

INCOME INCLUSION RULE OG DEN DERTILHØRENDE RAPPORTERINGSPLIGT

UDARBEJDET AF: MARIA ISAKSEN (S119846)
REBECCA ALSTRUP (S119189)
VEJLEDER: PETER KOERVER SCHMIDT

ANTAL ANSLAG 256.362 ANSLAG
NORMALSIDER 113 SIDER



Executive summary

Based on the increased globalization and the emerging digital economy, this paper aims to investigate the compliance costs and benefits related to the implementation of the Income Inclusion Rule through the EU-directive "*Ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*" in Danish legislation. The paper raises the following questions in order to answer the identified problem: 1. What will be the applicable law in regard to the reporting obligation based on article 42 in the EU-directive. 2. What compliance costs will the Danish companies and authorities experience. 3. How can the compliance costs be weighed against the expected benefits in order to conclude on the efficiency of the Income Inclusion Rule? This paper consists of one preliminary chapter and 3 analytical chapters. The purpose of the preliminary chapter is to ensure a solid understanding of OECD, the BEPS project including the Income Inclusion Rule, how OECD's model rules are implemented in Danish law through EU-directives and briefly summarized the main reporting obligations in current legislation in Denmark, including key aspects.

The legal analysis briefly examines the overall characteristics of the Income Inclusion Rule and further performs an interpretation of the wording in article 42 (*Filing obligations*) in the EU-directive from a Danish perspective and seeks to determine how the filing obligation will be implemented in Danish law.

The economic analysis examines the expected benefits from implementing the Income Inclusion Rule and further the expected administrative compliance costs related to article 42 in the EU-directive, based on the interpretation performed in the legal analysis.

Lastly, the integrated economic analysis seeks to apply economic theory to the legal analysis in order to understand if the Income Inclusion Rule and related filing obligations can be considered efficient.

In conclusion, this paper has derived current law from the EU-directive's article 42 on filing obligations relating to implementing the Income Inclusion Rule and further performed an analysis of the costs and benefits relating to implementing article 42 in the EU-directive in Danish law. This made it possible to derive a mathematical model to aid legislators in performing, at a later point, an evaluation of the efficiency of the Income Inclusion Rule. As such the purpose of this paper is not to reach a conclusion on the efficiency of the new Income Inclusion Rule, but merely to derive tools that can aid legislators, when the rule is in a more advanced stage, and it will be possible to perform an efficiency calculation based on available data.

Indholdsfortegnelse

Executive summary	1
Anvendte forkortelser	5
Kapitel 1 – Introduktion	6
1.1. Indledning.....	6
1.2. Problemformulering	8
1.3. Synsvinkel	9
1.4. Afgrænsning	9
1.5. Metode.....	11
1.5.1. Videnskabsteoretisk metode	11
1.5.2. Juridisk metode.....	11
1.5.3. Økonomisk metode.....	14
1.5.4. Integreret metode	19
1.6. Afhandlingens struktur	21
Kapitel 2 – Grundforudsætninger	22
2.1. Baggrunden for GloBE-modelreglerne.....	22
2.1.1. Introduktion til OECD's arbejde	22
2.1.2. OECDs samarbejde med G20.....	23
2.1.3. BEPS-projektets tilblivelse.....	23
2.1.4. BEPS 2.0 – Two Pillar approach	24
2.1.5. Proces for implementering af modelreglerne i bindende ret.....	26
2.2. Gældende indberetningspligter i Danmark.....	28
2.2.1. Skattepligtig indkomst.....	28
2.2.2. DAC6 – Indberetning af grænseoverskridende ordninger	30
2.2.3. Transfer Pricing	31
2.2.4. Country-by-Country Reporting (CbCR).....	34
2.2.5. CFC-beskatning	35
2.3. Delkonklusion.....	37
Kapitel 3 – Juridisk analyse.....	38
3.1. BEPS 2.0 – Income Inclusion Rule	38
3.1.1. Rammer for skattesubjekt.....	39
3.1.2. Anvendelsesområde for Income Inclusion Rule	39
3.1.3. Jurisdictional blending bases – 'lavskattelande'	40
3.1.4. Top-up skat og top-down approach	40

3.2.	EU-Direktivets ordlydsfortolkning af artikel 42.....	41
3.2.1.	Punkt 1 a – Designated local entity og Constituent Entity	41
3.2.2.	Punkt 1 b – Qualifying Competent Authority Agreement.....	48
3.2.3.	Punkt 2.....	51
3.2.4.	Punkt 3 – Ultimate parent og Designated Filing Entity.....	52
3.2.5.	Punkt 4 – identitetsoplysninger af den indberettende part.....	58
3.2.6.	Punkt 5 – Selvangivelsen med oplysninger om ekstraskat	59
3.2.7.	Punkt 6 oplysninger ved ultimativt moderselskab i tredjelandsjurisdiktion	65
3.2.8.	Punkt 7 – Rapporteringsdeadline.....	67
3.3.	Delkonklusion.....	70
Kapitel 4 – Økonomisk analyse		71
4.1.	Cost-benefit analyse	71
4.2.	Fordele.....	73
4.2.1.	Skatteprovenu	73
4.2.2.	Adfærdsmæssige ændring.....	74
4.2.3.	Administrative fordele.....	77
4.2.4.	Opsamling af fordele	79
4.3.	Omkostninger og administrativ byrde	79
4.3.1.	Dataindsamling og løbende data vedligeholdelse.....	82
4.3.2.	IT-systemer, processer og kontroller	85
4.3.3.	Personale, ressourcer og kompetencer.....	88
4.3.4.	Revisionspåtegning.....	90
4.3.5.	Assistance og rådgivning.....	92
4.3.6.	Den reelle skatteudgift.....	94
4.3.7.	Opsamling af omkostninger og den administrative byrde	95
4.4.	Delkonklusion.....	95
Kapitel 5 – Integreret analyse og diskussion		96
5.1.	Proportionalitet og effektivitet.....	96
5.2.	Vurderingskriterier for Cost-Benefit	97
5.2.1.	Skatteprovenu/-omkostning.....	99
5.2.2.	Adfærdsmæssige fordele	99
5.2.3.	Administrative fordele.....	100
5.2.4.	Dataindsamling og løbende datavedligeholdelse.....	100
5.2.5.	IT-systemer, processer og kontroller	100

5.2.6.	Personale, ressource og kompetencer	101
5.2.7.	Revisionspåtegning.....	101
5.2.8.	Assistance og rådgivning.....	102
5.3.	Afvejning af Cost-Benefit	102
5.4.	Efficiensbetragtning.....	104
5.5.	Kan vi overhovedet undvære IIR?	106
5.6.	Delkonklusion.....	108
Kapitel 6 – Konklusion.....		109
Kapitel 7 – Perspektivering		112
Litteraturliste		114

Anvendte forkortelser

APA	Advanced Pricing Agreement
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	Country-by-Country Reporting
CFC	Controlled Foreign Company
ETR	Effective tax rate, på dansk effektive skatteprocent
EU	European Union
GloBE	Global Anti-Base Erosion
IAS	International Auditing Standards
IF	Inclusive Framework
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIR	Income Inclusion Rule
MNK	Multinational koncerner
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
SEL	Selskabsskatteloven
SIL	Skatteindberetningsloven
SKL	Skattekontrolloven
TP	Transfer Pricing
TPG	Transfer Pricing Guidelines
UTPR	Under-Taxed Payment Rule

Kapitel 1 – Introduktion

1.1. Indledning

Siden opfindelsen af computeren (ENIAC – Electronic Numerical Integrator and Computer) i 1945¹, internettet i 1960'erne² og den første version af e-mailen i 1965³, har forretninger ændret sig drastisk og virksomheder er ikke længere underlagt fysiske grænser, som de var før i tiden. Denne teknologiske udvikling som blev udbredt i 90'erne og op igennem 00'erne har medført en øget globalisering og en digitaliseret økonomi. Men hvad sker der, når virksomheder ikke længere har grænser for, hvor de kan operere og hvilke konsekvenser sætter dette på skattesystemer? Skattesystemer i nationale retssystemer er ikke længere designet til effektivt at imødegå de udfordringer, den nye digitaliserede økonomi byder på og det har dermed i længere tid været nødvendigt med en revolution inden for den internationale skatteret. Selskaber har grundet de outdatede beskatningsregler, som ikke længere kan understøtte den digitaliserede økonomi, kunne flytte aktiviteter til lavskattelande for at opnå mindre omkostninger i forbindelse med beskatningen. Dette har medført en skævvridning i skattekonkurrencen mellem jurisdiktioner.

