksisterer for evigt, og det er derfor

²³⁷ Side 213: Lecture notes af Muhamet Yildiz. 14.12 Economic Applications of Game Theory. Fall 2012. Massachusetts Institute of Technology: MIT OpenCourseWare, <https://ocw.mit.edu> eller https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecture-notes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4gqWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ

²³⁸ Ibid s. 210

²³⁹ Se også beregninger og mere i vedhæftede Appendiks J

²⁴⁰ Nutidsværdi af uendeligt tilbagevendende pengestrømme. Se mere om Perpetuity på: <https://www.investopedia.com/terms/p/perpetuity.asp>

oplagt at anvende en sandsynlighed for, at virksomheden fortsætter 1 år mere. Ligeledes er der et princip om, at *payoffs* i dag er bedre end *payoff* i morgen, da man kan forestille sig, at virksomheden kunne investere dets udbytte således, at der var gevinster i fremtiden. Et klassisk eksempel her har været relativt risikofrie obligationer. Den danske skattemyndighed DK anvender den samme diskonteringsrate, selvom man ville kunne argumentere for, at den var anderledes for DK end for Virk. Hertil bør det bemærkes, at DK er udsat for den samme sandsynlighed for, at spillet slutter, da virksomheden så ikke længere giver værdi til DK i fremtiden. Med netop denne tanke antager vi, at spillerne har den samme diskonteringsrate.

3.4.2.2 Ligevægts strategier

For at finde Nash-ligevægten i et uendeligt *prisoners dilemma* spil kan vi teste, om følgende 2 klassiske spilteoretiske strategier resulterer i en Nash-ligevægt: *Tit-for-tat* eller *Grim-Trigger*. Det bemærkes kort, at der ikke skelnes mellem Nash-ligevægt og subgame Nash-ligevægt i et uendeligt simultant spil.

241

Grim-Trigger strategien handler om, at spillerne forsøger at samarbejde, men at en spiller straffer den anden spiller, hvis han/hun ikke samarbejder i enkelt periode. Hertil skal straffen forstås som, at den straffende spiller vælger ikke at samarbejde i alle fremtidige perioder således, at den straffede spiller modtager et dårligere udbytte. *Tit-for-tat* strategien fungerer på den samme måde, men den er mildere i sin straf. I stedet for at straffe den anden spiller i alle perioder, straffer man således kun, så længe den anden spiller ikke har valgt at samarbejde. På den måde kan spillerne opnå et samarbejde på et senere tidspunkt, selvom der har været en enkelt runde, hvor der ikke har været samarbejde.

I sammenhæng med spillerne DK og Virk ser vi dog en udfordring med *tit-for-tat* strategien. Hvis vi ser på matricen, vil samarbejde betyde, at DK vælger **÷Kontrol**, og Virk vælger **Forkert skat**. Straf for DK svarer til at udføre kontrol **+Kontrol**, og for Virk svarer det til **Forlad DK**.

DK/Virk	Forkert skat	Forlad DK
÷Kontrol	(1;10)	(0;8.3)
+Kontrol	(2.4;6.6)	(0;8.3)

²⁴¹ Side 213: https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecture-notes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4ggWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ Lecture notes af Muhamet Yildiz. 14.12 Economic Applications of Game Theory. Fall 2012. Massachusetts Institute of Technology: MIT OpenCourseWare, <https://ocw.mit.edu>.

Problemet opstår af helt praktiske og logiske årsager, da der ikke mulighed for, at DK samarbejder på et senere tidspunkt, hvis altså Virk har valgt ikke at samarbejde. Dette skyldes, at DK ikke helt praktisk kan signalere, om den vælger kontrol eller ikke kontrol, når Virk i den aktuelle periode ikke er skattepligtig i Danmark. Vi kan godt sige, at DK vælger ”-Kontrol”, men helt praktisk fungerer det ikke. På den måde virker det ikke sandsynligt at anvende en *tit-for-tat* strategi. Til gengæld kan *Grim-Trigger* strategien stadig overvejes som en realistisk strategi. Ved at spillerne har en *Grim-Trigger* strategi, slipper vi for den problematik, ved at DK ikke kan signalere sin vilje til at samarbejde efter at have fejlet at samarbejde tidligere, eftersom spillerne nu kun vil straffe hinanden. Dette giver også lidt bedre mening ift. den tidligere nævnte problematik med omkostninger forbundet ved at flytte jurisdiktion, da der nu ikke er behov for at tale om en sandsynlighed for, at Virk flytter tilbage. Vi forsøger derfor nu at teste *Grim-Trigger* strategien ved først at beregne *payoffs* og dernæst til sidst lave en *single deviation* test.²⁴²

3.4.2.3 Beregninger Grim-trigger:

Virk kan få 8.3 i alle fremtidige perioder ved at forlade DK:

$$\frac{y_{Ir} - y_{Ir} * 0,125 - m}{1 - \delta} \quad dvs. \quad \frac{8.3}{1 - \delta}$$

Virk spiller Grim-trigger strategi, hvor Virk som udgangspunkt bliver, men forlader i senere perioder, hvis DK laver kontrol. Virks mindste mulige *payoff* ved *Grim Trigger* strategien opstår, når DK laver kontrol i første regnskabsperiode ($k=1$), hvorefter Virk straffer og forlader DK efterfølgende:

$$\frac{(y_{Ir} - y_{Ir} * 0,125 - m)\delta}{1 - \delta} + (y_{DK} - y_{DK} * 0,22 * k - kpo_v) \quad dvs. \quad \frac{8.3\delta}{1 - \delta} + 6.6.$$

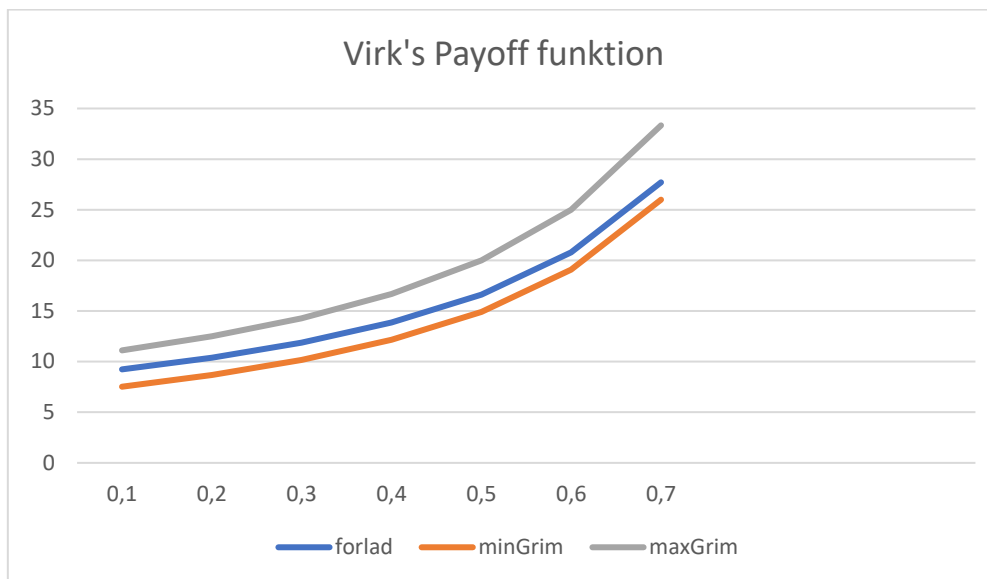
Virks bedst mulige *payoff* ved Grim-Trigger strategien opstår, når DK samarbejder ($k=0$) for evigt:

$$\frac{y_{DK} - y_{DK} * 0,22 * k - kpo_v}{1 - \delta} \quad dvs. \quad \frac{10}{1 - \delta}$$

²⁴² Side 210-215: https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecture-notes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4ggWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ Lecture notes af Muhamet Yildiz. 14.12 Economic Applications of Game Theory. Fall 2012. Massachusetts Institute of Technology: MIT OpenCourseWare, <https://ocw.mit.edu>

Virk's *payoff* funktion kan derfor visualiseres som på nedenstående figur:²⁴³

Figur 6



DKs *payoff* kan beregnes på lignende måde. DKs *payoff* ved forlad i første periode er 0. DK's *payoff* afhænger af Virks valg, men ved en ingen kontrol ($k=0$) strategi kan DK, når Virk også bliver i alle fremtidige perioder, maksimalt forvente:

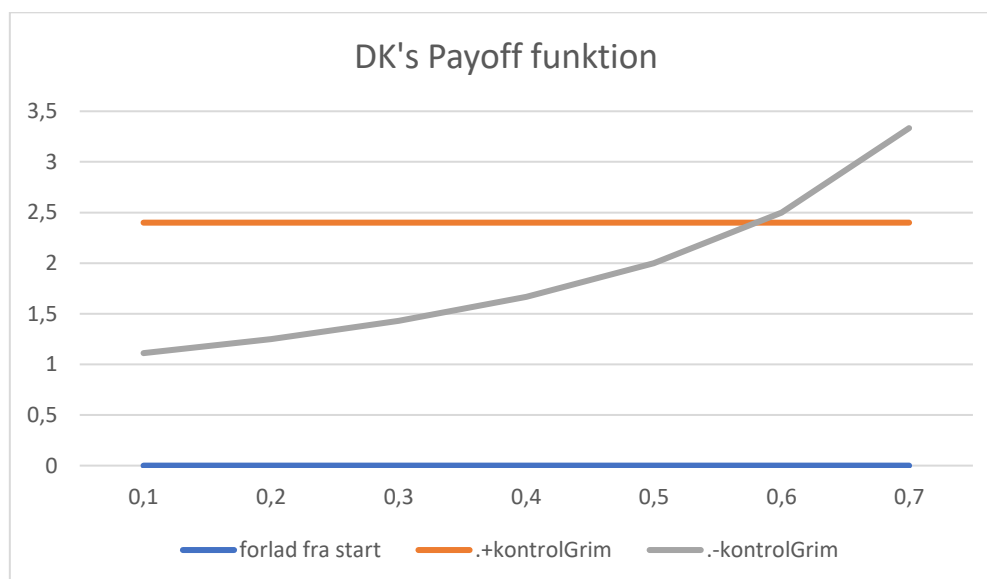
$$\frac{y_{DK} * 0,22 * k + e + kpo_{DK}}{1 - \delta} \quad dvs. \quad \frac{1}{1 - \delta}$$

DK er bevidst om, at Virk har en *Grim Trigger* strategi, hvor Virk kun bliver, hvis DK undlader at udføre kontrol. Når Virk vælger (**Bliv**), kan DK vælge (**+Kontrol**) velvidende, at Virk ikke bliver i de efterfølgende perioder. Således vil DK i første periode kunne opnå $y_{DK} * 0,22 + e - ko_{DK} = 2.4$ ved at lave kontrol ($k=1$), men så forvente, at alle fremtidige *payoffs* var 0.

²⁴³ X-aksen angiver diskonteringsraten. Se beregner i vedhæftede Appendiks J

DK's *payoff* funktion kan derfor visualiseres som på nedenstående figur:²⁴⁴

Figur 7



Som set på Virks *payoff* graf vil Virk altid foretrække, at parterne samarbejder, uanset hvilken diskonteringsrate spillet antages at have. Dette skyldes, at Virk som udgangspunkt ikke får nogen som helst fordel ved at forlade, når DK undlader kontrol. Virk scorer ikke noget kortsigtet *payoff* ved at snyde samarbejdet, men det samme kan ikke siges at være tilfældet for DK. Som set på DKs *payoff* funktion er der kortsigtet gevinst ved at lave kontrol højere end den langsigtede ved samarbejdet, når ca. $\delta < 0.58333$.

3.4.2.4 Nash-ligevægt & Single-deviation principle

I et uendeligt gentaget spil anvender man princippet om single-deviation for at tjekke, om en strategiprofil er i en *subgame perfect* Nash-ligevægt.²⁴⁵ Hertil tester man, om den valgte strategi er i ligevægt i et reduceret spil bedre, kendt som et *augmented stage game*:²⁴⁶

²⁴⁴ X-aksen angiver diskonteringsraten. Se beregner i vedhæftede Appendiks J

²⁴⁵ Side 210: https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecture-notes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4gqWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ Lecture notes af Muhamet Yildiz. 14.12 Economic Applications of Game Theory. Fall 2012. Massachusetts Institute of Technology: MIT OpenCourseWare, <https://ocw.mit.edu>

²⁴⁶ Ibid

“Strategy profile s^* is a subgame-perfect Nash equilibrium of the repeated game if and only if $s_1^*(h), \dots, s_n^*(h)$ is a subgame-perfect Nash equilibrium of the augmented stage game for s^* and h for every date t and every history h at the beginning of t .”

For DK og Virk, som har strategiprofilen (*Grim; Grim*), er der 2 forskellige historier, vi kan analysere. (1) Samarbejde, hvor historien ikke indeholder runder, og hvor DK har valgt (+**Kontrol**), eller Virk har valgt (**Forlad**). (2) Brist²⁴⁷, hvor historien indeholder runder, og hvor DK har valgt (+**Kontrol**), eller Virk har valgt (**Forlad**).