OECD blev stiftet i 1961⁴ og har siden hen gjort et stort arbejde indenfor den internationale skatte-lovgivning og har med sin Modeloverenskomst sikret, at lande effektivt kan udvikle de rette juridiske værktøjer til at allokere beskatningsrettigheden mellem forskellige jurisdiktioner. Men OECD's arbejde er langt fra færdigt og i 2013 blev BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projektet startet op for at udarbejde et internationalt grundlag med henblik på at imødegå og eliminere skatteundgåelse. I 2015 blev OECD's indledende rapport på området udgivet og projektet har siden da løbende udgivet nyt arbejde. I oktober 2021 udkom OECD med udkast til en two-pillar løsning, kendt som BEPS 2.0, som skal være med til at revolutionere de nationale skattesystemer således, at disse er bedre udstyret til at imødekomme globale udfordringer, der er afstedkommet ved den digitaliserede økonomi. BEPS 2.0 projektet består af Pillar 1, som i hovedtræk vedrører allokeringen af beskatningsretten i de enkelte jurisdiktioner og kommer til at have en betydning for den effektive skatteprocent i de enkelte medlemslande. Pillar 2 består blandt andet af et sæt modelregler, kendt som GloBE modelregler, der inkluderer en global minimums top-up skat på 15%, som skal være med til at sikre en mere jævn skattekonkurrence imellem medlemslandene. OECD's BEPS 2.0 og herunder GloBE reglerne blev

¹ (Barfield, 2022)

² (Museum, 2022)

³ (Gibbs, 2022)

⁴ (OECD, 2022 f)

accepteret i oktober 2021⁵ af 137⁶ lande og jurisdiktioner og lægger dermed op til et af de mest vidtgående ændringer i international beskatning, der nogensinde er sket. Der har aldrig før været set en internationalt aftalt minimumsskattesats, som praktisk eliminerer muligheden for skattely i de 137 medlemslande⁷.

Men hvordan får man i praksis implementeret et så vidtgående og revolutionerende regelsæt i samtlige 137 jurisdiktioner? Og hvordan sikrer man, at hvert enkelt lands skattemyndigheder og de virksomheder som vil blive underlagt reglerne, ikke bliver begravet i administrative omkostninger?

Artikel 1 i GloBE reglerne definerer, at det er internationale koncerner med en samlet nettoomsætning på mere end 750 mio. EUR⁸, der vil være omfattet af reglerne, og det er dermed som udgangspunkt ikke alle virksomheder, der vil være underlagt denne minimumsbeskatning. Men selv med en regel som kun omfatter de største virksomheder, vil man kunne forvente en lang række compliance omkostninger for både koncerner og for skattemyndigheder.

Begge parter skal sikre, at de har de fornødne ressourcer til, at reglen kan implementeres og overholdes. Virksomheder og myndigheder skal sikre, at de har det fornødne personale, IT-systemer til at understøtte indrapporteringen og beregningen af den effektive skattesats. Yderligere må man forvente, at der vil være en række omkostninger i forbindelse med kontrol af virksomhedernes compliance med reglerne, både for skattemyndighederne som skal udføre kontrollen, men også for virksomhederne, som skal stille den nødvendige information til rådighed. Det er en stor opgave, der er stillet for virksomhederne, som på nuværende tidspunkt i høj grad ikke er klar til implementering af de nye regler, hvis de skal formå at være compliance med de nye regler.

For at sikre, at de nationale skattesystemer stadig kan opnå effektive skatteregler, er det afgørende at vurdere compliance omkostninger for henholdsvis virksomheder og skattemyndigheder samt at få udformet reglerne således, at den administrative byrde ved indrapportering til myndighederne minimeres mest muligt. Men hvordan kan man sikre dette ved en ny regel, som ikke er set før og er et historisk stort tiltag? Dette antages udfordrende for myndighederne og kan alt andet lige ikke forventes opnået i første forsøg. Det er en af de mange opgaver, som myndighederne nu står overfor for at tage næste skridt i retningen mod at få implementeret denne nye internationale minimumsbeskatning

⁵ (OECD, 2022 a)

⁶ Er nu tilsluttet af 141 lande per september 2022.

⁷ (OECD, 2022 b)

⁸ (OECD, 2021) – GloBE-modelreglerne artikel 1

på 15%. Med EU-direktiv forslaget “Ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union”, er der hermed lagt op til en forenet indsats imellem alle 38 EU-medlemslande⁹, for implementeringen af GloBE modelreglerne.

1.2. Problemformulering

Med afsæt i ovenstående, er det klart, at henholdsvis virksomheder og skattemyndigheder står overfor en stor udfordring, og dermed ønsker nærværende afhandling at besvare nedenstående problemformulering.

Problemformuleringen er udformet, og vil blive besvaret, med udgangspunkt i den grundlæggende antagelse om, at EU-direktivet vil blive implementeret i sin nuværende form. EU-direktivet vil dermed i besvarelsen af problemformuleringen og gennemgående i opgaven antages og analyseres ud fra, at denne er en bindende retskilde på niveau med allerede vedtagne retskilder.

Hvad bliver gældende ret i henhold til kapitel 8, art. 42 i EU-direktivet ”Ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union” i dansk ret, såfremt dette forslag vedtages i dets nuværende form og hvilke økonomiske konsekvenser i form af administrative omkostninger kan dette have for danske virksomheder og danske skattemyndigheder?

Ovenstående problemstilling understøttes af følgende forskningsspørgsmål, der bidrager til nuancering, dybde og struktur til afhandlingens besvarelse af ovenstående problemformulering:

- Hvad er gældende ret på området for indrapportering af skattepligtige indkomster jf. EU direktivets art. 42 og hvordan kan indberetningspligten implementeres i dansk ret?
- Hvilke administrative omkostninger vil de danske virksomheder og de danske skattemyndigheder blive pålagt ved implementering af rapporteringsforpligtelsen i artikel 42 (*Filing obligations*)?
- Ud fra principper om proportionalitet, effektivitet og efficiens, hvordan kan de administrative omkostninger pålagt myndigheder og virksomheder vægtes imod samfundsrelaterede fordele, for på sigt at foretage en kvalitativ efficiensbetragtning?

⁹ (Udenrigsministeriet, 2022)

1.3. Synsvinkel

Gennemgående i opgaven gælder det, at der med 'EU-direktivet' henvises til "Ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union"

Da EU-direktivet er gældende for alle EU-medlemsstater, er det nødvendigt for en præcis opgavebesvarelse at antage en synsvinkel for anskuelse af problemstillingen. Da hver enkelt medlemsstat vil blive påvirket i forskellig grad, er der i afhandlingen valgt at benytte Danmark som jurisdiktion og analyseenhed. Afhandlingens besvarelser og analyser vil dermed kun se på implementeringen af artikel 42 og de dertilhørende omkostninger og fordele ud fra et dansk perspektiv.

1.4. Afgrænsning

Følgende afsnit vil belyse foretagne afgrænsninger i nærværende afhandling af hensyn til afhandlingens omfang samt med henblik på at adressere afhandlingens problemformulering bedst muligt.

OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projekt, består af Pillar 1 og Pillar 2, som beskrevet i afhandlingens indledning i afsnit 1.1. Til at besvare afhandlingens problemformulering, vil besvarelsen af afhandlingen udelukkende fokusere på Pillar 2, samt dertilhørende modelregler. Dermed vil Pillar 1 udelukkende inddrages i begrænset omfang og der afgrænses således fra en analytisk behandling af Pillar 1.

Pillar 2, herunder GloBE-modelreglerne består af flere dele, herunder vil afhandlingen afgrænses fra at inkludere Undertaxed Payments Rule (UTPR), for at sikre fokus i afhandlingen ikke bliver for bredt. Yderligere, findes der under Pillar 2, Subject to Tax Rule, denne indgår ikke som en del af GloBE-modelreglerne og er ikke inkluderet i EU-direktivet, og vil dermed heller ikke indgå i besvarelsen af afhandlingens problemformulering.

Af hensyn til afhandlingens omfang og problemformulering, vil fokus primært være de dele af GloBE-modelreglerne, der omhandler den administrative byrde, herunder artikel 8, der er medtaget i EU-direktivets artikel 42. Dermed er det nødvendigt at afgrænse afhandlingen fra dybdegående analyse af de øvrige artikler. De øvrige artikler inkluderes imidlertid i begrænset omfang i den juridiske analyse med henblik på at analysere administrationsbyrden.

Tilsvarende afgrænses der fra EU-direktivets andre udgaver end den danske og engelske version i ordlydsfortolkningen. Direktivet er i Danmark bindende på alle sprog og en ordlydsfortolkning vil dermed i sin komplette form tage højde for samtlige sproglige versioner. Idet nærværende afhandling ikke søger at løse en specifik situation, men udelukkende at udlede gældende ret med et dansk

perspektiv, vurderes andre udgaver end den engelske og danske ikke at bidrage væsentligt til ordlydsfortolkningen. På baggrund af både opgavens omfang og område afgrænser vi os dermed fra samtlige andre sproglige udgaver af direktivet i vores ordlydsfortolkning.

I forbindelse med den juridiske analyse vil afhandlingen ligeledes afgrænse sig fra en række begreber, som indgår i EU-direktivet, men som ikke vil blive videre ordlydsfortolket. De relevante begreber vurderes ikke at udgøre en væsentlig del af forståelsen af selve ordlyden i EU-direktivets artikel 42. Herunder gælder begreber som 'joint ventures', 'stateless entities' og 'flow-through entities', der finder relevans ved beskrivelsen af koncernenhedernes identitet under punkt 5. Grundet specialets begrænsede omfang vil det kun være essensen af punkt 5 i artikel 42 der fortolkes, og der afgrænses derfor fra en yderligere fortolkning af ovenstående begreber.

Yderligere afgrænses den juridiske analyse fra at gå i dybden med beregningen af den effektive skattesats samt fordelingen af top-up skatten. Dette skyldes, at det ikke vurderes at bidrage yderligere til besvarelsen af afhandlingens problemformulering. Dog vil en ordlydsfortolkning af EU-direktivets artikel 42, punkt 5 foretages, i et forsøg på at analysere ordlyden samt, hvilke mulige fordele og/eller omkostninger i form af administrative byrder som beregningen vil medføre for henholdsvis de danske virksomheder og skattemyndighederne. Som en del af ordlydsfortolkningen herunder, vil afhandlingen kun kort opridsse begreberne 'substansindkomst', 'additional current top-up skat' og 'domestic top-up skat' eftersom det ikke vurderes at disse vil have en særlig indvirkning på besvarelsen af afhandlingens problemformulering.

I afhandlingens ordlydsfortolkning afgrænses der fra at analysere alternative selskabsformer, som er undtaget af rapporteringsforpligtelsen, herunder investerings- og pensionsfonde, statslige enheder samt non-profit og internationale organisationer. Derudover vil opgaven kun forholde sig til de to primære aktører, skattemyndighed og skatteyder (omfattede virksomheder), der afgrænses dermed i opgaven fra at behandle fordele og omkostninger for andre aktører.

Som en del af den økonomiske analyse vil afhandlingen afgrænses fra at vurdere fordele og omkostninger ved implementeringen af artikel 42 i national ret for andre end skattemyndighederne og de virksomheder, der underlægges den nye regel.

1.5. Metode

Afhandlingens problemformulering søges besvaret ved en metodisk fremgangsmåde, ved anvendelse af juridisk samt økonomisk metode. Følgende afsnit søger at redegøre for begge metoder, og hvordan de integreret hjælper til at besvare afhandlingens problemformulering.

Følgende afsnit vil indledningsvist gennemgå opgavens videnskabelige tilgang og herefter gennemgå juridisk metode, økonomisk metode, herunder gennemgås data og dataindsamling anvendt i afhandlingen og afslutningsvist, hvordan den juridiske og økonomiske metode integreres i afhandlingen.

1.5.1. Videnskabsteoretisk metode

Ved at beskæftige sig med et problemfelt eller problemområde, er det nødvendigt med videnskabsteoretiske overvejelser. Disse er vigtige, da de anvendes til at beskrive, hvordan verden iagttages og herfra foretager korrekt behandling af undersøgelsen i forbindelse med formidlingen af det undersøgte. Afhandlingens valg af videnskabsteoretisk tilgang kan have en påvirkning på afhandlingens resultater og konklusioner med videre. Afhandlingen udarbejdes ud fra en hermeneutisk tilgang, hvorved der arbejdes med videnskaben ud fra den sammenhæng som undertegnede forstår den i. Dermed vil viden altid være forbundet til en bestemt subjektiv forståelse af omverden og undertegnede må dermed udvide forståelsen for at opnå erkendelse¹⁰. Med andre ord vil undertegnede forsøge at forstå og fortolke den administrative byrde ved implementering af kapitel 8, artikel 42 EU-direktiv. Hermeneutikken hjælper til at opnå en helhedsopfattelse ved at forstå helheden ud fra dens dele, men samtidig delene ud fra den helhed de indgår i. I hermeneutikken arbejdes ud fra den (juridiske) hermeneutiske cirkel. For afhandlingen betyder det, at undertegnede selv er en integreret del af den retlige virkelighed, der fortolkes. Ved at undertegnede fortolker retskilder på basis af samme juridiske tradition og forforståelse af loven/modelreglerne, og samtidig indgår love, modelregler og hele dets retshistoriske baggrund som en del af den forforståelse undertegnede har¹¹.

1.5.2. Juridisk metode

Følgende afsnit vil behandle den juridiske metode anvendt til besvarelse af afhandlingens kapitel 3.

Afhandlingens juridiske problemstilling behandles med fokus på international skatteret, herunder beskatning efter GloBE-modelregler og EU-direktivet. Det gælder, at international skatteret placeres under det folkeretlige niveau, idet der henvises til en række aftaler indgået stater imellem. De

¹⁰ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 325)

¹¹ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 326)

grundlæggende forudsætninger i folkeretten er territorialhøjhed og suverænitet, hermed forstås at en stats udelukkende kompetence til at lovgive, dømme og udøve magt er indenfor egne grænser. Herved forudsættes det, af folkeretten og det internationale samarbejde, at staterne indgår aftaler, der efterfølgende implementeres i national ret.

Den juridiske metode vil i nærværende afhandling primært omfatte det første forskningsspørgsmål, hvor der udledes gældende ret (de lege lata) på området for rapportering af internationalbeskatningsregler indenfor dansk ret, her vil den retsdogmatiske metode finde anvendelse som beskrevet nedenfor.

Der anvendes en kombination af retsdogmatisk metode og komparativ ret, da der ikke på nuværende tidspunkt findes en international minimumsbeskatningsregel. Der vil i afhandlingen dermed tages udgangspunkt i gældende indberetningsregler/pligter og forslaget til EU-direktiv, for at komme tættere på en udformning af rapporteringspligten i kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivforslaget ved komparativ analyse og ordlydsfortolkning.

Retsdogmatisk metode

Den retsdogmatiske metode er en analyseform, som anvendes til at systematisere, beskrive og fortolke/analysere retskilder for at komme frem til gældende ret på et specifikt område – i nærværende afhandling internationale indberetningspligter. Den retsdogmatisk fortolkning skal således forstås som en systematisk fortolkning af gældende retskilder og skal foretages på konsistent vis, således at en domstol eller enhver anden, der er forelagt en juridisk problemstilling, vil komme frem til samme resultat. Til brugen af den retsdogmatiske analyse er det dermed altafgørende, at de juridiske retskilder anvendes korrekt.

Den retsdogmatiske metode og retskildelæren går hånd i hånd på den juridiske arbejdsplads¹². Ret skildelæren tager som udgangspunkt ikke stilling til rangorden mellem regulering, som omfatter love, direktiver, forordninger mm. og praksis, som omfatter retspraksis, retssædvaner og kutymmer. Dog ses der indenfor regulering et hierarki som følge af princippet om lex superior, hvilket betyder, at EU-retten har forrang for national ret og grundloven, som eksempel, har forrang for almindelige love.

EU-direktivet, som der tages udgangspunkt i for udledning af gældende ret, anses som bindende sekundær EU-ret og vedtages normalt i Rådet og Parlamentet¹³. Et direktiv er, jf. Art 288 TEUF,

¹² (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 29)

¹³ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 105)

bindende for medlemsstaterne med henblik på det tilsigtede mål fastsat i direktivet. Medlemsstaterne står dermed frit for med hvilke midler og i hvilken form deres nationale lovgivning skal udarbejdes.

Komparativ metode og formålsfortolkning

For at udlede, hvorledes den nye regel i artikel 42 kan udformes i dansk national ret, anvendes en komparativ analyse, hvor de danske materielle regler om skattemæssige indberetningspligter analyseres og anvendes til at belyse, hvordan en sådan regel kan udformes. Den komparative analyse kan anvendes på områder, hvor der ikke findes en dansk regel, og hvor fremmede regler kan bruges som inspiration. Da der endnu ikke findes indberetningspligter på minimumsbeskatninger på internationalt plan, anvendes allerede eksisterende danske indberetningspligter som supplement til forståelse af ordlyden. Der foretages ligeledes en komparativ analyse af implementeringen af tidligere OECD's regler, og hvordan disse analogt kan anvendes på implementeringen af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivforslaget.

Der kan ved fortolkning af lovtekster anvendes både subjektiv og objektiv fortolkning, hvor subjektiv fortolkning anvender loves og andre retlige teksters forarbejde som fortolkningsbidrag, mens objektiv fortolkning typisk forholder sig direkte til den objektive lovtekst. Indenfor både subjektiv og objektiv fortolkning kan anvendes en formålsfortolkning. EU-domstolen har historisk anvendt en mere objektiv formålsfortolkning, mens danske retskilder normalt tillægger mere vægt på forarbejderne og dermed en subjektiv formålsfortolkning¹⁴. EU-domstolene har imidlertid i større grad henvist til forarbejderne. På baggrund heraf, vil afhandlingen anvende den objektive formålsfortolkning, hvor der ses på ordlyden i lovteksten, men med anvendelse af forarbejderne/fortolkningsbidraget for at opnå en tilstrækkelig forståelse for formålet og hvordan ordlyden skal forstås. I afhandlingen foretages en ordlydsfortolkning af bestemmelsen i direktivets kapitel 8, artikel 42. Formålet med denne type fortolkning er at opnå en forståelse for lovteksten ud fra ordenes juridiske mening. Nærværende afhandlingen tager udgangspunkt i almindelig fortolkning, hvor reglens generelle indhold fastlægges ved hjælp af ordlydsfortolkningen. Ordlydsfortolkning har til formål at afhjælpe, at der sker en ensartet og konsekvent fortolkning af retsreglerne, således at borgere har mulighed for at forudsige deres retsstilling på baggrund af retsreglens anvendelsesområde. I 2016 fastslog Højesteret at en fortolkning af et uklart begreb skal ske “*Efter lovens ordlyd, formål og forarbejder*”¹⁵. Det er således både ud fra lovens ordlyd samt formål og forarbejder, at en fortolkning skal foretages og der vil i afhandlingen

¹⁴ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 106)

¹⁵ SKM2016.504.HR

dermed foretages en fortolkning af ordlyden i artikel 42 med udgangspunkt i formålet, som antages at findes i modelreglerne og kommentarerne hertil.