I den første gruppe af historier vil der som udgangspunktet i strategiprofilen (*Grim ; Grim*) fortsat være et samarbejde, hvis altså diskonteringsraten er høj nok for DK. For hvad angår *payoff* henvises der til graferne *maxGrim* for Virk og *-kontrolGrim* for DK. For at bestå *Single-Deviation* testen skal der under (*Grim;Grim*) ske samarbejde, og det skal være i en Nash-ligevægt i det reducerede spil. Hertil skal vi fastholde, at en spiller vælger at samarbejde og om den anden spiller, så har et incitament til at afvige. Som tidligere nævnt vil DK have et incitament til at afvige i en enkelt periode, hvis den kortsigtede gevinst overstiger den langsigtede genvinst herved, når $\delta < 0.58333$. Således er samarbejde en dominerende strategi for DK i denne historie, når $\delta > 0.58333$.

I den anden gruppe af historier vil der under strategiprofilen (*Grim;Grim*) ikke være et samarbejde. Ligesom før, skal strategien (*Grim;Grim*) bestå *single-deviation* testen, hvorved vi ser, om spillerne har en dominerende strategi i det reducerede spil ved at vælge at briste. På samme måde som før forestiller vi os, at den ene spiller er fastholdt i at vælge at briste, og om den anden spiller så bør afvige fra *Grim-Trigger* strategien, som siger, at spilleren skal briste fremadrettet. Her bliver det en smule tricky, da DK som udgangspunkt er indifferent mellem at udføre kontrol og ikke udføre kontrol, når Virk vælger at forlade (briste). Omvendt er Virk ikke indifferent om sit valg, når Virk ved, at DK brister samarbejdet og vælger at udføre kontrol. Virks bedste valg, når DK brister, er at forlade DK. Vi kan derfor udlede, at DK i spilteoretisk forstand er indifferent, men at Virks dominerende strategi i det reducerede spil er at forlade DK. Med andre ord er det som minimum en ligevægts strategi for Virk at følge *Grim-trigger* strategien i historier med brist. *Grim-trigger* strategien kan således udledes til at være en ligevægts strategi i det reducerede spil, når diskonteringsraten er høj nok.

²⁴⁷ Udtrykket brist, eller briste skal sammenlignes med det engelske udtryk to defect hvilket i spillets forstand skal forstås som at en af spillerne ikke samarbejder.

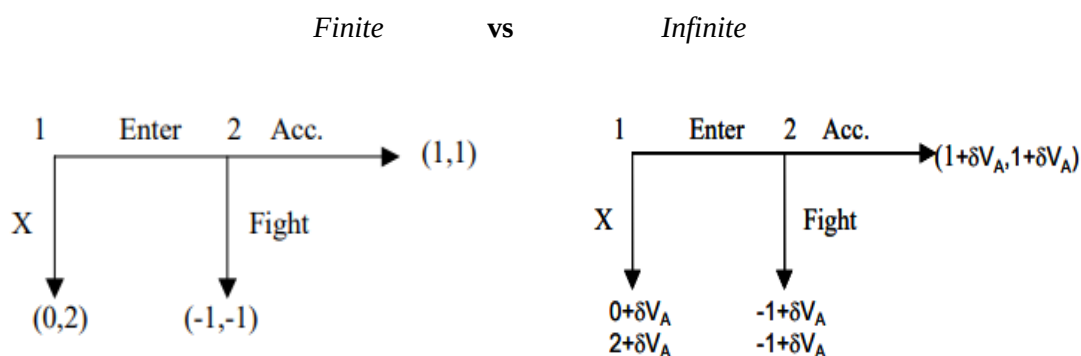
3.4.2.5 Opsummering

Den simultane opstilling har en række udfordringer, når den sammenlignes med den forståelse, vi har af interaktionen mellem DK og Virk. Af praktiske årsager synes det helt intuitivt at være mere realistisk at tale om en (*Grim;Grim*) strategi profil, frem for en *tit-for-tat*, når vi forsøger at finde en ligevægt i spillet. Ydermere er det en kringlet proces at opstille interaktionen på simultan manér, hvilket yderligere taler for, at man anvender en anden model. Vi vil derfor nu se nærmere på *Entry Deterrence* spillet, som muligvis har en mere sammenlignelig modellering af interaktionen.

3.4.3 Infinitely Repeated Entry Deterrence

3.4.3.1 Antagelser²⁴⁸

Entry Deterrence spillet er bedst beskrevet som den situation, hvor en virksomhed kan vælge at gå ind på et marked (dvs. *entry*), og hvor den allerede etablerede virksomhed herefter kan vælge at lave en priskrig eller vælge at samarbejde. Nedenstående figur er taget fra pensum hos MIT²⁴⁹, og den visualiserer "*Entry Deterrence*" spillet:



Entry Deterrence spillet er et dynamisk spil, som har den samme sekventielle tilgang, som vi ser i virkelighedens interaktion mellem DK og Virk. Her kan Virk på samme måde vælge at indgå ("*enter*" eller "*entry*") i dansk beskatning, eller den kan vælge at forlade ("*exit*" eller "*X*"). DK kan, når Virk vælger *Enter*, vælge at gennemføre kontrol ("*fight*") eller vælge at undlade kontrol ("*accommodate*"). Det bør nævnes, at hvor ovenstående spil med *finite* antal perioder har en Nash-ligevægt (*Entry* ;

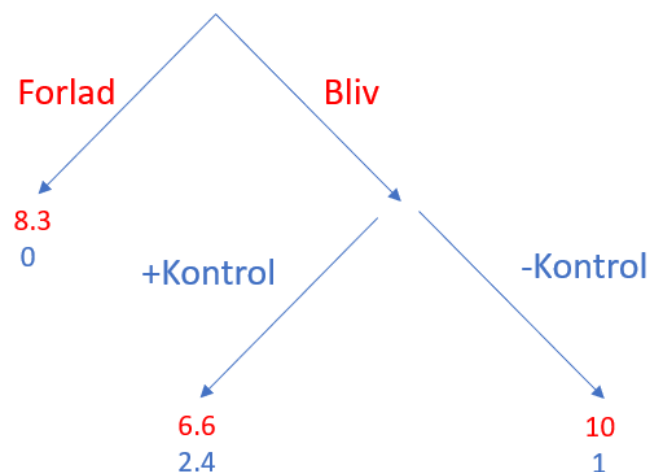
²⁴⁸ 504 <https://studentcbs.sharepoint.com/sites/Teamtaxavoidance/Lists/Artikler/Attachments/23/69-2-493.pdf>

²⁴⁹ Side 202 og 211: https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecture-notes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4ggWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ Lecture notes af Muhamet Yildiz. 14.12 Economic Applications of Game Theory. Fall 2012. Massachusetts Institute of Technology: MIT OpenCourseWare, <https://ocw.mit.edu>

Accommodate), findes der som set i afsnit 3.3.2 og 3.3.3 ikke den samme form for Nash-ligevægt. Nash-ligevægten er i DK og Virk spillet (**Forlad DK**; **+Kontrol**). Ikke desto mindre går vi nu videre til at se, om teorien i *Entry Deterrence* eksemplet kan anvendes på interaktionen mellem DK og Virk. Gennemgangen vil primært være med fokus på at anvende MIT's eksempel,²⁵⁰ men der vil sideløbende være en sammenligning med DK og Virk interaktionen.

Det uendeligt gentagne spil med DK og Virk antager ligesom i afsnit 3.4.2, at Virk teknisk set kan flytte omkostningsfrit tilbage til DK jurisdiktionen, dvs. $m = 0$. Ydermere antages det, at spillet gentages på basis af aktiviteterne i et enkelt regnskabsår. Dvs. at figur 3 fra afsnit 3.3.2 er uendeligt gentaget dog med justeret m :

Figur 8 (figur 3 fra afsnit 3.3.2)



3.4.3.2 *Entry Deterrence* Strategier og Single-deviation test:

I uendeligt gentaget *Entry Deterrence* spil skal vi teste, om en given strategiprofil består the single-deviation principle. Overvej følgende strategiprofil fra MIT's *Entry Deterrence* spil:

²⁵⁰ Ibid s. 210-215

“At any given stage, the entrant enters the market if and only if the incumbent has accommodated the entrant sometimes in the past. The incumbent accommodates the entrant if and only if he has accommodated the entrant before.”

Ved at anvende *the single-deviation principle* vil vi nu se, at der for en høj værdi af δ , er en subgame-perfect Nash ligevægt for strategiprofilen. Strategiprofilen har følgende 2 grupper af historier. (1) Historier, hvor der har været *entry*/**Bliv** og at *incumbant*/DK har *accommodated*/**-kontrol**. (2) Alle andre historier, som ikke har haft en (*entry*; *accommodate*).

I det reducerede spil med den første gruppe af historier ser vi, at der ud fra strategiprofilen fortsat vil være et samarbejde, hvor der sker *entry* og *accommodation*, da *incumbant* ikke har noget incitament til at afvige fra strategien. Hertil er spillet med DK og Virk en hel del anderledes, da der for DK faktisk er et incitament til at afvige fra strategien. Hvis der bare har været en enkelt periode med samarbejde, vil Virk ud fra den valgte strategi profil stadig vælge at indgå i dansk beskatning, selvom DK har valgt at udføre kontrol. DK ved nu, at Virk stadig vil samarbejde og får derfor en større fordel ved at lave kontrol i alle fremtidige perioder, da DK *payoffs* (**Forkert skat**; **+Kontrol**) er $\frac{2.4}{1-\delta}$ og ved (**Forkert skat**; **-Kontrol**) er $\frac{1}{1-\delta}$. Strategiprofilen fra *Entry Deterrence* spillet er derfor ikke en *Sub game Perfect* Nash-ligevægt i DK og Virk spillet.

3.4.3.3 Grim trigger og Single-deviation test:

Vi så i det ovenstående, at strategiprofilen fra *Entry Deterrence* spillet ikke var en *Subgame Perfect* Nash-ligevægt i DK og Virk spillet. Derfor vil vi nu i stedet forsøge at se på, om nedenstående form for *Grim-Trigger* strategi profil består the *Single-Deviation Principle*:

Strategiprofil s^* : Virk vælger at blive i jurisdiktionen, hvis der i alle tidligere perioder har været (**Bliv**; **-kontrol**) og vælger derfor aldrig at blive, hvis DK spiller **+kontrol**. DK vælger som udgangspunkt **-kontrol**, men vælger **+kontrol** hvis Virk ikke er blevet, eller hvis DK tidligere har valgt **+kontrol**.

Strategiprofilen, vi tester i denne gennemgang, har følgende 2 historier: (1) Historier, hvor der har været et uafbrudt samarbejde hele vejen altså, hvor Virk bliver, og DK har undladt kontrol. (2) Alle de andre historier, hvor en af parterne har bristet/afvejet/fejlet.

(1) Ved at kigge nærmere på det reducerede spil med den første historie ser vi følgende:

Det der ses i denne historie er, at hvor der er uafbrudt samarbejde, vil der ikke være incitament med at bryde strategiprofilen s^* . Dette skyldes, at såfremt DK vælger at afvige, så gør Virk brug af sin *Grim-Trigger* strategi og forlader i alle efterfølgende perioder. Dermed kan det også udledes, at DK får et større fremtidigt *payoff* ved at fortsætte med at samarbejde, da DKs *payoffs* (**Bliv**;+**Kontrol**) er 2.4^{251} og ved (**Bliv**;-**Kontrol**) $\frac{1}{1-\delta}$. Dette taler derfor for, at de skal blive ved med at samarbejde gennem stiltiende koordination. Selvfølgelig under antagelsen om, at værdi af δ er høj, og spillet er gentaget uendeligt.

(2) I tilfældet af den anden historie (h med mindst 1 periode t med: (**Forlad**) eller (**Bliv**;+**Kontrol**)) ser vi nu, at en af parterne på et givent tidspunkt ikke vælger at samarbejde:

(2.1) Lad os sige at Virk i den forrige periode t_1 valgte at flytte jurisdiktion (**Forlad**), og at vi nu i det reducerede spil befinder os i t_2 . Spørgsmålet er så, om DK vil afvige fra strategien²⁵² (**Bliv**;+**Kontrol**) ved at vælge -**Kontrol**, hvis Virk på trods af s^* vælger(**Bliv**) i t_2 . Hertil er svaret ja, eftersom DK i denne historie og strategiprofil som udgangspunkt ikke kan regne med at etablere stiltiende koordinering alligevel og derfor vælger +**Kontrol**.

(2.2) Hvis Virk blev i DK i periode t_1 , og DK valgte at udføre kontrol (**Bliv**;+**Kontrol**), ville Virk med udgangspunkt i strategiprofilen for t_2 vælge at forlade jurisdiktionen for evigt. Er strategiprofilen i denne historie i ligevægt? Ja, fordi Virk ud fra s^* kan regne med, at DK vælger (+**Kontrol**).