1.5.3. Økonomisk metode

Afhandlingens andet og tredje forskningsspørgsmål besvares med udgangspunkt i arbejdet med økonomiske teorier, modeller og synspunkter for således at muliggøre analyse af de økonomiske konsekvenser ved implementering af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet, herunder hvilke fordele og ulemper disse skaber for henholdsvis virksomheder og skattemyndigheder, samt hvordan disse potentielt påvirker efficiensbetragtningen. Afhandlingen anvender teori til at belyse problemstillingen, hvorfor der tages en deduktiv tilgang¹⁶.

Ovenstående bakkedes op af empiri, men idet nærværende afhandling omhandler en modelregel, der endnu ikke er vedtaget og dermed ikke implementeret i dansk ret, vil empirien på området være begrænset. Dermed vurderes det relevant at benytte anerkendte teorier omhandlende compliance omkostninger ved andre skatterelaterede indberetninger. Disse teorier danner basis for antagelser i den økonomiske analyse, disse vil kunne testes efter vedtagelse af reglerne. Yderligere gælder, at disse teorier kan have forskellige forudsætninger end GloBE-modelreglerne, hvorfor resultaterne skal overvejes kritisk. I følgende afsnit beskrives anvendte teorier og modeller i den økonomiske analyse.

Slemrod & Blumenthal (1993)

Slemrod og Blumenthal foretog i 1993 et studie kaldet "*The income tax compliance cost of big business*"¹⁷. Heri undersøges complianceomkostninger, hvilket er de omkostninger, der opstår, når virksomheder skal leve op til de skattemæssige indberetningskrav, der foreligger. Deres studie er baseret på de største virksomheder i USA.

En af de ting som Slemrod og Blumenthal fandt frem til i deres studie, var *economies of scale* indenfor skattemæssig compliance. Det vil sige, at større selskaber, har større skattecomplianceomkostninger, men at disse ikke stiger proportionalt med størrelsen på virksomheden. Dette støttes op af lignende studier fra blandt andet Australien (Pope [1995]), New Zealand (Standford and Hasseldine, 1992) samt Canada (Erard, 1997).

Selvom Slemrod og Blumenthals studie fandt frem til, at de skattemæssige områder der var mest complianceomkostningstunge, var skattemæssige afskrivninger og alternative minimum tax (relevant

¹⁶ (Tvarnø & Denta, 2015, s. 183-184)

¹⁷ (Slemrod & Blumenthal, 1996)

i USA), lå også international skatterapportering, såsom CFC-rapportering, Transfer Pricing og omkostningsallokeringsreglen højt på listen. Højt på listen lå også omkostninger ved hyppige ændringer og tilføjelser til lovgivningen samt mangel på overensstemmelse mellem skattemæssig indkomst og måling af indtægter brugt i regnskabet. Yderligere fandt studiet, at complianceomkostninger vil reduceres væsentligt, hvis der er mere ensartethed mellem de forskellige skatterapporteringer i USA.

Studiet er foretaget på amerikanske virksomheder og de relevante skatter i USA, hvorfor der kan være forskelle i omkostninger, størrelse på virksomheder samt relevante regler. Dermed vil det i afhandlingen være nødvendigt at have det amerikanske aspekt for øje med de mulige forskelle, der findes.

Slemrod og Blumenthals teori anvendes i afhandlingen som en del af den økonomiske analyse til at belyse henholdsvis økonomiske fordele og ulemper fra virksomheders synspunkt ved implementering af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivforslaget.

Cost-Benefit-analyse

Afhandlingens cost-benefit-analyse har til formål at opveje fordele og ulemper ved implementeringen af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet ud fra de juridiske- og økonomiske konklusioner, der drages i de relevante analyser i afhandlingens kapitel 3 og 4. En cost-benefit-analyse baseres på vurdering af omkostningerne forbundet med det, der undersøges, overfor fordelene ved samme¹⁸. I afhandlingen er dette henholdsvis omkostninger og fordele ved implementeringen af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivforslaget i national ret. Matematisk opstilles nedenstående model til vurdering af cost-benefit-analyse:

$$B(x) > C(x)$$

Her er $B(x)$ et udtryk for, at fordelen forbundet med implementering af Income Inclusion Rule og $C(x)$ er et udtryk for omkostningerne ved implementeringen af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet. Hvis $B(x)$ er større end $C(x)$, vurderes der altså at være flere fordele end ulemper ved forbundet med implementering af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet. Det gælder yderligere, at der med til analysen følger en fald-gruppe, sunk costs, hvilket er de allerede afholdt omkostninger, der ikke kan tilbagekaldes, og derfor ikke bør medtages i analysen. Dermed vil der i den økonomiske og integrerede analyse ikke medtages omkostninger i forbindelse med udformning af lovreglen fra lovgivers side.

Afhandlingens cost-benefit-analyse indeholder ikke en monetær vurdering af fordelene og omkostningerne forbundet med implementeringen af Income Inclusion Rule. Disse vurderes i stedet ud fra

¹⁸ (Eide & Stavang, 2018, s. 112)

en teoretisk tilgang. Først vurderes relevante fordele og herefter omkostninger for henholdsvis virksomheder og skattemyndighederne. Slutteligt samles og afvejes alle fordele og omkostninger med henblik på at undersøge, om det er samfundsmæssigt efficient at implementere kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet i national ret.

I udledning af cost-benefit-analyse vil der i afhandlingen arbejdes ud fra forskellige niveauer af Direktivet, når der ses på henholdsvis cost og benefit. Da rapporteringen i artikel 42 er et værktøj til at opnå de fordele som selve Income Inclusion Rule skaber, vil benefit siden af analysen arbejde ud fra de benefits, som Income Inclusion Rule i sin helhed kan/vil skabe. Derimod kan de omkostninger, der opstilles til selve rapporteringen, knyttes direkte ved omkostnings siden. Niveauet for denne side af analysen er dermed specifikt på artikel 42. Det vurderes, at denne tilgang til analysen med forskellige perspektiver til retsreglerne stadig er retvisende for en afvejning af selve rapporteringen i artikel 42 og hvorvidt fordelene herved overstiger omkostningerne.

Efficiensbetragtning

For at muliggøre en konklusion på effekten ved implementering af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet, foretages en efficiensbetragtning, der anvendes til at analysere slutresultatet og hermed besvarelsen af afhandlingens problemformulering. Der skelnes typisk mellem to efficiens-kriterier opkaldt efter anerkendte økonomer, *Pareto* og *Kaldor Hicks*. Ifølge Pareto gælder, at ændringer, der kan stille en agent bedre uden at en anden stilles værre, er at foretrække – dette hedder også en *pareto-forbedring*. Hermed vil en tilstand, hvor hver agent ikke kan positionere sig bedre uden at mindst en anden agent stilles værre, kaldes *pareto-optimal*¹⁹. Hertil gælder, at kriteriet for at opnå optimum er forholdsvist strengt og vil sjældent være opfyldt. Ved implementering af en retsregel, særligt inden for beskatningsstrukturen, vil det oftest medføre at nogen stilles bedre (skattemyndighederne) på bekostning af andre (virksomheder), hvorved der oftest vil være vindere og tabere. Dermed vurderes *pareto* begrebet ikke af stor interesse videre i afhandlingen. I stedet overvejes *Kaldor-Hicks* kriteriet, hvor det gælder at ændringer, der stiller mindst en aktør bedre i en grad, der overstiger modpartens ulemper, er at foretrække. Her vurderes optimum på baggrund af det samlede payoff, hvor fordelingen ikke nødvendigvis behøves set som retfærdig²⁰. Dermed anvender afhandlingen Kaldor-Hicks efficiensbetragtning til at besvare den opstillede problemformulering.

¹⁹ (Eide & Stavang, 2018, s. 109)

²⁰ (Eide & Stavang, 2018, s. 111)

Data og dataindsamling

Til afhandlingens økonomisk analyse baseres det indsamlede data primært på kvalitativ data, suppleret med kvantitativ data. Ved anvendelse af kvalitativ data, er det muligt at opnå viden om forhold, der ikke er kvantificerbare samt opnå en forståelse af faktorer, der driver tendenser i samfundet. Kvantitativ data er i modsætning hertil mere konkret og hjælper til at undersøge trends²¹.

Til afhandlingens økonomiske analyse anvendes primær data og sekundær data. Afhandlingens primære data er indsamlet af undertegnede, idet der har været afholdt semistrukturerede interviews med henholdsvis Skattestyrelsen samt skatterådgivere, der forventes at assistere virksomheder, der bliver underlagt de nye GloBE-modelregler (bilag 3 og 4). Grundet begrænset nuanceret empiri indenfor problemfeltet, vurderes, det at tillægge afhandlingen stor værdi og kvalitet, at opnå en dybdegående forståelse for problemstillingen i afhandlingen fra en praktisk vinkel. Ved at foretage semistrukturerede interviews, skabes der plads til, at begge parter kan stille uddybende spørgsmål, og dermed opnå en endnu dybere forståelse. Metoden omfatter flere interviews med forskellige relevante personer, der belyser problemstillingen fra forskellige vinkler og bidrager til datagrundlaget anvendt i den økonomiske analyse. Forventningerne til interviews er, at de medfører genfortællinger indenfor nogle temaer i interviewene, men grundet forskellige faglige baggrunde af de interviewede, forventes også, at svarene belyser forskellige dele af problemstillingen. Det bemærkes, at indsamlet primær data, potentielt reducerer afhandlingens objektivitet. Dette er imidlertid forsøgt mindsket ved at indsamle data, der forventes at belyse problemstillingen fra flere forskellige synspunkter. Endvidere bemærkes det, at subjektivitet er at foretrække indenfor afhandlingens videnskabsteoretiske tilgang.

Det bemærkes dog, at det i forbindelse med indsamling af primær data til afhandlingen, ikke har været muligt at inkludere et interview med en dansk virksomhed, der forventes at blive underlagt den nye Income Inclusion Rule. Dette vurderes dog ikke at udgøre en begrænsning for besvarelsen af afhandlingens problemformulering. Dette skyldes, at særligt interviewet med skatterådgivere har belyst de økonomiske fordele og omkostninger fra virksomhedens perspektiv, således at det er muligt at analysere og forstå den byrde virksomhederne forventes at stå overfor. Skatterådgiverne må antages allerede at have stort kendskab til det nye regelsæt samt hvordan virksomhederne sikre at de kan blive compliant hermed. Hertil gælder, at det heller ikke ville være sikkert at en given virksomhed endnu har haft mulighed for at sætte sig ind i de nye regler, eftersom disse ikke træder i kraft før 31.

²¹ (Andersen, 2013, s. 25)

december 2023. Dermed vurderes det ikke at udgøre en større begrænsning for dataindsamlingen og ligeledes ikke for besvarelsen af afhandlingens problemformulering.

Kvantitativ data anvendes begrænset i afhandlingen, idet det er svært at opgøre konkret, hvilke omkostninger, der vil være forbundet med implementering af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet, både for virksomhedens og samfundets side.

Endvidere, er det relevant at foretage en vurdering af afhandlingens validitet og reliabilitet. Det gælder, at validitet er et mål for gyldig og relevant empiri, altså hvor relevant empirien er i forhold til afhandlingens problemformulering²². Som led i indsamlingen af primær data, er udvalgt interview personer med viden indenfor undersøgelsesområdet, herunder en fra Skattestyrelsen, der til daglig sidder med de nye OECD modelregler samt skatterådgivere, der arbejder hos et konsulenthus hvilket vurderes at sikre, at data kommer fra pålidelige kilder med relevant og kompetent viden indenfor området. Ved reliabilitet forstås sikker og præcis måling²³, hvilket i afhandlingen sikres gennem anerkendt økonomiske metode og teorier. Generelt er opretholdelsen af validitet og reliabilitet et gennemgående fokusområde under udarbejdelsen af afhandlingen.

De enkelte interviewpersoners faglige baggrund beskrives nedenfor. Hensigten herved er at fastlægge de enkelte personers faglige viden på området. Yderligere kan de transskriberede interviews findes i bilag 3 og 4.

[Lars Andersen – Skattestyrelsen, kontorchef](#)

Lars Andersen er uddannet Cand.Merc.Aud og arbejder til dagligt som kontorchef for StS 16 – Int. Selskabsskat og analyse hos Skattestyrelsen. Lars har mere end 26 års erfaring fra skattemyndighederne, samt 2 års erfaring fra konsulentbranchen, hvor han har arbejdet som Director i EY's skatteafdeling, og er per 1. maj 2022 skiftet tilbage til Skattestyrelsen.

[Hans From – Senior Tax Advisor](#)

Hans From har en kandidatgrad i Jura samt en Masters fra CBS i Public Governance. Til dagligt arbejder Hans som Senior Tax Advisor hos EY. Hans har over 20 års erfaring fra Skattemyndighederne, hvor han blandt andet har arbejdet med Transfer Pricing samt beskatning af større danske selskaber.

²² (Andersen, 2013, s. 84)

²³ (Andersen, 2013, s. 84)

Rene Hansen – Partner – Business Tax Services

Rene Hansen er uddannet Cand.Merc.Jur og arbejder til dagligt som partner i Business Tax Services hos EY. Endvidere har Rene 11 års erfaring indenfor Transfer Pricing og international beskatning fra forskellige konsulenthuse i både Danmark og Frankrig. Rene har også erfaring som Associated Professor, hvor han blandt andet har undervist i udvidet skatteret.

På baggrund af dette vurderes samtlige interviewpersoner at have stor kendskab til området og overvejelser om problemformuleringen, og kan derfor bidrage med relevant viden til afhandlingen.

1.5.4. Integreret metode

Følgende afsnit fokuserer på integreringen af den økonomiske og juridiske analyse til at besvare afhandlingens problemformulering bedst muligt.

Retsøkonomi gælder som en økonomisk disciplin, der anvender økonomiske metoder og analyseværktøjer, i et ønske om at behandle juridiske problemstillinger. Retsøkonomien vandt frem i Ronald Coase's (1910-2013) *The problem of the social Cost* fra 1960, hvorefter den blev en del af *common- og civil law*²⁴.

Retsøkonomi bygger på neoklassisk teori samt nyere institutionelle teorier²⁵, herunder eksempelvis cost-benefit-analyse. I retsøkonomien erstattes det økonomiske analyseniveau, markedet, med love/modelregler, og bliver dermed muligt at anvende som et supplement til retsdogmatiske analyser til at forklare blandt andet økonomiske konsekvenser og implikationer af regler. Herved gør retsøkonomien det muligt at inddrage en retsøkonomisk analyse, hvorved det er muligt at indarbejde viden om relevante økonomiske konsekvenser ved retsfølgen i forbindelse med implementering af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet.

Retsøkonomisk metode kan dermed hjælpe til at forstå reglers implikationer samt medvirke til at fastsætte efficiente regler for aktørerne på markedet. Hermed anvendes retskildelæren og retsdogmatikken ikke i den retsøkonomiske metode, men inddrager den retlige regulering som analysegenstand ud fra et økonomisk perspektiv²⁶. For afhandlingen betyder det, at det er muligt at analysere implementeringen af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet ud fra et økonomisk perspektiv, der hjælper til at vurdere efficiensbetragtningen heraf.

²⁴ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 430-431)

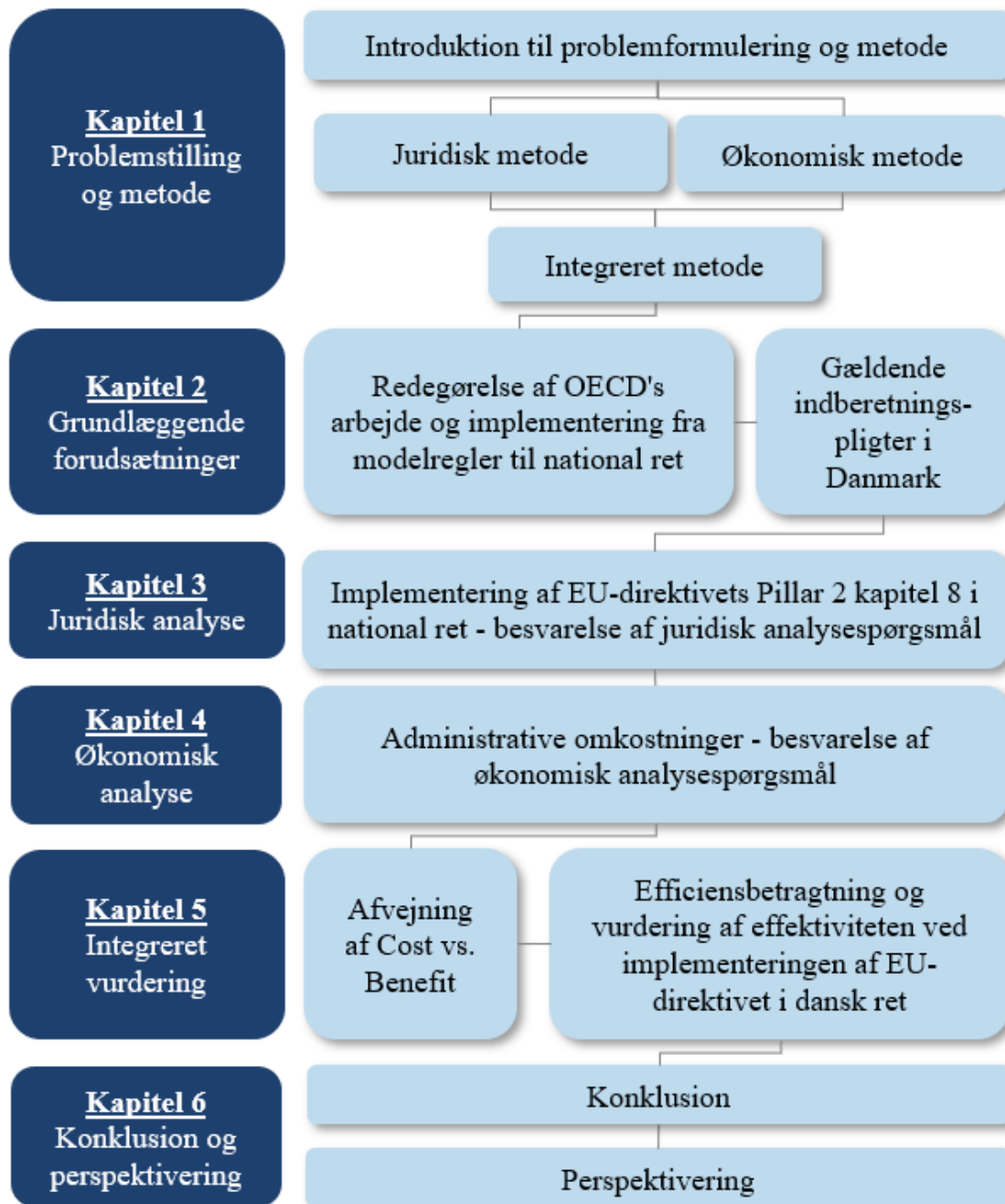
²⁵ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 434)