Strategiprofilen s^* er således *Subgame Perfect* Nash ligevægt i spillet mellem DK og Virk, når $\delta > 0,58333$

²⁵¹ Se vedhæftede Appendiks J

²⁵² Givet historien

3.4.3.4 Opsummering

Selvom *Entry Deterrence* spillet ikke kunne sammenlignes helt med interaktionen mellem DK og Virk, så var det muligt at anvende den samme teoretiske tilgang til *Single-Deviation* princippet under sekventielle spil som præsenteret af MIT.²⁵³ I de forskellige grupper af historier viser *Single-Deviation* testen os, at der findes en *Subgame Perfect* Nash-ligevægt med strategiprofilen s^* . Ydermere viser den os, at der også for sekventielle spil kan ske samarbejde mellem DK og Virk, så længe diskonteringsraten er høj nok. Således beviser teorien også, at Common knowledge princippet²⁵⁴ passer for Virk og DK. I et augmenteret spil finder spillerne desværre ikke ud af at samarbejde, når der blot en enkelt gang ikke har været samarbejde.

3.5 Diskussion: Stiltiende koordinering

3.5.1 Indledende

Den økonomiske analyse startede med at opstille baggrunden for, hvorfor den danske skattemyndighed (DK) ville foretrække at have bestemte typer virksomheder (Virk), der betaler en mindre andel i skat for så derved at holde bedre på dem.²⁵⁵ Medlemsstater såsom Danmark kan ikke lave en differentieret selskabsskat²⁵⁶, og det er derfor kun muligt at styre dens kontrolindsats i forbindelse beskatning af selskaber. Ligeledes har de forskellige typer af virksomheder forskellige fordele ved at drive virksomhed i nogle lande frem for andre,²⁵⁷ men at disse samtidigt kan være fristet til at vælge at blive eller flytte jurisdiktion til fordel for en lavere selskabsskat. Som konsekvens heraf kan Danmark i stedet forsøge at holde på enkelte virksomheder ved at undlade kontrollen af disse. Problemet er, at dette kun er muligt gennem en form for stiltiende koordination, som til tider kan være problematisk at opnå, da skattemyndigheden DK har et incitament til at afvige og dermed fange Virk i at betale for lidt i skat. Eftersom disse virksomheders strategi om at forlade Danmark til fordel for en bedre skat strengt dominerer strategien om at blive og betale korrekt skat, bliver det kun relevant for virksomheden at betale forkert skat, når virksomheden vælger at blive i Danmark.

²⁵³ https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecture-notes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4ggWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ Lecture notes af Muhamet Yildiz. 14.12 Economic Applications of Game Theory. Fall 2012. Massachusetts Institute of Technology: MIT OpenCourseWare, <https://ocw.mit.edu>

²⁵⁴ Dvs. Det er muligt at opnå et samarbejde når spillerne er tålmodige. Også Diskuteret kort i 3.3.3 og 3.3.4

²⁵⁵ Tsilly Dagan, International Tax Policy – Between Competition and Cooperation s.13

²⁵⁶ Jf. TEUF Artikel 107

²⁵⁷ Såsom komparative fordele

3.5.2 Kritik til opstilling og modellering

Interaktionen kan fortolkes som at udfolde sig simultant, men dette synes næppe at være helt realistisk, da virksomheden først skal tage valget om at blive, før den danske skattemyndighed kan vælge at udføre kontrol.²⁵⁸ Ikke desto mindre er det ikke muligt at opnå den såkaldte koordinering, så længe spillerne interagerer i et fastsat antal ture og/eller runder.²⁵⁹ Noget helt andet gør sig gældende, hvis interaktionen forefindes over et uendeligt eller ubekendt antal runder, da parterne nu kan have en langsigtet interesse ved at samarbejde. Konventionel teori viser os, at der ved et uendeligt antal gentagne simultane spil kan fremkomme en ligevægt under strategien (*Grim;Grim*), som frembringer stiltiende koordinering. Problemet er dog, at den simultane interaktion i mindre grad kan sammenlignes med virkelighedens interaktion mellem virksomheder og skattemyndigheder.²⁶⁰ Det grundlæggende argument for denne påstand er, at interaktionen reelt sker sekventielt, og at det synes at være svært at retfærdiggøre, at omkostningerne forbundet med at forlade og komme tilbage til en jurisdiktion er 0.²⁶¹ Omvendt viser analysen også, at det kan være problematisk at arbejde med uendeligt gentagne sekventielle spil, da disse helt traditionelt ikke kan løses.²⁶² Forsker i disse Folk Theorems, såsom *Fudenberg* og *Maskin*, har lavet *repeated games* modeller, der er modelleret efter et simultant *normal form game*, og det var først i 1991,²⁶³ at man begyndte at diskutere, hvordan man skulle forholde sig til uendeligt gentagne sekventielle spil.²⁶⁴ Der er ikke helt konsensus på området, men både MIT²⁶⁵ og Wen²⁶⁶ leverer argumenter for, hvordan det er muligt.

Modellerne simplificerer beskatning og kontrol en hel del, og det er klart, at virksomheder nok ikke kun har valget mellem at flytte, betale korrekt eller forkert skat. Ligeledes er skattemyndighedernes muligheder for at kontrollere lidt mere nuanceret end blot kontrol eller ikke kontrol. Der henvises hertil det Tax Governance samarbejde, som nogle virksomheder er en del af, og som er diskuteret nærmere i kapitel 2. Et vigtigt element i dansk skattekontrol er også, at virksomheder ikke kun kan blive

²⁵⁸ Således er en sekventiel spilmodellering af interaktionen mere virkelighedsnær

²⁵⁹ 3.3.1. Viser Nash-ligevægten (+Kontrol;Forlad) for simultane spil og tilsvarende for det sekventielle i 3.3.2 spil jf. Backwards Induction.

²⁶⁰ Se evt. diskussion i 3.4.2

²⁶¹ Dvs. hyper mobil virksomhed.

²⁶² Ariel Rubinstein and Asher Wolinsky. *Games and Economic Behavior*, 1995

²⁶³ Drew Fudenberg & Jean Tirole, *Game Theory*, 1991

²⁶⁴ Wen, Quan. *A Folk Theorem for Repeated Sequential Games* s. 493

²⁶⁵ Side 202 og 211: https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecture-notes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4ggWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ Lecture notes af Muhamet Yildiz. 14.12 Economic Applications of Game Theory. Fall 2012. Massachusetts Institute of Technology: MIT OpenCourseWare, <https://ocw.mit.edu>

²⁶⁶ Citat fra Wen, Quan. *A Folk Theorem for Repeated Sequential Games*: "Folk theorem for the repeated normal form representation would characterize the set of subgame perfect equilibrium payoffs in the repeated extensive form game. Therefore, under the full dimensionality condition, Sorin (1995) confirms Fudenberg and Tirole's (1991) conjecture that Fudenberg and Maskin's (1986) Folk theorem is still valid for repeated extensive form games."

kontrolleret dagen efter regnskabsperioden slutter, men faktisk også op til flere år efter regnskabsåret.²⁶⁷ Skattemyndigheden kan derfor godt vente med at straffe virksomheden til senere og samtidigt kontrollere flere regnskabsperioder på én gang. Problemet ved at opstille spillet på den måde er, at man i givet fald ville være nødt til at forholde sig til det antal perioder, som virksomheden ikke var i DK, samt de perioder virksomheden var i DK sammenholdt med forældelsesfristen. Selvom vi nu ikke opstiller eller beregner netop dette beskrevne spil, kan der dog henvises til, at der vil være en mindre sandsynlighed for, at der ville ske stiltiende koordinering, idet DK nu kan få en større fordel (flere regnskabsår) ved at afvige.

Det er dog interessant at udvide modellens antagelser om, hvornår man kan udføre kontrol, da man dermed kunne fortolke interaktionen simultant. Antag, at DK for hvert enkelt år kunne lave en undersøgelse af gamle regnskaber således, at Virk kunne blive påvirket af DKs kontrol, selvom Virk valgte at forlade DK. DK får ikke nogen fordel, men de pålægger derimod sig selv og Virk en udgift forbundet med kontrollen. Således kan DK straffe Virk for at forlade DK. Yderligere kunne man tilføje en mulighed for Virk som tillader, at Virk betaler en ”**Mellem skat**”.²⁶⁸ Som eksempel på dette ses nedenstående matrice:

DK/Virk	Korrekt skat	Mellem skat	Forkert skat	Forlad DK
÷Kontrol	(3.2;7.8)	(2.2;8.8)	(1;10)	(0;8.3)
+Kontrol	(2.2;6.8)	(2.3;6.7)	(2.4;6.6)	(-1;7.3)

I ovenstående *one-shot game* findes der dog ikke nogen *Pure strategies*, eftersom spillet nu faktisk er et rent koordinations-spil,²⁶⁹ hvorfor spillerne i stedet må i stedet finde ligevægt gennem *mixed strategies*. En sådan analyse kunne også være interessant, men omvendt har det primære formål ved analysen været at se mere groft og kynisk på interaktionen mellem Virk og DK.

²⁶⁷ Også kendt internationalt som: *Statute of Limitations*

²⁶⁸ 12% i stedet for 22%. DK kan ved kontrol af Mellem skat pålægge den halve bøde p.

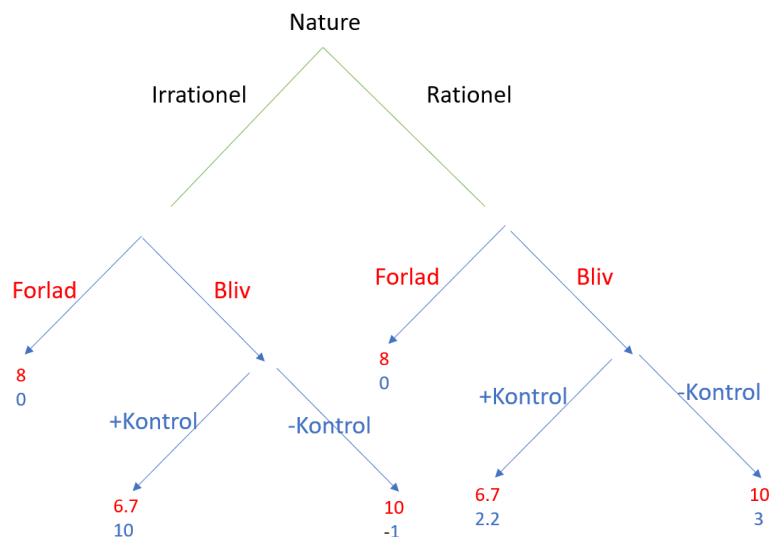
²⁶⁹ Knudsen, Christian: *Økonomisk Metodologi: Bind 2*, s. 92.

En mere avanceret model såsom en stokastisk model kunne evt. hjælpe os med bedre at forstå interaktionen. Ved at opstille spillet som et stokastisk spil ville man kunne forholde sig de forskellige stadier, som spillerne går ind i ved at gøre nogle bestemte handlinger. Stokastiske spil er dog enormt komplekse og tidskrævende, hvorfor det i første omgang må anses for at være tilstrækkeligt at undersøge de mere simple modeller.

3.5.3 Antagelser om information

En stor del kritik kan pålægges den generelle antagelse om, at parterne har fuldkommen information. Det synes at være ekstremt at tænke, at en medlemsstat kender til virksomhedens fremtidige overskud, og om hvorvidt der er indberettet korrekt skat. Hertil kan det forklares, at staten blot bør vide, at virksomhedens valg om at flytte væk strengt dominerer valget om at blive og betale korrekt skat, eftersom denne nu ved, at virksomheden aldrig vælger at blive for at betale korrekt skat. Omvendt kan der også være en kritik i, at virksomheden kan påregne, at staten får en bestemt gevinst ved, at virksomheden bliver, og det kan derfor være svært at forudsige, om det overhovedet er optimalt for staten at samarbejde i længden.²⁷⁰ Som alternativ kunne man i stedet opstille en model med begrænset information, hvor man kunne forestille sig, at virksomheden havde *beliefs*²⁷¹ om, at DK enten kunne være rationel eller irrationel med en given sandsynlighed. En idé som denne kunne se ud som på nedenstående figur:

Figur 9



²⁷⁰ Såsom hvis det kortsigtede payoff overstiger det langsigtede payoff for den danske stat.

²⁷¹ Dvs. opfattelse af hvad for en type spiller DK er.

Der vil dog være en større udfordring i at finde en ligevægt i en uendelig og sammenhæng med begrænset information, men Wen har dog bevist, at det kan fungere.²⁷²

3.5.4 Antagelser om rationalitet

Både DK og Virk, i de anvendte modeller, anses som værende totalt rationelle spillere, og en smule kritik kan selvfølgelig også tildeles den antagelse. Det er klart, at spillerne i denne sammenhæng er organisationer med mange mennesker, som har mange forskellige meninger og holdninger, så det kan være svært at tale om, at de tager bedst mulige beslutninger. Ikke desto mindre er spilteorien enormt god til at opstille og forstå den potentielle dynamik der efter modellernes antagelser eksisterer.

3.5.5 Opsummering

Selvom der kan tillægges en del forskellig kritik til analysens punkter og antagelser om interaktionen, dynamikken, informationsmængden og rationaliteten, formår analysen stadigvæk at belyse forskellige vinkler til skattekontrol og stiltiende koordinering. Spilteoretiske modeller kan udvides og tilpasses meget mere til virkelighedens interaktioner, og analysen af skattekontrollen vil derfor aldrig blive helt præcis. Ikke desto mindre er hensigten med modellerne ikke at beskrive nøjagtig dansk skattekontrol interaktion, eftersom hensigten med analysen blot er at anvende det danske eksempel i grove træk, således at det kan sammenlignes med andre medlemsstaters skattekontrol. Det overordnede mål for analysen var også blot at undersøge muligheden for stiltiende koordinering under skattekontrol, og dermed var hensigten heller ikke at bevise, at der var eller ville være stiltiende koordination. Modellerne belyser og besvarer derfor problemformuleringens økonomiske spørgsmål tilstrækkelig til, at der kan udledes nedenstående delkonklusion.

3.6 Økonomisk delkonklusion

Formålet med kapitel 3 var at undersøge og analysere incitamenterne og mekanismerne for medlemsstaternes skatteforvaltningsstrategier, og om det kunne anses for værende realistisk, at der blev ført en lempeligere skattekontrol overfor store og mobile virksomheder.

Det blev fundet, at stater i dag opererer i en verden, der er global og dermed også i konkurrence med

²⁷² Quan Wen, *A Folk Theorem for Repeated Sequential Games*, 2002

hinanden. Dette gælder ligeledes indenfor skatteområdet. Stater og virksomheder kan derfor drage en række fordele af hinanden. For virksomhederne synes særligt mobilitet at være en fordel. Dette kommer nemlig virksomhederne til gode, når der ses på ulemperne ved de enkelte stater for virksomhederne. En af ulemperne kan være mindre gunstige skatteforhold, og dermed giver mobilitet virksomhederne muligheden for at flytte jurisdiktion til mere gunstige forhold. EU-medlemsstater er delvist begrænsede i at lave differentieret beskatning, og de kan derfor som udgangspunkt ikke favorisere disse mobile selskaber. Grundet disse ugunstige skatteregler synes der derfor intuitivt at være incitament til at omgå reglerne om favorisering af selskaber og derved lempe skattekontrollen ved hjælp af stiltiende koordinering. På denne måde beholder staterne fordelene ved at have virksomhederne, og virksomhederne opnår samme eller bedre vilkår, som de ville få ved at flytte jurisdiktion. For at finde frem til dette blev det ved hjælp af spilteoretisk analyse analyseret, om der fandtes såkaldte realistisk Nash-ligevægte, som kunne understøtte stiltiende koordinering. Hertil har hhv. staten og virksomheden en række strategier, de kan bruge, hvor nogle af dem er bedre end andre. Ved *individerel rationel adfærd*²⁷³ vælger medlemsstater og virksomheder således strategier, som maksimerer deres *payoff*, når de interagerer med hinanden. Ligevægten og dominerende strategier fortæller os derfor noget om, hvordan spillerne ville reagere i den virkelige verden under denne rationalitets antagelse.

Spilteorien viste, at der i analysens eksempler som udgangspunkt ikke kunne findes en Nash-ligevægt, som understøttede stiltiende koordinering, når parterne var bekendt med antallet af spilrunder eller regnskabsår. Her blev det fundet gennem hhv. simultan og sekventiel opstilling, at der ikke var incitament til at samarbejde, da parterne hver især havde dominerende strategier, der umuliggjorde samarbejde. Derimod viser konventionel spilteori, at der kan opstå samarbejde,²⁷⁴ hvis parterne er uvidende om antallet af spilrunder. Analysen undersøgte og sammenlignede disse uendeligt gentagne simultane og sekventielle spil i relation til de danske skattemyndigheder og de lukrative virksomheders interaktion, og det kunne udledes, at der kan findes ligevægte, som understøtter stiltiende koordinering, så længe skattemyndighederne vil værdsætte *payoffs* i fremtiden, nok til at samarbejde vil være mere værdifuldt end at gå efter et kortsigtet *payoff*.²⁷⁵

Problemformuleringens spørgsmål om, hvorvidt der i henhold til spilteorien, og foruden aftaler mellem parterne var incitament fra medlemsstater til at lempe skattekontrollen for enkelte virksomheder, kan ud fra analysens antagelser og modeller besvares positivt.

²⁷³ Se evt. metode afsnit 1.6.2

²⁷⁴ Se afsnit 3.4

²⁷⁵ Se afsnit 3.4.2 og afsnit 3.4.3

Kapitel 4: Integreret analyse

Den integrerede analyse kan opdeles i 3 overordnede afsnit (4.1 til 4.3). Afsnit 4.1 har til formål at udlede, hvad hensigten bag artikel 107 stk.1 er, og hvorfor det i den forbindelse kan være et problem, at medlemsstaterne selv står for, at reglerne overholdes. Dernæst vil en Principal-Agent teoretisk analyse i afsnit 4.2 illustrere, hvorfor der kan opstå situationer, hvor det er problematisk, at staterne selv foretager skattekontrol, og der vil blive set på, om en mulig løsning kunne være, at EU gik ind og overtog rollen fra medlemsstaterne. Til sidst opsummerer og konkluderer afsnit 4.3 den integrerede analyses fund.

4.1 Forenelighed

4.1.1 Indledning

Det blev i kapitel 2 analyseret, hvorvidt de danske skattemyndigheders kontrolproces potentielt var uforenelig med de kontrolmekanismer, der følger af TEUF art. 107, stk. 1. Det blev her fundet, at den proces, de danske skattemyndigheder benytter under visse antagelser, ikke er i direkte strid med de regler, der følger af den Europæiske Unions regulering på området. Det er specielt, hvis man blot kigger på reguleringen, at man kommer frem til dette udfald. Myndighederne kan skjule deres tilgang til skattekontrol, så det umiddelbart er svært at sige, hvad den præcist består af. Ligeledes kan dens adfærd retfærdiggøres med henvisning til det overordnede formål bag skattekontrollen. En af de afgørende antagelser var således, at selektiviteten var overholdt. Det er dog muligt, at dette ikke er tilfældet, og noget kunne tyde på, at det ikke er tilfældet bl.a. grundet den forskel, der ligger i, at det kun er nogle selskaber, der kan indgå i det såkaldte Tax Governance program²⁷⁶, så, at det er staten, der udvælger disse. Ligeledes var det faktum, at der kun blev udført stikprøvekontrol på mindre virksomheder også en faktor, der taler for, at det måske forholder sig anderledes end antaget. Med disse forhold taget med i betragtningerne ville reglerne kunne ses som værende *de facto* selektive.²⁷⁷ Dette ville betyde, at der var tale om et brud på reglerne og dermed, at den danske tilgang til skattekontrol måtte anses som værende uforenelig med TEUF art. 107 stk. 1.

I kapitel 3 blev det analyseret, hvorfor det kunne tænkes, at skattemyndighederne vælger en strategi, der lemper skattekontrol og byrden heraf for nogle selskaber med henblik på at favorisere disse. Analysens anvendelse af spilteorien fandt frem til, at der efter analysens antagelser om tidsbestemte simultane og sekventielle spil, ikke ville være incitament for skattemyndighederne til at lempe

²⁷⁶ Se mere om fordele ved Tax Governance i afsnit 2.3.3.1

²⁷⁷ Se afsnit 2.4.3

skattekontrollen. Til gengæld viste analysens modeller også, at der ved uendeligt eller ubestemt antal gentagne interaktioner godt kunne opstå stiltiende koordinering, hvor en given virksomhed forbliver skattepligtig i Danmark med en forkert selvangivelse, så længe skattemyndigheden aldrig udfører kontrol på virksomheden.²⁷⁸

Set fra et EU-synspunkt tyder det på, at der kan være et problem ved, at medlemsstater har incitament til og mulighed for at omgå artikel 107.

4.1.2 Hensigten bag TEUF-artikel 107 stk. 1:

De europæiske bestemmelser om statsstøtte blev udarbejdet for at sikre, at myndighederne i de respektive lande ikke udnyttede, at der kunne gives unødvendig statsstøtte til virksomheder. Såfremt der ingen regler var på området, kunne medlemsstaterne blot give støtte til forskellige virksomheder og dermed forstyrre konkurrencen på det indre marked. Dette ville være muligt, eftersom andre landes virksomheder ikke nødvendigvis fik samme støtte, hvilket i sidste ende også går ud over forbrugeren i form af forhøjede priser som følge af manglende konkurrence.²⁷⁹ Derfor er formålet med reglerne at forsøge at skabe fælles fodslag samt at sikre, at statsstøtte er til for at udjævne markedsfejl og dermed undgå u hensigtsmæssige effekter på konkurrencen i det indre marked.²⁸⁰ Dog er det som tidligere diskuteret ikke nogen selvfølge eller indlysende, at skattekontrol skal omfattes af reglerne i TEUF art. 107, stk. 1 ud fra dennes ordlyd: *[...] statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner [...] i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.*

Her er det særligt interessant, at artiklen har et bredere anvendelsesrum, når det vedrører beskatning. Derfor er beslutningen om ikke at beskatte eller undlade at føre kontrol med reglerne et tiltag, der kan ses som værende statsstøtte. Reglerne for statsstøtte er derfor taget i brug i kampen mod skattesvig. Reglerne er komplekse, og det kan være vanskeligt at gennemskue for den enkelte myndighed eller styrelse, om et initiativ indeholder statsstøtte. Af den grund er der udarbejdet en del soft law på området, og seneste blev der d. 3. juni 2016 udarbejdet en meddelelse om begrebet statsstøtte af kommissionen.²⁸¹ Meddelelsen er en vejledning, der giver et bedre og mere nuanceret indblik i, hvad der forstås ved

²⁷⁸ Herved Grim-Trigger strategi

²⁷⁹ Ud fra neoklassisk teori, vil der være lavere priser ved høj konkurrence modsat ved lav konkurrence såsom ved monopolistiske tilstande.

²⁸⁰ https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid_da

²⁸¹ Europa-kommissionen: Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde

begrebet statsstøtte i henhold til TEUF art. 107, stk. 1. Meddelelsen giver imidlertid ingen retningslinjer omkring støttens forenelighed med det indre marked og dermed lovlighed, men den har udelukkende fokus på, hvornår der foreligger statsstøtte. Dette betyder selvsagt, at en foranstaltning kan udgøre statsstøtte i forenelighed med statsstøttebegrebet og alligevel være forenelig eller omvendt.²⁸² Ifølge Erhvervsministeriet er meddelelsen nemlig en hjælp, offentlige myndigheder kan bruge til at tilrettelægge deres tiltag og foranstaltninger. Meddelelsen kan fortolkes således, at foranstaltningerne enten er forenelige med reglerne eller, at de falder udenfor EUs statsstøtteregler og dermed ikke skal indrapporteres og godkendes af Kommissionen, og særligt det sidste er problematisk. Det er problematisk i den forstand, at hvis en regel udgør statsstøtte, men at denne ikke indrapporteres, så kan konsekvensen være, at der indledes en undersøgelse af Kommissionen mod medlemsstaten, og ligeledes kan evt. retlige konsekvenser følge heraf.

4.1.3 Problemer i at medlemsstater varetager opgaven som vagthund over, hvorvidt reglerne overholdes:

Det er tidligere fundet, at det er selektivitetsdelen af statsstøtte, der er problematisk. F.eks. det scenarie, hvor en foranstaltning henvender sig til store virksomheder, så det ikke er alle virksomheder, der kan få adgang til støtten på lige objektive vilkår, fordi der sker en kvalitativ/skønsmæssig udvælgelse af dem, der er berettigede til støtten, eller fordi ordningen har et budget, der ikke tillader fuld deltagelse.²⁸³ Dette kan siges at være en del af de argumenter, der er analyseret frem til i den juridiske analyse som værende grundlag for mulig selektivitet. I form af ulovlig selektiv støtte antages det, at virksomheder, der modtager støtten, stilles bedre på markedet end dem, der udelades. Som konsekvens heraf forvrider konkurrencen imellem virksomhederne. I forbindelse med sådanne foranstaltninger kan det vise sig at være problematisk, at skattemyndighederne har en meddelelse, som hjælper med at identificere, hvornår noget er foreneligt med statsstøtteregler eller falder udenfor. Dette skyldes, at det er den enkelte myndighed, der har ansvaret for at overholde, at EUs statsstøtteregler overholdes.²⁸⁴ Herved opstår der en mulighed for, at reglerne misbruges til fordel for staterne og virksomhederne.

Det blev ligeledes udledt af den økonomiske analyse, at de relevante myndigheder kan have en tilskyndelse til at se igennem fingre med at udføre skattekontrol, da der på den måde opnås et bedre udfald for begge parter, idet løsningen ville være en Pareto forbedring. I forlænget arm vil Pareto-forbedringen mellem virksomheder og medlemsstater være medvirkende til at forvride konkurrencen.

²⁸² Christensen & Clasen, *Hvad Er Statsstøtte?* s. 18 -19

²⁸³ Statsstøttehåndbogen år 2017, side 7.

²⁸⁴ Ibid.