²⁶ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 434)

Ud fra udviklingen i global økonomi, gælder det også at retsøkonomien, som en økonomisk disciplin, fortsat bliver mere relevant at anvende i retsvidenskaben. Dermed er det tilsvarende relevant for besvarelse af afhandlingens problemformulering at inkludere en retsøkonomisk analyse, der supplerer resultatet af den juridiske analyse, og dermed kan belyse retsfølgens økonomiske konsekvenser og hermed danne grundlaget for afhandlingens besvarelse af problemformuleringen.

1.6. Afhandlingens struktur

Nedenstående figur er udarbejdet til at skabe et overblik over afhandlingens opbygning.



Figur 1 - Afhandlingens struktur. Kilde: Egen tilvirkning

Kapitel 2 – Grundforudsætninger

Følgende kapitel omfatter en grundlæggende forståelse for OECD og deres arbejde, hvordan EU-direktiver opstår samt en redegørelse for eksisterende rapporteringspligter i dansk ret. Grundforståelsen for disse indberetningspligter danner grundlag for og anvendes i udledningen af gældende ret indenfor EU-direktivet som behandles i afhandlingens juridiske analyse. Nærværende kapitel introducerer indledningsvist BEPS 2.0, GloBE-forslaget og EU-direktivet. Efterfølgende foretages en redegørelse for gældende ret om indrapportering af skattepligtige indkomster såsom den generelle selvangivelse, Transfer Pricing dokumentation, inklusiv CbCR, CFC-beskatning og DAC6.

2.1. Baggrunden for GloBE-modelreglerne

Med henblik på at forstå problematikken vedrørende international beskatning, som følge af en mere digitaliseret økonomi, samt komme med en kvalificeret besvarelse af afhandlingens problemstilling, er det essentielt at have en forståelse for baggrunden for GloBE-modelreglerne, herunder OECDs arbejde i forbindelse med BEPS 2.0 samt EU-direktivet. Formålet med følgende redegørelse er at danne et grundlag for afhandlingens juridiske analyse og efficiensbetragtning.

2.1.1. Introduktion til OECD's arbejde

I 1961 blev The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) stiftet, og inkluderede 20 medlemslande, og er siden vokset til at inkludere 38 medlemslande²⁷. Formålet med OECD er fortsat at ”*etablere globale standarder (aftaler, retningslinjer, principper, best practices etc.), der letter samhandel, økonomiske transaktion og international arbejdsdeling*”²⁸.

OECD's fokus er særligt på at hjælpe landene til forbedret lovgivning, standarder, forvaltningsprincipper samt -praksis. Organisationen er delt ind i tre grupper: Rådet, Udvalgene og Sekretariatet. Rådet udgør det overordnede beslutningsorgan, der udsteder de endelige anbefalinger til medlemmerne. Hertil bemærkes, at disse ikke er bindende, men at medlemsstaterne har forpligtet sig til at vurdere anbefalingerne. Udvalgene består af mere end 300 udvalg bestående af nationale eksperter indenfor flere forskellige områder, blandt andet skat, finans, udvikling etc. Arbejdet med udvalgene kan føre til fælles globale regler og standarder. Udvalgene samarbejder med Sekretariatet, der består af direktorater, afdelinger og en generalsekretær. Samarbejdet understøtter (inter)nationale politiske beslutninger ud fra evidens, indsigt samt ekspertise. Med andre ord, udfører Sekretariatet

²⁷ (Udenrigsministeriet, 2022)

²⁸ (Udenrigsministeriet, 2022)

kernearbejdet i OECD²⁹. En videre gennemgang af OECD's reguleringsniveau vil blive gennemgået i afhandlingens afsnit 2.1.5.

2.1.2. OECDs samarbejde med G20

OECD som et forum er et af de mest dominerende inden for international skattepolitiskudformning. Ved hjælp af BEPS-projektet har det været muligt for OECD at trække på sine tekniske skatteeksper-tise og brede dette ud til over hundrede ikke-medlemslande grundet samarbejdet med G20. OECD hjælper internationale Kooperationer ved teknisk ekspertise, effektiv overvågning af overholdelse af aftaler og et forum for forhandlinger³⁰. Samarbejdet mellem OECD og G20 bragte de to parter på lige fod ved at lave internationale skatteretspolitikker. Samarbejdet med G20 tilføjede 8 yderligere medlemslande til OECD, og hermed inkluderes udviklingslandes perspektiv også til OECD. Efter BEPS 1.0 -projektet, valgte G20 landene og OECD at fortsætte samarbejdet for at sikre en konsistent og koordineret implementering³¹. Hermed blev BEPS Inclusive Framework (IF) oprettet med over 137 medlemsstater ved oprettelsen³² og mere end 141 i dag³³. Ved medlemskab i IF gælder at lande på forhånd har forpligtet sig til at implementere BEPS minimumsstandards³⁴. Betydningen af de mange lande, der er med i IF, kunne tyde på, at der er stor opbakning verden rundt, for at få et internationalt skatteretligt regelsæt, der vil sikre mere fair beskatning verden over.

2.1.3. BEPS-projektets tilblivelse

I lyset af finanskrisen i 2008 og en række internationale afsløringer om skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning, indgik OECD og G20 landene i 2013 et samarbejde med det formål at finde en løsning på den stigende offentlige og politiske bekymring om skattesvig fra store multinationale kon-cerner (MNK). I den forbindelse blev det anerkendt, at den globaliserede økonomi samt den stigende digitalisering verden over, havde muliggjort, at MNK'er kunne minimere sin skattebyrde, samtidig med at de enkelte jurisdiktioners daværende skattesystemer forgæves forsøgte at modarbejde udviklingen. Dermed blev det også relevant, med udgivelsen fra OECD og G20 i september 2013, med en 'Action Plan' til at adressere Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), også kendt som BEPS 1.0-projektet.

²⁹ (OECD, 2022 d)

³⁰ (Mason, 2020, s. 369) (OECD, 2013)

³¹ (Mason, 2020, s. 368)

³² (Matsuoka, 2021, s. 12)

³³ (OECD, 2022 b, s. 3)

³⁴ (Mason, 2020, s. 368)

I november 2015 blev den endelige BEPS 1.0 Action, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy publiceret. I denne rapport blev 15 action points til at adressere cross-border beskatning fremlagt. Rapportens fokus var særligt at opnå en sammenhæng mellem værdiskabelse og beskatning:” *...need[s] to ensure that profits are taxed where economic activities generating the profits are performed and where value is created, while at the same time giving businesses greater certainty by reducing disputes over the application of international tax rules and stand*”³⁵. Med andre ord, sammenkædes beskatning med den bagvedliggende reelle økonomiske aktivitet, såkaldt *Value creation* konceptet³⁶. Dermed gælder, at beskatningen skal foregå i den jurisdiktion, hvor der foregår væsentlig værdiskabende økonomisk aktivitet. Herved vurderes det også, at BEPS 1.0-projektet viste en prioritering af at identificere den mest retvisende jurisdiktion at placere retten til beskatning i, fremfor at definere beskatningsniveau.

BEPS 1.0-projektet medførte en række ændringer til de internationale beskatningsregler for at mindske MNKers mulighed for profit shifting, altså de tilfælde, hvor koncerner flytter profit/indkomst til lande, der har en lav eller slet ingen selskabsbeskatning. Dog mente flere, at tiltagene i BEPS 1.0-projektet ikke var tilstrækkelige til at adressere alle udfordringerne ved en øget globaliseret økonomi og digitalisering. Mange lande begyndte dermed at foretage unilaterale skattetiltag, herunder nye regler til beskatning af virksomheder, der er aktive i jurisdiktionen via online platforms, online salg eller andre former digitaliseringen har muliggjort, i form af en såkaldt *digital service tax*.³⁷

Dermed blev en del af formålet med OECD’s BEPS 2.0-projekt, at konsolidere disse forskellige typer af unilaterale skatteregler til en samlet konsensusposition, med fokus på at undgå uoverensstemmelse mellem de unilaterale regler og dobbeltbeskatning³⁸.

2.1.4. BEPS 2.0 – Two Pillar approach

På opfordring fra G20 lederne annoncerede OECD i januar 2019, at de ville genoptage arbejdet med international beskatning, og i maj samme år begyndte gruppering af de fremsendte løsningsforslag med fokus på en Two Pillar approach. I oktober 2020 udkom ’Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprints’ udarbejdet af OECD og G20. Disse blueprints blev

³⁵ (OECD, 2016, s. 1)

³⁶ (OECD, 2013, s. 9-10)

³⁷ (KPMG, 2022 b)

³⁸ (Moreau & Bode, 2020)

godkendt i juli 2021, hvor OECD/G20, med deres daværende 130 medlemsstater, udkom med et framework for ændringerne til de internationale skatteregler ved en two-pillar approach.

Endvidere i oktober 2021, udkom Inclusive Framework med en yderligere statement, der gav dybere indsigt i two-pillar approach:

- Pillar 1 skal håndtere ændring af fast driftssted, også kaldet New Nexus. Afhandlingen vil ikke kommentere yderligere på Pillar 1 jævnfør afhandlingens afgrænsning i afsnit 1.3³⁹.
- Pillar 2 omhandler en global minimums skat på 15%. Dette vil opnås gennem Global Anti-Base Erosion rules (GloBE-modelregler), der inkludere en Income Inclusion Rule og en Undertaxed Payments Rule. Herudover vil der under Pillar 2 indgå en separat Subject to Tax Rule, som er gældende for bestemte betalinger, hvor den nominelle skatteprocent falder under 9%⁴⁰.

I december 2021 offentliggjorde OECD Global Anti-Base Erosion (GloBE) modelreglerne, og få dage efter udkom European Commission med deres forslag til et EU-direktiv til at inkorporere Pillar 2 i EU-retten. Den endelige ikrafttrædelse af GloBE-modelreglerne og EU-direktivet forventes at ske med virkning fra den 31. december 2023. Den generelle implementering af OECDs modelregler og anbefalinger gennem EU-direktivet vil blive yderligere analyseret i afhandlingens kapitel 3.

Dermed forsøger BEPS 2.0-projektet endvidere at sørge for, at MNKer betaler en fair skat i de lande de opererer, ved at introducere en global minimumsskatteprocent til gavn for de enkelte lande, som de anvender til at beskytte deres egen skattebase. GloBE-modelreglerne vil have en signifikant indflydelse på den effektive skatteprocent (ETR) for MNKer. OECD forventer, at GloBE-reglerne vil resultere i en række implementeringsudfordringer samt øge den administrative byrde for MNKer grundet den årlige beregning af ETR og top-up skatten, der vil kræve en stor mængde data på tværs af MNKer⁴¹. Den forventede øgede administrative byrde for MNKer vil blive yderligere analyseret og diskuteret igennem afhandlingen, særligt i kapitel 4 og 5.

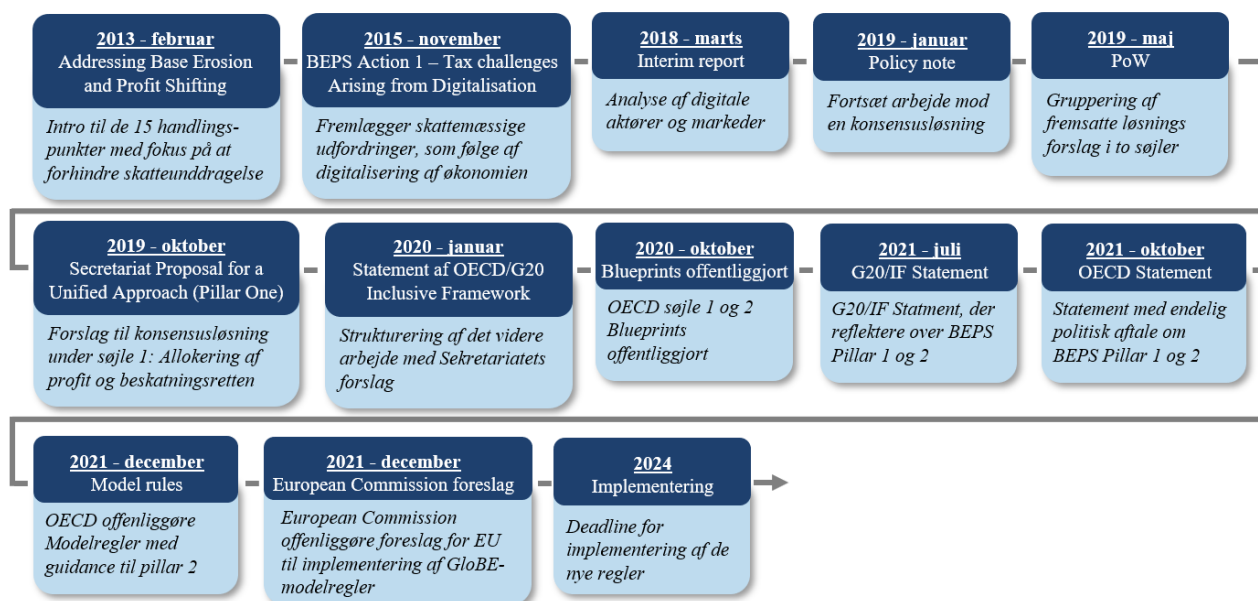
Over en årrække har OECD altså foretaget en række udstedelser og dokumenter med fokus på at udforme et forslag til at bekæmpe Base Erosion og Profit Shifting. Nedenfor er opstillet en figur, der

³⁹ (KPMG, 2022 a)

⁴⁰ (KPMG, 2022 a)

⁴¹ (KPMG, 2022 b)

giver et overblik over de relevante skatteretlige udstedelser, hvor det mest relevante er fremhævet for bedre at opnå en forståelse af den udvikling som GloBE-modelreglerne har været igennem.



Figur 2 - OECD's publikationer. Kilde: Egen tilvirkning

2.1.5. Proces for implementering af modelreglerne i bindende ret

Som tidligere nævnt i afhandlingen, er OECD en institution separat fra både national ret og EU-ret, kaldet folkeret. OECD og de udgivelser de kommer ud med i forbindelse med BEPS-projektet, er ikke bindende retskilder og det er dermed vigtigt at forstå, hvordan modelregler, som i OECD's Pillar 2, bliver implementeret således at disse har bindende virkning for medlemsstaterne.

Folkeretten kan inddeles i to typer kilder; bindende og ikke-bindende retskilder. Indenfor de bindende retskilder har man historisk set traktater, konventioner og aftaler indgået mellem enkelte medlemsstater på specifikke områder som for eksempel dobbeltbeskatningsaftaler. På den anden side findes soft-law som er de ikke bindende retskilder, defineret således:

“...rules of conduct that are laid down in instruments which have not been attributed legally”⁴².

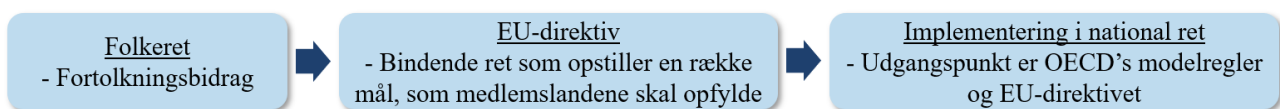
Disse retskilder er for eksempel OECD's modelregler og andre vejledninger, som dermed ikke er implementeret i bindende retskilder, men blot skal anvendes til fortolkningsbidrag. Men for at en international minimumsbeskatningsregel, som OECD Pillar 2, kan vinde indpas i medlemsstaternes

⁴² (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 108)

retssystemer og dermed få international effekt, er det dermed nødvendigt for de enkelte medlemsstater at implementere reglen i nationale retsregler. OECD's medlemslande består af både EU-lande og 3. lande og det er dermed i sidste ende op til det enkelte medlemsland at implementere retsreglen. For EU-lande vil der blive implementeret et nyt direktiv, som fastsætter en ramme for EU-medlemsstaterne, om hvorledes reglen skal implementeres, oftest med en række minimumsregler samt frister for, hvornår denne skal være implementeret i national ret. Anderledes er det for de medlemslande, der ikke er medlem af EU, hvor det er op til det enkelte land at implementere reglen i nationalret uden at være underlagt en ramme som med EU-direktivet.