Yderligere forholder det sig sådan, at det ikke kun er myndigheden, men generelt også de enkelte medarbejdere og chefer, der skal sikre, at reglerne overholdes og om fornødent indhenter forhåndsgodkendelse hos Kommissionen. Dermed kan der være problemer i et samarbejde såsom Tax Governance, hvis det forholder sig sådan, at de enkelte medarbejdere, der skal sikre, at reglerne overholdes, muligvis ser igennem fingre med dette.²⁸⁵ Som eksempel vil en oplysning til virksomhederne om skattemyndighedens fokuspunkter betyde, at virksomhederne ikke kun ved, hvor de skal være forsigtige, men at de også ved, hvor de kan komme afsted med svig. Ligeledes kan der være tale om et incitament for medarbejde til at please bestemte virksomheder således, at de senere kan få en god stilling i den pågældende virksomhed. Et eksempel på dette var den kontroversielle sag i medierne om Bjarne Corydon, som angiveligt solgte el-selskabet DONG for billigt, for så selv efterfølgende at kunne få en topstilling hos McKinsey.²⁸⁶

Dermed kan det udledes, at der kan være problemer forbundet med, at det er de enkelte nationale skattemyndigheder, der sidder med ansvaret for skattekontrollen af selskabers skatteselvangivelse. Spørgsmålet er dog så, om dette på nogen måde kan gøres anderledes? Netop Principal-Agent teorien fortæller os om det problem, der opstår, når principaler og agenter har modstridende interesser og asymmetrisk information, hvorfor det følgende afsnit vil se på problemet ud fra *Principal-Agent* teorien. Her vil teorien hjælpe os med at belyse, om EU i stedet kan gå ind og varetage rollen som vagthund, og om dette vil medføre et resultat, der er bedre end det nuværende.

4.2 Principal-Agent teoretisk analyse af problemet:

4.2.1 Teorien og dens funktion

Principal-Agent teorien²⁸⁷ er en ramme/struktur, der bruges til at se nærmere på problemerne, der kan opstå ved kontraktindgåelse af en hver form. En typisk PA-struktur starter med, at den ene part – principalen - indgår en kontrakt med en anden part – agenten - som så får beføjelser tildelt af principalen til at udføre visse opgaver på vegne af principalen. I traditionel forstand har det typisk været en arbejdsgiver, som hyrer en arbejdstager til at varetage en opgave på vegne af arbejdsgiveren. Dog kan principalen i princippet være hvem som helst.²⁸⁸ I denne situation vil det være EU som institution²⁸⁹, og

²⁸⁵ Som eksempel på, hvor dette har fundet sted, henvises til skandalen i forsvarrets ejendomsstyrelse.

²⁸⁶ <https://www.berlingske.dk/kommentar/dong-salget-var-verdens-mest-vellykkede-skandale>

²⁸⁷ Herefter PA

²⁸⁸ Hussein & Menon, The Principal-agent approach and the study of the European Union: Promise unfulfilled? s. 122

²⁸⁹ Herunder også EU-Kommissionen

agenterne vil være de respektive medlemslande som f.eks. Danmark. Det er vigtigt for forståelsen af dette, at EU ses som værende en helhed, da man også kunne identificere PA situationer i EUs andre organer, men for simplificeringens skyld holdes det til, at EU agerer

som en samlet enhed. Ligeledes har medlemsstaterne deres egne Principal-Agent problemer. Som eksempel blev det nævnt, hvordan tidligere minister Bjarne Corydon (set som principal) angiveligt tilgodeså sine egne interesse højere end den danske stats (principalen).

Problemerne i PA forhold opstår i den skæve fordeling af information mellem principalen og agenten, hvilket oftest er til fordel for agenten i form af *adverse selection* og *moral hazard*.²⁹⁰ *Adverse selection* omhandler problematikken om agenter, som har en, for principalen, ukendt viden, inden der indgås aftaler. Således vil *adverse selection* kun være relevant forinden stater bliver medlemmer af EU-fællesskabet. *Adverse selection* problematikken er ikke helt relevant i sammenhæng med afhandlingen, men derimod er *moral hazard* relevant at diskutere, eftersom det tager udgangspunkt i såkaldte *hidden action*²⁹¹ problemer. Her kan principaler og agenter have den samme information om aftalen (medlemsskabet), men derefter kan agenten skjule sine tiltag således, at principalen ikke er vidende om disse. Denne skævvridning i information gør det mulig for agenten at have en opportunistisk adfærd, der favoriserer agenten fremfor principalen. Dette har bl.a. været set af de mange skandaler, der har været i løbet af den seneste årrække, for eksempel i Luxleaks²⁹² og Apple-sagen i Irland.²⁹³ Her var det kendt, at myndighederne lavede selektive aftaler med de enkelte virksomheder, der på den måde reducerede deres skatteindbetaling. Disse virksomheder fik således en fordel, som andre virksomheder i lignende situationer muligvis ikke fik, hvilket igen resulterer i en negativ effekt på konkurrencen i modstrid med principalens (EU) interesse. Dette bekræfter også det, der blev udledt af det økonomiske afsnit om, at der fra såvel virksomhedernes side som for de relevante skattemyndigheders side er et incitament til at samarbejde og lave stiltiende koordinering. Denne måde at handle på er ikke i overensstemmelse med det, der følger af statsstøttere regler og EUs formål på skatteområdet:” ..., *the main priorities for EU tax policy are the elimination of tax obstacles to cross-border economic activity, the fight against harmful tax competition and tax evasion, and the promotion of greater cooperation between tax administrations in ensuring control and combating fraud*”.²⁹⁴

²⁹⁰ Holmström, Moral Hazard and Observability, s. 74

²⁹¹ Hendriks George, Economics and management of organizations s. 94-95

²⁹² <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3n>

²⁹³ Sag T-778/16 and T-892/16, Judgment of the General Court, Apple & Ireland.

²⁹⁴ <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy>

Noget kan således tyde på, at den nuværende struktur ikke er god nok, og den asymmetri i information, der er mellem EU og medlemslandene, leder til *hidden actions* og forsøg på at undgå at indrapportere til EU. Det er argumenteret i litteraturen, at denne form for skulken opstår, når selve strukturen i framework'et/artikel 107 og den delegation, der ligger i kontrollen til de enkelte til skattemyndigheder giver incitament til at handle til skade for principalen og dermed fællesskabet og EU.²⁹⁵ Ligeledes argumenteres der for, at selve det at sikre, at denne skulken ikke sker, og at der føres tilstrækkelig kontrol, ligger på principalens side. Det er derfor en balancegang for principalen at finde den tilgang, der virker bedst. Det skal sikres, at der sker compliance med reglerne således, at agenten ikke handler i modstrid med, hvad der tiltænkes af principalen. Forslag til en løsning har været at indskrænke agentens muligheder gennem lovgivning. Et andet forslag har været øget kontrol med agenten, men dette udleder højst sandsynligt adskillige omkostninger for principalen, hvilket gør det svært at implementere. Effekten af de forskellige tiltag afhænger også af, i hvilken grad man kan observere agentens handlinger.²⁹⁶ Løsningerne til problemet er interessante, for på nuværende tidspunkt har agenten/medlemslandene nærmest frit slag til at indgå disse aftaler med virksomhederne, da konsekvenserne ikke rigtig kommer dem til skade.²⁹⁷ Derfor har de også incitament til at bryde reglerne og indgå det skjulte eller stiltiende skattesamarbejde med virksomhederne. Det er dog stridende mod de gældende regler for statsstøtte, som fremgår af Artikel 107 stk. 1, og skattemyndighederne ved med al sandsynlighed godt dette. Det har imidlertid vist sig, at sager vedr. skattesvig i form af statsstøttesager ofte kun ender med et påbud/forbud og en bøde, der skal dække den manglende skatteopkrævning. Det er ikke staterne, der skal punge ud, men pengene skal hentes hos de virksomheder, som staterne har indgået aftaler med. Dermed kan der også argumenteres for, at i Danmarks tilfælde ville det værste, der kunne ske være, at de fik de tabte skatteindbetalinger tilbage. Dermed kan det også udledes, at resultat af at bryde reglerne er det samme eller bedre end ved at kontrollere selskaberne i dybden. I teorien kan en stat spare sine kontrolomkostninger for et givent selskab og blot vente til, at EU-kommissionen tager fat i sagen. EU-kommissionen vil udføre kontrollen og derefter sagsbehandlingen på vegne af skattemyndigheden for så til sidst at få gevinsten igennem genoprettelsen. Med denne viden er det også interessant at se, om de løsninger, der i litteraturen er blevet diskuteret, er mulige løsninger til netop dette problem.

²⁹⁵ Hussein & Menon, *The Principal-agent approach and the study of the European Union: Promise unfulfilled?* s. 122

²⁹⁶ Ibid.

²⁹⁷ Efter det er fastslået, at en medlemsstat har overtrådt artikel 107 stk. 1, sker der kun genopretning og der er derved ikke en straf for, hverken medlemsstaten eller virksomheden.

4.2.2 PA teoriens løsninger på skattekontrol

Som tidligere nævnt er der i litteraturen til teorien om PA-teori udpeget to mulige løsninger til problemstillingen, hhv. regulering af medlemslandenes skattemyndigheder gennem lovgivning (afsnit 4.2.2.1 og 4.2.2.2) og mere overvågning (afsnit 4.2.2.3). Vi går derfor nu i dybden med de igangværende og mulige tiltag, som berører sig på EU-niveau og sammenholder dem med teoriens 2 løsninger,

4.2.2.1 Lovgivning

I de senere år har EU haft meget fokus på området skat, og at dette foregår på en måde, der er fair og ikke favoriserer nogen over andre. Derfor har der også været en række sager for EU-domstolen vedr. statsstøtte. Alle disse sager har ført en til mere grundig fortolkning af, hvad der menes med selektivitetsbegrebet i TFEU art. 107, stk. 1. Denne benyttelse af TFEU art. 107, stk. 1 har også forårsaget en indskrænkelse af medlemsstaternes suverænitet, idet paragraffen ikke tidligere har været benyttet til at forfølge skatteretligt spørgsmål. Det forholder sig nemlig således, at medlemslandene har autonomi til at beslutte hvilket skattesystem, der skal være gældende, jf. TFEU art. 65, stk. 1. Det blev dog også slået fast med Gibraltar-dommen, at det forhold alene, at en national regel hører under det generelle skattesystem, ikke kan fritage denne regel fra at overholde artikel 107, stk. 1, da denne ikke definerer statsstøtteforanstaltninger ud fra årsag eller formål, men ud fra dennes virkning.²⁹⁸ Ser man på lovgivningen som en løsning på denne måde, vil man skulle ved lov eller retspraksis præcisere, hvordan favoriserende skattekontrol spiller sammen med medlemsstats suverænitet ved skattekontrol. Artikel 107 stk. 1 har faktisk sneget sig lidt ind ad bagdøren og er taget i brug til at regulere skatteforvaltning, skønt den til at starte med ikke var tænkt til at behandle favoriserende skattetiltag. I hvert fald argumenterer Stephen Daly i sin artikel²⁹⁹ for, at på trods af at Kommissionen på det sidste har tabt en del store sager omhandlende statsstøtte, så er der sket et skred. F.eks. har Luxemburg ændret deres afgørelsesprocedure i og omkring *Tax Rulings*. De har etableret en styrelse i stedet for, at individuelle personer tager beslutninger omkring selskabers skatteindbetalinger. Således argumentere han for, at man skal se lidt bort fra de enkelte sager og i stedet se på det store billede og se på de ting, der er sat skred i allerede rundt omkring i Europa. Det er dog stadig kun på de enkelte landes niveau, der er sket et skred indtil videre. Spændende ny udvikling er med andre ord begyndt at ske. Inden for det seneste halve år har der været meget snak i medierne om en harmoniseret selskabsskat på europæisk

²⁹⁸ Sag C-106/09 P & C-107/09 P, Gibraltar sagen, 15 november 2011, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 48.

²⁹⁹ <https://taxatlincolnox.wordpress.com/2021/05/>

niveau, hvorfor det kunne være interessant at se, om det adresserer problemerne forbundet med favoriserende skattekontrol, og om det eventuelt kan supplere artikel 107.

4.2.2.2 Lovgivning (*EUs projekt om fælles selskabsbeskatningsform*)

EU har et tæt samarbejde med The Organisation for Economic Co-operation and Development, også bedre kendt som (OECD). OECD giver politisk rådgivning til EU på en række områder, hvilket også gør sig gældende indenfor beskatning.³⁰⁰ Overordnet set har OECDs fokus på skatteområdet siden 2015 været koncentreret omkring *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). I dette projekt er der de såkaldte 2 søjler til at tackle skatteudfordringer. Søjle 1 fokuserer på omrokering af beskatningsretten således, at beskatning ikke alene er baseret på hjemsted, men på en række andre faktorer. Søjle 2 fokuserer på udviklingen af et harmoniseret sæt regler, der fokuserer på den risiko, der er ved, at tillade at MNEs/store virksomheder kan indgå i strukturer og ordninger, der giver mulighed for at opnå en lavere skattesats³⁰¹. Et af tiltagene i søjle 2 er særlig interessant. Specielt ved søjle 2 er, at et af formålene med dette bl.a. er forsøge at komme skattekonkurrence til livs, og dermed er det et seriøst projekt rettet mod at harmonisere international skatteret. Forslagene er, at der laves en global minimumselskabsskat på 15%. Ligeledes foreslås det, at der laves en "income inclusion rule".³⁰² Dette er en regel, hvor man siger, at i tilfælde af at f.eks. Danmark har beskattet et selskab med en sats under de foreslåede 15%, så kan landet, hvor selskabet har moderselskab, opkræve differencen. Sådanne harmoniserede regler, ville have stor effekt for skattekonkurrencen, da der i givet fald ikke længere vil være nogen skattemæssig fordel ved at flytte jurisdiktion. På den måde vil markedet for virksomheder i større grad følge et komparativt fordelsprincip, hvor industrier og virksomheder vælger at være i lande, hvor de kan opnå den bedste produktion. Yderligere vil det også betyde, at det ikke længere er muligt for de enkelte medlemsstater at indgå særregler og aftaler med de enkelte virksomheder. EU ønsker derfor, når der er opnået enighed i OECD, og en multilateral traktat er indgået, at implementere tiltagene via direktiver.³⁰³ Således bliver der tale om en retsakt, der fastsætter et mål, som medlemslandene herefter skal opfylde. Det er dog op til landene selv at udforme lovene. EU ville på denne måde få en direkte adgang til at bekæmpe aftaler, der muliggør lempelse af skattebyrden i stedet for at gøre brug af de eksisterende statsstøtteregele. Ser man på denne løsning, er det dog ikke uden problemer, da der også kan findes uønskede effekter heraf. Som nævnt kræver indførelsen af sådanne regler enstemmighed, og på nuværende tidspunkt er det usikkert, om man kan opnå enighed blandt EUs medlemslande. På

³⁰⁰ OECD and European Commission join forces to further support structural reforms in European countries – OECD

³⁰¹ Det klassiske problem er de såkaldte mismatches, der skellem mellem lovgivningen i 2 forskellige jurisdiktioner.

³⁰² Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy

³⁰³ EU Commission, Communication on Business Taxation for the 21st Century, p. 8

nuværende tidspunkt har 132 af de i alt 139 stater indenfor OECD fællesskabet skrevet under på BEPS frameworket: *Statement of the Two- Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 9 July 2021*.³⁰⁴ Heraf mangler der iblandt EU medlemsstaterne kun Irland, Estland, og Ungarn.³⁰⁵

Selv i det scenarie, hvor enstemmighed blev opnået, ville det ikke være uden problemer at indføre reglerne. Ikke mindst set ud fra den betragtning, at der således ville blive tilføjet et helt nyt niveau af kompleksitet og kontrol. I PA-teorien ville man påpege, at ovenstående primært løser problemer forbundet med aftalen, hvorimod alle *hidden action* problemerne som udgangspunkt ikke bliver løst. Vi ser derfor nu i det efterfølgende på, hvordan regelefterlevelse opretholdes af principalen.

4.2.2.3 Kontrol af kontrollen

Ved indførelsen af en sådan lovgivning, som diskuteret i afsnittet ovenfor, opstår en vis form for kompleksitet, og der skal naturligvis også være en form for kontrol til at holde øje med, at disse nye regler overholdes. Hertil kommer, at man ved at indføre sådanne regler fjerner medlemsstaternes egen mulighed for at lave særregler med virksomhederne, og derfor skal kontrollen også udføres på en måde, hvor den bliver tilstrækkelig effektiv. For som tingene er nu, er det landene selv, der implementerer kontrolprocessen.³⁰⁶ Det er hermed også landene selv, der har ansvaret med at kontrollere, om de overholder de regler, der er fastsat af EU. Man kan derfor godt indføre en fælles skattesats for selskaber, men hvis selskaberne alligevel laver urigtige selvangivelser, hjælper det ingenting. Lovgivningen begrænser derfor ikke altid medlemsstaternes opportunistiske adfærd, og de vil derfor fortsat kunne lempe skattekontrollen med henblik på at favorisere enkelte selskaber. Dette taler også for, at man fører kontrol med medlemsstaterne og sikrer, at de ikke lemper kontrollen på trods af, at en ny regel om harmoniseret selskabsskat er indført.

På den baggrund og med den viden, vi har fra kapitel 3 om, at medlemsstaterne har incitament til at bryde reglerne til fordel for virksomhederne, synes det ikke at være hensigtsmæssigt, at det er medlemsstaterne selv, der har til opgave at udføre kontrolprocessen. Der ville der som minimum skulle være en kontrol på den kontrol, der udføres af medlemsstaterne og deres kontrolproces. Det virker dog til at være dobbeltarbejde, hvis tingene skal gøres på denne måde for at komme evt. *hidden actions* til

³⁰⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2021.pdf>

³⁰⁵ Hertil bemærkes det, at Cypren er medlem af EU, men ikke en del af OECD og dermed ikke en del af aftalen.

³⁰⁶ Se evt. Afsnit 2.1 om hvordan Danmark varetager skattekontrol opgaven.

livs. Det er både dyrt og vil kræve en hel del yderligere ressourcer, og det forhindrer stadigvæk ikke, at der alligevel opstår en informations-asymmetri. Der er klart nogle begrænsninger forbundet med kontrol, eftersom det ikke er sikkert, at EU opdager medlemsstaternes forsøg på at omgå reglerne. For at undgå denne situation kunne man tænke sig en situation, hvor EU stod for opgaven med at føre kontrol med medlemsstaterne. En sådan tilgang vil til dels fjerne det mulige incitament, der ligger hos medlemsstaterne, til at indgå aftaler med virksomhederne til fordel for en bestemt medlemsstat. Naturligvis er EU et organ med mange nationaliteter, og ethvert organ som bliver oprettet til skattekontrol vil kunne lide af en eller anden form for PA-problematik med dets medarbejdere. Alligevel synes det nu at være i fællesskabets bedste interesse at have et fælles organ for kontrol, som så også - måske endda bedre - kan dele ud af deres erfaringer rundt omkring i Europa. Det klassiske argument i virksomhedssammenhæng for, at man ikke vælger at *insource* bestemte ting, er, at man opnår såkaldte *Economies of scale* fordele ved *outsourcing*.³⁰⁷ Der synes dog umiddelbart ikke at være tale om *Economics of scale* fordele i relation til skattekontrol, medmindre man synes, at medlemsstater selv er mere effektive og bedre til at udføre kontrol af dets egne borgere som følge. Hertil kunne det være, at medlemsstaterne havde bedre mulighed for at forstå dets lokale skattesubjekter. Ikke desto mindre er det stadig interessant at overveje, om det ville være mere optimalt, at EU varetog skattekontrollen.

Det er umiddelbart ikke et emne, som på nuværende tidspunkt er italesat, hvorfor der kan gå noget tid, før medlemsstaterne vil blive enige om at afgive suveræniteten på skattekontrollen.

4.2.3 Diskussion

Spørgsmålet, der presser sig på, er, om det i det hele taget ville være praktisk muligt at indføre en sådan regulering på området og samtidig have EU som kontrollant. Som udgangspunkt skal et givent reguleringsforslag, der tager udgangspunkt i udspillet fra OECD omkring harmonisering af selskabsskatten, konstrueres således, at det overholder de grundlæggende rettigheder, der følger af EU-traktaten. Det tætte samarbejde med EU forudsætter dog, at man på forhånd har tænkt på dette således, at det ikke senere går hen og bliver et problem, hvis EU skulle vælge at implementere forslaget. For en sådan implementering af en minimumsskat kræver som tidligere nævnt, at der er enstemmighed blandt alle landene i EU om, at det skal vedtages. Det tyder på, at der ikke er mange EU-lande, som afviser OECDs seneste framework.³⁰⁸ Vedtages en sådan lov på EU plan, vil det medføre en betydelig indskrænkelse af medlemsstaternes suverænitet. Det er jo som bekendt således, at medlemsstaterne har

³⁰⁷ <https://risklane.com/news/agency-theory-in-outsourcing>

³⁰⁸ Irland, Estland, Ungarn og Cypern mangler at underskrive.

ret til selv at bestemme strukturen af deres skattesystem, så længe det overholder de grundlæggende rettigheder, jf. TFEU art. 65, stk. 1. Særligt dette har bl.a. også ført til en blandet modtagelse blandt medlemsstaterne, hvor nogle lande hylder initiativet, mens andre er kraftige modstandere. Tidligere tiders resultater viser da også, at det er svært at nå til enighed, idet det nu er tredje gang man forsøger at ændre reglerne.³⁰⁹ Velvilligheden fra medlemsstaterne kan muligvis også have noget at gøre med, at der umiddelbart ikke noget indhold i den diskuterende fælles skatteordning, som adresserer medlemsstaters adgang til at misbruge skattekontrollen til at favorisere enkelte selskaber. Således fejler OECDs framework og artikel 107 stk. 1 delvist i at adressere problemet om favoriserende skattekontrol.

4.3 Delkonklusion

Den integrerede analyse havde til formål at undersøge, om medlemsstaternes incitament til lempeligere skattekontrol udgør et problem for det indre marked, og i så fald hvad der kan gøres for at løse dette.

For at besvare dette blev, der først set på hensigten med artikel 107, stk. 1. Det blev her fundet, at reglerne var til for at skabe et fælles fodfæste på området for statsstøtte og sikre lige vilkår for konkurrencen på det indre marked. Statsstøttereglerne var oprindeligt ikke tiltænkt som værende et værn mod skattesvig. Herefter blev det fundet, at netop det faktum, at reglerne ikke var tiltænkt at bekæmpe skattesvig, gør, at disse regler er meget komplekse. At reglerne er komplekse, gør dem også mere sårbare. Her fandtes det særligt, at der var et problem i, at medlemsstaterne varetager opgaven med kontrollen af, hvorvidt reglerne overholdes. Som tidligere nævnt er grunden til problemet, at der er incitament til at fravige reglerne og lave aftaler med virksomhederne, da det resulterer i en Pareto forbedring for parterne. Herefter blev der set på, om dette kunne løses, ved at EU evt. gik ind og varetog rollen som kontrollant, og om udfaldet af det ville være bedre. Principal-Agent teorien blev brugt til at analysere dette. Litteraturen peger på, at det er principalens ansvar at holde kontrol med, at agenterne ikke handler som ved *moral hazard* og *adverse selection* og dermed i modstrid med principalens interesser. Ligeledes kommer litteraturen med to bud på, hvordan principalen holder trit med dette, og disse bud drejer sig om lovgivning og kontrol. Hvad angår lovgivning har de mange sager på statsstøtteområdet ført til, at der er sket et skred i enkelte medlemslande, der har gjort, at de har taget nogle initiativer og ændret deres praksis. Udviklingen er dog indtil videre kun sket på medlemsniveau og ikke på harmoniseret niveau endnu, idet EU ikke har kompetence på dette område, jf. TFEU art. 65 stk.1. På det seneste sker der dog nogle ændringer, og det er taget op til drøftelse, om EU skal indføre

³⁰⁹ Commission fights to stop EU's tax race to the bottom (again) – POLITICO

en minimumssats for selskabsskat, som gælder for alle medlemsstaterne i EU. Indføres dette, vil det kræve, at der føres kontrol med medlemsstaternes kontrol. Det skyldes, at man kan indføre et fælles selskabsskattesystem, men hvis virksomhederne alligevel indberetter forkert, og der bliver set igennem fingre med dette fra medlemsstaterne, er man lige vidt. Kontrollen vil være dyr og kræve mange ressourcer. Dog burde det i teorien være muligt, og det ville med stor sandsynlighed være i fællesskabets bedste interesse med et organ, der varetager denne opgave, og hvor erfaringer ville kunne deles på tværs af landegrænser. Til sidst bliver det diskuteret, om det overhovedet vil være muligt at indføre et sådant projekt i EU. Her findes det, at selvom langt størstedelen af medlemsstaterne er positivt stemt for ideen, er det nu 3. gang, man har diskussionen oppe at vende. Altså har man to gange tidligere måtte lægge låg på kisten og skrinlægge planerne. Særligt svært bliver det, at der kræves enstemmighed for at få forslaget gennemført. Det er især de lande, der drager fordel af at lave aftaler med virksomhederne, der stritter imod, og dermed synes det ikke videre sandsynligt, at forslaget kommer til at blive til lov i den nærmeste fremtid. Ydermere peger den igangværende diskussion om fælles skatteregler ikke just på at være en løsning, som adresserer eventuelle skævvridninger af konkurrencen som følge af favoriserende skattekontrol. EU-Kommissionen må derfor overveje, i hvilken grad den skal forbyde favoriserende skattekontrol, og om det er bedre, at EU varetager ansvaret for skattekontrollen. EU-Kommissionen er, hvad angår dens tiltag på skatteområdet, nødsaget til at forholde sig til medlemsstaternes (agenternes) villighed til at acceptere tiltag, som indskrænker deres suverænitet.

Kapitel 5:

5.1 Samlet konklusion

Formålet med denne afhandling har været at undersøge reguleringen af skattekontrol og skatterevision i henhold til TEUF art. 107 stk. 1. Grunden til dette er, at vi oprindeligt havde en formodning om, at medlemsstater har incitament til at favorisere store og mobile selskaber ved at udføre lempeligere skattekontrol for disse.

Med udgangspunkt i Danmarks skattekontrol er det blevet undersøgt, hvorvidt denne er i overensstemmelse med EUs statsstøtteregele. I analysen blev det fundet, at der er en række administrative processer, der er til for at sikre korrekt beskatning af selskaber. Det har dog vist sig, at formålet med skattekontrol og disse administrative processer, er fejlbehæftet. Det blev nemlig fundet, at der er elementer af forskelsbehandling imellem selskabskategorierne. Forskelsbehandlingen er dog ikke af direkte karakter, og derfor blev det via forskellige test undersøgt, om der er sket brud på statsstøtteregele. Analysen har anvendt selektivitetstesten for at undersøge, om dette var tilfældet og fandt her særligt, at *de facto* selektivitet kan spille en rolle således, at skattekontrollen kan klarificeres som værende ulovlig, idet der kan laves et generelt skattesystem, som *de facto* er designet til at favorisere store selskaber. Ydermere har analysen anvendt 3-trins testen til at udlede, hvorvidt der i henhold til kontrolforanstaltningerne kunne være noget, der peger i retning af forskelsbehandling. Testen viste, at der er tale om klare afvigelser fra kontrolforanstaltningerne. Afvigelser kunne muligvis retfærdiggøres ud fra hensynet om at bekæmpe økonomisk svindel og effektiv skattekontrol. Dog blev det ikke fundet, at disse følger proportionalitetsprincippet i alle situationer. Dermed kan det via den juridiske analyse konkluderes, at Danmarks skattekontrol udføres til fordel for visse virksomheder således, at det i henhold til både selektivitetstesten og 3-trins testen anses som værende i modstrid med statsstøtteregele. Således er det også potentielt et problem i andre medlemsstaters skatteadministration.

Den økonomiske analyse er blevet foretaget med udgangspunkt i en teoretisk base og ved brug af spilteoretisk analyse. Det er blevet fundet, at stater og virksomheder i dag lever i en globaliseret verden og dermed også i konkurrence med hinanden. Dette gælder også indenfor skatteområdet. Grundet dette, kan store mobile virksomheder også flytte rundt mellem jurisdiktionerne og få gunstigere skatteforhold. Dette lukker derfor op for muligheden for, at stater laver favorisering af selskaber ved at udføre lempeligere skattekontrol gennem stiltiende koordinering.

Spilteorien og dens analyse har imidlertid som udgangspunkt vist, at der ikke er noget incitament til at lave stiltiende koordinering når parterne er bekendt med antallet af spilrunder eller regnskabsår. Den anvendte spilteori belyste dog også sagen under andre antagelser, og her blev det fundet, at et samarbejde kan opstå. Samarbejdet kan opstå, hvis begge parter er uvidende om antallet af spilrunder. I forhold til de danske skattemyndigheder og de for staten fordelagtige virksomheder, ville der kunne være grundlag for stiltiende koordinering, så længe at skattemyndighederne værdsætter *payoffs* i fremtiden nok til, at det er mere optimalt end kortsigtede *payoffs*.

Dermed er konklusionen på den økonomiske analyse, at der i henhold til den spilteoretiske analyse kan findes incitament til, at medlemsstaterne lempet skattekontrollen.

I afhandlingens integrerede analyse er det blevet undersøgt, om det netop fundne incitament til lempeligere skattekontrol udgør et problem i henhold til det indre marked, og hvad der kan gøres ved dette.

Det er blevet udledt, at det er problematisk, at medlemsstaternes varetager opgaven som kontrollant af egne skattekontroller, hvilket skyldes, at medlemsstaterne netop har incitament til at favorisere bestemte selskaber gennem skattekontrollen. Herefter er det i den videre analyse blevet undersøgt, om udfaldet ville være bedre, hvis EU overtog rollen som kontrollant fra medlemsstaterne, eller om problemet kunne løses ved lovgivning. Til at analysere dette er Principal-Agent teorien blevet anvendt. Ved at benytte teorien blev det fundet, at hvis EU varetager rollen, har EU to muligheder for at kontrollere, at reglerne følges, nemlig lovgivning og overvågning. På lovgivningsområdet har EU dog ikke kompetence til at udvide sine beføjelser, idet et sådant tiltag kræver enstemmighed. Dog har de mange sager på statsstøtteområdet ført til, at der er sket ændringer i enkelte medlemslande. På et mere harmoniseret niveau generelt er der snak om indførelsen af en minimumsskat. Det vil givet fald være en form for kontrolforanstaltning. Indførelsen af sådanne initiativer vil dog føre til, at der skulle ske kontrol med, at reglerne bliver overholdt, og for så vidt angår skattekontrol løser dette ikke problemet, da der ikke ligger noget til hinder for, at virksomhederne indberetter skatteregnskaber forkert, og at staterne ser igennem fingre med dette.

Konklusionen for den integrerede del er derfor, at lempeligere skattekontrol er et problem for det indre marked, men at de nuværende diskussioner om en minimumsskattesats ikke er løsningen på problemet. Det skyldes, at en sådan ikke forholder sig til problematikken om favoriserende og lempeligere skattekontrol.

Besvarelsen af afhandlingens problemformulering finder således, at Danmarks skattekontrol i henhold til statsstøttere reglerne kan anses for at være *de facto* selektiv. Ligeledes findes det, at der for Danmarks skattemyndigheder er incitament til at indgå aftaler, der er favoriserende, så længe tidshorizonten er lang. Det udledes også, at dette udgør et problem for det indre marked. Det betvivles dog, om de nuværende diskussioner om tiltag som en løsning til problemet er svaret. Det skyldes, at de nuværende diskussioner ikke tager højde for, at for kontrollen med staternes skattekontrol også skal reguleres. EU-Kommissionen kan derfor ikke løse problemet helt, uden at medlemsstaterne afgiver deres suverænt på skattekontrol opgaven.

5.2 Litteraturliste

5.2.1 Bøger

- Baird, Douglas G., Robert H. Gertner & Randal C. Picker: *Game Theory and the Law*, United States of America: Harvard University Press: 1998
- Blanchard, Olivier, Francesco Giavazzi & Alessia Amighini: *Macroeconomics: A European Perspective*, Pearson 2013
- Bønsing, Sten: *Almindelig Forvaltningsret*, Djøf Forlag 2018
- Christensen, Leslie & J. Helmer Rasmussen: *Microeconomics Second Edition*, Great Britain: Pearson Education Limited 2017
- Dagan, Tsilly: *International Tax Policy*, United Kingdom: Clays, St Ives plc 2018
- Hall, Peter A & Soskice David: *Varieties of Capitalism*, United Kingdom: Oxford University Press 2001
- Hendriks George: *Economics and Management of Organisations*: McGraw Hill 2003
- Knudsen, Christian: *Økonomisk Metodologi: Bind 1*, Danmark: Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2016
- Knudsen, Christian: *Økonomisk Metodologi: Bind 2*, Danmark: Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1997
- Neergaard, Ulla & Ruth Nielsen: *EU-ret*, København: Karnov Group Denmark A/S 2016
- Poulsen, Sune T.: *Statsstøtteren i EU*, Danmark: Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2015
- Ross, Alf: *Om Ret og Retfærdighed*, Danmark: Nyt Nordisk Forlag 1966
- Schön, Wolfgang: *State Aid Law and Business Taxation*: Springer Nature 2016
- Smith, Adam (1776), *The Wealth of Nations*, England, Wordsworth Editions Ltd 2012
- Tvarnø, Christina D. & Sarah Maria Denta: *Få Styr På Metoden: Introduktion til juridisk metode og samfundsvidenskabelig projektmetode*, København: Ex Tuto Publishing A/S 2015
- Tvarnø, Christina D. & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, Danmark: Jurist og økonomforbundets forlag 2017
- Boll, K., & Brehm Johansen, M. (2018). *Tax Governance: Corporate Experiences with Cooperative Compliance in Denmark*. Umeå University. FairTax - Working Paper Series Nr. 17
- Lind, Yvette, *Attracting Tech-Giants Through Fiscal State Aid* (December 7, 2020). Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper No. 20-42, Tilgængelig på SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3744175>
- Wen, Quan. *A Folk Theorem for Repeated Sequential Games*, Review of Economic Studies 2002
- Ariel Rubinstein and Asher Wolinsky. *Games and Economic Behavior*, Econ Papers 1995
- Drew Fudenberg & Jean Tirole, *Game Theory*, MIT Press, 1991

5.2.2 Domsliste

- Sag T-778/16 and T-892/16, Judgment of the General Court, Apple & Ireland, 15 juli 2020, ECLI:EU:T:2020:338

Sag T-525/18 & T-516/18, Engie & Luxembourg, 19 oktober 2018, ECLI:EU:T:2021:251

Sag C-482/99, Domstolens Dom, Frankrig mod Kommissionen, 16 Maj 2002, ECLI:EU:C:2002:294

Sag C-234/84, Kongeriget Belgien mod Kommissionen, 10 juli 1986, ECLI:EU:C:1986:302

Sag C-261/89, Den Italienske Republik mod Kommissionen, 3 oktober 1991, ECLI:EU:C:1991:367

Sag C-124/10, Électricité de France, 5 juni 2012, ECLI:EU:C:2012:318

Sag C-78/08 to C-80/08, Paint Graphos and others, 8 september 2011, ECLI:EU:C:2011:550

Sag T-92/00 and T-103/00, Ramondin SA and Ramondín Cápsulas SA v Commission, 6 marts 2002, ECLI:EU:T:2002:61

Sag C- 124/10 P, EDF mod Kommissionen, 5 juni 2012, ECLI:EU:C:2012:318

Sag C-128/03 og C-129/03, AEM Torino SpA mod Autorità per l'energia elettrica e per il gas m.fl, 14 april 2005, ECLI:EU:C:2005:224

Sag C-71/09 P, Comitato m.fl., 9 juni 2011, ECLI:EU:C:2011:368

Sag C-106/09 P & C-107/09 P, Gibraltar sagen, 15 november 2011, ECLI:EU:C:2011:215

5.2.3 Øvrige retskilder

Europa-kommissionen: Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, (2016/C 262/01)

[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=EN) (01/08/2021)

5.2.4 Internet Links

Alicja Majdanska & Jonathan Leigh Pemberton, "Reconciling Co-operative compliance with the principle of legal equality" 2019

<http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/220/160> (set: 01/08/2021)

Asen, Elke "Corporate Income Tax Rates in Europe" 16/04/2020

<https://taxfoundation.org/2020-corporate-tax-rates-in-europe/> (set: 23/07/2021)

Backer, Koen De, Sébastien Miroudot, Davide Rigo "Multinational enterprises in the global economy: Heavily discussed, hardly measured" 25/09/2019

<https://voxeu.org/article/multinational-enterprises-global-economy> (set: 23/07/2021)

Bendtsen, Simon "DONG-salget var verdens mest vellykkede skandale" 17/08/2020
<https://www.berlingske.dk/kommentar/dong-salget-var-verdens-mest-vellykkede-skandale> (set: 23/07/2021)

Brunsdén, Jim: "LuxLeaks: Luxembourgs's response to an international tax scandal" (23/06/2017)

<https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3> (set: 01/08/2021)

Buch, Ane "Flest fejl i indberetninger til Skat fra store virksomheder" 29/01/2018 <https://www.berlingske.dk/opinion/flest-fejl-i-indberetninger-til-skat-fra-store-virksomheder> (set: 23/07/2021)

Bunn, Daniel & Kyle Pomerleau "Marginal Effective Tax Rates and the 2021 UK Budget" 23/03/2021
<https://taxfoundation.org/2021-uk-budget-tax-proposals/> (set: 23/07/2021)

Bush, Thomas "PESTLE Analysis of Denmark" 13/01/2020
<https://pestleanalysis.com/denmark-pestle-analysis/> (set: 23/07/2021)

Catalogue of Bias Collaboration, Nunan D, Bankhead C, Aronson JK. "Selection Bias" 2017
<https://catalogofbias.org/biases/selection-bias/> (set: 23/07/2021)

Chen, Yiling "Games with Perfect Information" 10/09/2012
<http://www.eecs.harvard.edu/cs286r/courses/fall12/presentations/lecture2.pdf> (set: 23/07/2021)

Christensen & Claesen "Hvad er statsstøtte?" 2016
<https://www.horten.dk/viden/artikel-2016/hvad-er-statsstoette> (set: 01/08/2021)

Dagpengekommissionen "Arbejdspapir: Det danske arbejdsmarked" Oktober 2015
<https://bm.dk/media/6117/det-danske-arbejdsmarked-pdf.pdf> (set: 23/07/2021) s. 7

Daly, Stephen "The Amazon State aid case – forget the case and see the wood for the trees" 14/05/2021
The Amazon State aid case – forget the case and see the wood for the trees | taxatlincolnox (wordpress.com) (set: 23/07/2021)

Daly Stephen & Mason Ruth: "State Aid: The General Court Decision In Apple" 07/09/2020
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3696270 Apple (set: 01/08/2021)

Den danske ordbog "Stiltiende" u.å.
<https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=stiltiende> (set: 23/07/2021)

Den Europæiske Union "EU's mål og værdier" u.å.
https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_da (set: 23/07/2021)

Den Europæiske Union "Fair, effektive og væksthæmmende skatter" u.å.
https://europa.eu/european-union/topics/taxation_da (set: 23/07/2021)

European Commission “Code of Conduct for the Members of the European Commission” u.å. https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/service-standards-and-principles/ethics-and-good-administration/commissioners-and-ethics/code-conduct-members-european-commission_en (set: 23/07/2021)

European Commission “Communication on Business Taxation for the 21st Century” 18/05/2021,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf (set: 01.08.2021)

Europa Kommissionen ”state aid” u.å.

https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid_da (set: 23/07/2021)

EU-Oplysningen ”Artikel 56 EUF: Fri udveksling af tjenesteydelser og forbud mod restriktioner” u.å.

<https://www.eu.dk/da/dokumenter/traktater/traktaten-euf/tredje-del/afsnit-iv/kapitel-3/artikel-56> (set: 23/07/2021)

European Commission ”State aid: Commission finds Luxembourg gave illegal tax benefits to Amazon worth around €250 million”, 04/10/2021,

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3701 (set: 23/07/2021)

European Immigration Service “ Top 4 benefits of Doing Business in European Union (28/10/2020)

Top 4 Benefits of Doing Business in European Union - www.europeis.com (set: 01/08/2021)

Erhvervsministeriet “statsstøttehåndbog” 2017

<https://em.dk/media/11922/01-12-statsstttehndbog-2017docx.pdf> (set: 01/08/2021)

Garelli, Stéphane ”Why you will probably live longer than most big companies” December 2016
<https://www.imd.org/research-knowledge/articles/why-you-will-probably-live-longer-than-most-big-companies/> (set: 23/07/2021)

Google UK Tax Settlement: HMRC answer questions at UK Public Accts Committee 11/02/2016

https://www.youtube.com/watch?v=w0EDpF-F8hc&ab_channel=UKRantsVids (set: 01.08.2021)

Homstöm, Bengt ”Moral Hazard and Observability” (1979)

<https://www.jstor.org/stable/3003320> (set: 01.08.2021)

Investopedia team “Pareto Efficiency” 25/12/2020

<https://www.investopedia.com> (set: 23/07/2021)

Jens Kr. Elkjær, Mogens Kühn Pedersen, Rasmus Bo Andersen, "Erfaringer og perspektiver i samarbejdet mellem SKAT og de store virksomheder: Tax governance"

<https://research.cbs.dk/en/publications/erfaringer-og-perspektiver-i-samarbejdet-mellem-skat-og-de-store-> (set: 01/08/2021)

Hussein Kassim & Menon Anand, "The principal-agent approach and the study of the European Union: promise unfulfilled?" (01/02/2003)

https://www.researchgate.net/publication/228703961_The_PrincipalAgent_Approach_and_the_Study_of_the_European_Union_Promise_Unfulfilled (set: 01/08/2021)

Kongskov, Jesper "Forstå skandalen om udbytteskat på under to minutter", 19/10/2018

<https://www.berlingske.dk/business/forstaa-skandalen-om-udbytteskat-paa-under-to-minutter> (23/07/2021)

Merriam-Webster ordbog "know-how" u.å.

<https://www.merriam-webster.com/dictionary/know-how> (set: 01/08/2021)

Masvoz "The Contact Center Sector Continues To Grow In Spain" 19/07/2018

<https://www.masvoz.net/blog/the-contact-center-sector-continues-to-grow-in-spain/> (set: 23/07/2021)

Meyer, Bjarke Smith "Commission fights to stop EU's tax race to the bottom (again)" 18/03/2021

Commission fights to stop EU's tax race to the bottom (again) – POLITICO (set: 23/07/2021)

Neugarten, Jesse "Why Is Luxembourg Considered a Tax Haven?", 25/03/2021,

<https://www.investopedia.com/ask/answers/100115/why-luxembourg-considered-tax-haven.asp> (set: 23/07/2021)

Nielsen, Heidi Birgitte "Mærsk truer med at flytte til udlandet" 02/02/2007,

<https://borsen.dk/nyheder/generelt/maersk-truer-med-at-flytte-til-udlandet-2e3pk> (set: 23/07/2021)

Nygaard, Ulla "Nye krav til CSR-rapportering gælder flere i 2018" u.å.

<https://www.bluegarden.dk/nyheder/nye-krav-til-csr-rapportering/> (set: 23/07/2021)

OECD "OECD and European Commission join forces to further support structural reforms in European countries" 16/10/2019

OECD and European Commission join forces to further support structural reforms in European countries - OECD (set: 23/07/2021)

OECD "Publications on Strengthening tax compliance – Working with large business and wealthy individuals" u.å.

<https://www.oecd.org/ctp/administration/publicationsonstrengtheningtaxcomplianceworkingwithlargebusinessandwealthyindividuals.htm> 23/04/2020 (set: 23/07/2021)

OECD: “Tax reforms accelerating with push to lower corporate tax rates”, 05/09/2018,

<http://www.oecd.org/tax/tax-reforms-accelerating-with-push-to-lower-corporate-tax-rates.htm> (set: 23/07/2021)

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD publishing, Paris.

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (01/08/2021)

OECD: “Taxing Wages” 2021

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf> (set: 23/07/2021)

OECD: ”Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the Statement on a Two–Pillar Solution to Address the Tax

<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2021.pdf>

Oxera “The case of Apple, and the state aid spotlight on multinationals’ tax affairs” 22/09/2016

https://www.oxera.com/insights/agenda/articles/the-case-of-apple-and-the-state-aid-spotlight-on-multinationals-tax-affairs/#_ftn6 (set: 23/07/2021)

PWC “Corporate - Taxes on corporate income”, 01/07/2021, <https://taxsummaries.pwc.com/luxembourg/corporate/taxes-on-corporate-income> (set: 23/07/2021)

Reuters Staff “Google shifted \$23 billion to tax haven Bermuda in 2017: filing” 3/01/2019

<https://www.reuters.com/article/us-google-taxes-netherlands-idUSKCN1OX1G9> (set: 23/07/2021)

Ruth, Mason: “Identifying State Aid” 11/05/2021

https://www.youtube.com/watch?v=7RxO0wo04II&t=3097s&ab_channel=RuthMason(set: 01/08/2021)

Schön, Wolfgang: State Aid Law and Business Taxation: Springer Nature 2016 (19/10/2016)

https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-662-53055-9_1 (set: 01/08/2021)

Skatteforvaltningen "Om Skatteforvaltningen" u.å.

<https://www.skatteforvaltningen.dk/om-skatteforvaltningen/> (set: 23/07/2021)

Skatteministeriet "Alle Folketingets partier indgår aftale om styrket skattekontrol" 29/04/2020

<https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/alle-folketingets-partier-indgaar-aftale-om-styrket-skattekontrol/> (set: 23/07/2021)

Skatteministeriet "Mere kontrol. Mindre svindel." 23/04/2020

<https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/politiske-udspil-og-aftaler/mere-kontrol-mindre-svindel/> (23/07/2021)

Skatteministeriet "Skatteminister: Skattekontrollen styrkes markant", 23/04/2020

<https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/skatteminister-skattekontrollen-styrkes-markant/> (set: 23/07/2021)

Skatteministeriet "Udbytteskandale skal ikke gentage sig", 17/06/2021

https://www.skm.dk/ministeriet/ministeren/ministerens-debatindlaeg/udbytteskandale-skal-ikke-gentage-sig/?fbclid=IwAR27zC_5bGYxdcGPvBOM7SNIuzugZJZXkSegspWZjOdNSzpOzFRSrae0p0g (set: 23/07/2021)

Skattestyrelsen "Organisation" 01/05/2021

<https://www.sktst.dk/om-os/organisation/> (set: 23/07/2021)

Skattestyrelsen "Selskabernes skattebetaling" 11/12/2020

<https://www.sktst.dk/aktuelt/publikationer/selskabernes-skattebetaling-kontrol-og-vejledning-over-for-store-selskaber/> (set: 01/08/2021)

Skatteudvalget "Gennemsigthedsrapport: Skats kontrolarbejde" 2017

<https://www.ft.dk/samling/20171/almdel/SAU/bilag/281/1939199.pdf> (set: 23/07/2021)

Sørensen, Morten "Reformer styrker dansk kreditværdighed" 06/06/2011

<https://www.berlingske.dk/oekonomi/reformer-styrker-dansk-kreditvaerdighed> (set: 23/07/2021)

u.forf. "Game theory II: Dominant strategies" u.å.

<https://policonomics.com/lp-game-theory2-dominant-strategy/> (set: 23/07/2021)

Verbeken, Dirk "General tax policy" 05/2021

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy> (set: 23/07/2021)

Wen, Quan "A Folk Theorem for Repeated Sequential Games" August 2001

<https://studentcbs.sharepoint.com/sites/Teamtaxavoidance/Lists/Artikler/Attachments/23/69-2-493.pdf> (23/07/2021) side 202 og 211 MIT

Yildiz, Muhamet “14.12 Economic Applications of Game Theory.” Fall 2012

https://ocw.mit.edu/courses/economics/14-12-economic-applications-of-game-theory-fall-2012/lecturenotes/MIT14_12F12_chapter12.pdf?fbclid=IwAR33AGvGqVZYKg1x4gqWfl46lYYfiLRig32tgntdgGV3YGPwWt1BcFMdFTQ (set: 23/07/2021)

5.3 Vejledning til vedhæftede appendiks

Appendiks A: *Labour Tax Wedge*

Filtype: Microsoft Excel

Indhold: Grafer og beregninger om diverse staters skatte kile (Tax Wedge). Data importeret fra OECDs hjemmeside d. 16 februar 2021: <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm>

Vejledning: Ark1 inkluderer graferne og det underliggende data. Ark2 og Ark3 indeholder de oprindelige data sæt fra OECD.

Appendiks B: *High & Low Income Labour Tax Wedge*

Filtype: Microsoft Excel

Indhold: Grafer og beregninger om diverse staters beskatning af henholdsvis lav og høj indkomst skatteborgere. Data importeret fra OECDs hjemmeside d. 17 februar 2021:

https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I4#

Vejledning: Ark1 inkluderer graferne og det underliggende data.

Appendiks C: *Skattestyrelsens Retsagsomkostninger*

Filtype: Microsoft Excel

Indhold: Skattestyrelsen regnskaber herved konto: 09.11.51.: *Retssager mv. Af kontoen afholdes udgifter og indtægter til retssager mv. vedrørende borgere og virksomheders ansættelse af skatter og afgifter mv. Kontoen administreres af departementet. Kontoen er budgetteret i overensstemmelse med Moderniseringsstyrelsens vejledning om den regnskabsmæssige håndtering af tilgodehavender og udlån af oktober 2018, jf. BEK nr. 116 af 19. februar 2018.*

Vejledning: Se Ark1

Appendiks D: *Marginal og Gennemsnit personskat DK*

Filtype: Microsoft Excel

Indhold: Grafer og beregninger om DK's Marginal og gennemsnitsskat Data importeret fra OECDs hjemmeside d. 17 februar 2021: Link findes ikke

Vejledning: Ark1 inkluderer graferne og det underliggende data. Ark2 og Ark3 indeholder de oprindelige data sæt fra OECD.

Appendiks E: *Selskabsskat sammenlignet med samlede indtægter (Danmark)*

Filtype: Microsoft Excel

Indhold: Sammenligner selskabsskat med samlede statsindtægter for Danmark i hvert enkelt kvartal fra 2000 til 2019.

Vejledning: Graf/Diagram findes i Ark2 og Rå-data findes i Ark1

Appendiks F: *Aktindsigt*

Filtype: PDF

Indhold: Mail sendt til aktindsigt@skm.dk d. 15. februar 2021. Aktindsigten er stadig ubesvaret per dags dato (02.08.2021)

Appendiks G: *Engie Case on state aid*

Filtype: PDF

Indhold: Eksamens essay om Engie Statsstøtte Sagen i Luxembourg af Sebastian Simmering. Denne er skrevet forinden der blev afsagt dom.

Appendiks H: *Apple State aid case*

Filtype: PDF

Indhold: Eksamens essay om Apple Statsstøtte Sagen i Irland af Simon Gaál. Denne er skrevet forinden der blev afsagt dom.

Appendiks I: *Interview: Karen Boll*

Filtype: Microsoft Word

Indhold: Interview med Karen Boll, Associate Professor, PH.D, Copenhagen Business School. Interviewet blev afholdt over Microsoft Teams d. 22. marts. Filen opsamler de essentielle dele af

dialogen og den er derfor ikke helt nøjagtig skrevet efter interviewet. Der kan derfor være enkelte fejl og misforståelser i den skrevne tekst.

Appendiks J: Beregninger og anvendte grafer vedr. payoffs til spilteoretisk analyse.

Filtype: Microsoft Excel

Indhold: Indeholder beregningerne og grafer som er anvendt i den spilteoretiske analyse.

Vejledning: Række 1 til 10 indeholder de input som analysen anvender. Justerer man inputs, vil payoffs i tabellerne ved række 12 til 21 tilpasse sig til de nye input. Række 24 til 52 tager udgangspunkt i tabellen i række 17 til 21.