Det er altafgørende for en regel om internationalbeskatning, at de enkelte lande dermed faktisk får implementeret reglerne i national ret, da reglen ellers ikke har bindende virkning. Spørgsmålet er således, hvordan man sikre en implementering af reglen i de enkelte medlemsstater. Dette har historisk været problematisk, for eksempel i forbindelse med Transfer Pricing reglerne under modeloverenskomsten, hvor et medlemsland ikke ville få noget udbytte af at implementere reglerne i nationalret, hvis de stater der ellers skulle løse tvisterne ikke havde implementeret lignende regler og der dermed kunne indgås ligelige aftaler om beskatningsgrundlaget. Med OECD Pillar 2 er der imidlertid tale om en lidt anderledes regel, som ikke er underlagt, at alle medlemslande implementerer reglen, men at de enkelte medlemslande derimod får incitament til at implementere reglen, så de sikrer, at det er deres jurisdiktion, der opnår beskatningsretten op til den fastsatte minimumssats på 15%⁴³. Afhandlingen vurderer kun implementeringen i EU-direktivet og ikke på implementering i 3. landes jurisdiktioner.

Processen for den endelige implementering af OECD's modelregler og grundprincipperne i Pillar 2 vil således følge nedenstående proces:



Figur 3 - Implementering af OECD's modelregler. Kilde: Egen tilvirkning

Folkeretten har ikke i sig selv en bindende virkning, men benyttes som fortolkningsbidrag til at opstille EU-direktivet og påvirker retsreglernes udformning i nationalret. Hvis der ses på den historiske anvendelse af OECD's modelregler i dansk ret, har der været en meget direkte anvendelse af modelreglerne i udformningen af de nationale regler, hvor der for eksempel ved reglerne om fast driftssted,

⁴³ (OECD, 2021)

direkte i forarbejderne til SEL §2, henvises til modeloverenskomsten som fortolkningsbidrag. Dette tyder på, at Danmark oftest har lagt sig meget direkte op ad modelreglerne fra OECD samt EU-direktivet, der udarbejdes på baggrund heraf og Danmark er som land generelt positivt indstillet, når det kommer til internationale regler om beskatning, da disse ofte er til fordel for Danmark, som har en relativt høj selskabsskat og dermed har interesse i at minimere de konkurrencefordele, stater kan opnå ved at fastsætte lavere selskabsbeskatning og dermed tiltrække virksomheder, som ikke er interesserede i høj beskatning⁴⁴.

2.2. Gældende indberetningspligter i Danmark

Følgende afsnit belyser de indberetningspligter, der er implementeret i dansk ret de seneste år samt den generelle indberetning af den skattepligtige indkomst. Formålet hermed er at analysere, hvad der er gældende ret på området samt forstå, hvorledes disse er implementeret i nationalret, hvilket danner grundlag for besvarelse af afhandlingens første forskningsspørgsmål.

Nedenstående belyser, hvordan de seneste års fokus på bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og skatteundgåelse, har resulteret i implementeringen af en række nationale og internationale compliance krav for det danske erhvervsliv, herunder dokumentationskrav, værns regler og indberetningsforpligtelser.

2.2.1. Skattepligtig indkomst

I Danmark er den primære skattepligt for virksomheder reguleret under selskabslovens (SEL) bestemmelser, hvorimod reglerne om indberetningspligten reguleres af bestemmelserne i skatteindberetningsloven (SIL) samt skattekontrolloven (SKL). Dette omfatter både fuldt skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1 og begrænset skattepligtige jf. SEL § 2, som begge har en indberetningspligt for deres skattepligtige indkomst. Den danske skattepligtige indkomst for selskaber opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, hvis det ellers kan konstateres, at det pågældende selskab er omfattet af bestemmelserne i selskabsskatteloven jf. SEL § 8, stk. 1. Skattesatsen for danske selskaber ligger jævnfør SEL § 17, stk. 1, på 22% for indkomståret 2016 og frem.

I 2017 kom myndighederne med ”Retssikkerhedspakke 3 – klar og præcis lovgivning”, som medførte en revision af den daværende skattekontrollov fra 2013. Dette betød, at den gamle lov blev delt i to, SKL og SIL, som skulle medføre en mere moderne og sammenhængende lovgivning på

⁴⁴ (Sandberg, 2021)

skattekontrolområdet⁴⁵. Denne opdeling har været med til at tydeliggøre de forskellige formål med lovene, hvor SKL indeholder bestemmelser om skattemyndighedernes kontrolbeføjelser, skatteyderes oplysningspligt og tredjemands oplysningspligt ved anmodning. SIL indeholder bestemmelser om tredjemandspligt til at indberette oplysninger til for eksempel indkomst. Det er dermed bestemmelserne i SKL, der finder anvendelse, når der er tale om selskabers indberetnings- og oplysningspligt.

Efter SKL § 2, stk. 1 skal enhver skattepligtig i Danmark årligt oplyse told og skatteforvaltningen om sin indkomst, omend denne er negativ eller positiv. Dette gælder også for skattepligtige, som ikke har registreret adresse eller har hjemsted i Danmark.

Der er i SKL § 5, stk. 1 fastsat reglen om, at oplysningspligten i Danmark skal foregå igennem digitale kanaler i form af et oplysningsskema, som skatteforvaltningen anviser. Det er, efter §§ 6 og 7 i SKL, skatteforvaltningen, som kan og skal fastsætte regler om indholdet af oplysningsskemaerne til anvendelse for skatteansættelsen, således at alle oplysninger af betydning bliver oplyst. Det er således ikke virksomheden selv, der skal beslutte hvilken information, der skal medtages i oplysningsskemaet. § 6 fastsætter desuden, at virksomheder er underlagt at indsende årsregnskab for den senest afsluttede regnskabsperiode til grundlag for den skattepligtige indkomst, samt at virksomheden skal opbevare regnskabsmateriale, der har betydning for opgørelsen af denne indkomst. Det er således ikke blot virksomhedens pligt at oplyse relevante informationer, men ligeledes at opbevare regnskabsmateriale til senere brug i skattekontrol. Skatteforvaltningen har ved manglende overholdelse af reglen beføjelse til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst, som kan have konsekvenser for virksomheden og medfører en forhøjet skattepligtig indkomst.

Oplysningsfristen for angivelse af den skattepligtige indkomst for juridiske personer, herved forstås selskaber, er omfattet af SKL § 12, stk. 1, som fastsætter en frist for indberetning, som er 6 måneder efter indkomstårets udløb. Dog gælder det for selskaber med indkomstår, som slutter fra december til marts måned, at oplysning skal ske senest den 1. september i samme år, jf. § 12, stk. 2. Oplysningsfristen blev med lovforslag vedtaget 19. maj 2022 udskudt fra 5 til 6 måneder med tilbagevirkende kraft for 2021 regnskaber. Dette er sket efter Covid-19, hvor fristen blev udskudt som følge af udfordringer med tilstrækkelige ressourcer til at indberette inden for de 5 måneder, grundet sygdom, hjemmearbejde mm. under pandemien⁴⁶. Med lovforslagets vedtagelse blev denne udskudte frist dermed gjort endelig fremadrettet.

⁴⁵ (Olsen, 2022)

⁴⁶ (Erhvervsministeriet, 2022)

2.2.2. DAC6 – Indberetning af grænseoverskridende ordninger

DAC 6 direktivet omhandler indberetning om grænseoverskridende ordninger og blev fremsat som et minimumsdirektiv. Ved et minimumsdirektiv forstås, at medlemslandene selv bestemmer, hvorledes direktivet skal implementeres i nationalret. Dette giver landene mulighed for at fortolke direktivet bredere i nationalret hvis ønsket⁴⁷. Implementeringen og fortolkningen af DAC6 i dansk ret er forholdsvist tekstnært, det vil altså sige, at den danske fortolkning og implementering, med andre ord, der lægger sig op ad direktivet i forbindelse med implementering i dansk ret. Dermed er der ikke overimplementeret, og hermed gives ikke mulighed for en bredere fortolkning af direktivet. Dog gælder, at der er enkelte forskelle på DAC6 minimumsdirektivet og på implementering heraf i dansk ret. Det vil sige, at bekendtgørelse nr. 1634 af 27. december 2019 er en direktivnær implementering af DAC6, med enkelte fravigelser fra den oprindelige ordlyd i DAC6 direktivet⁴⁸.

Implementering af DAC6 direktivet i national ret, findes i Lovforslag L 49, der blev fremsat den 6. november 2018 og vedtaget den 9. juli 2019. Hermed er reglerne fra DAC6 direktivet omhandlende indberetning om grænseoverskridende ordninger vedtaget og implementeret i national ret ved Skatteindberetningslovens (SIL) §§46 a og b. SIL §46 a er en såkaldt bemyndigelsesbestemmelse. Dette fremgår af L 49, hvor det gør sig gældende af bekendtgørelse nr. 1634 af 27. december 2019, at der indføres en bemyndigelsesbestemmelse i SIL §46 a, i forhold til implementering af DAC6 direktivet i national ret, omhandlende grænseoverskridende ordninger i Danmark. Dermed gælder en bemyndigelse til skatteministeren til nærmere fastsættelse af regler om mellemmandenes indberetningspligt, jf. SIL §46 a. SIL §46 b indeholder en klarlæggelse af implementering, i det tilfælde, at skattemyndighederne ikke reagerer på en grænseoverskridende ordning. Efter SIL §46a gælder, at dette ikke er en accept af ordningen eller dens gyldighed. Det gælder dermed, at når skatteministeren bemyndiges til at fastsætte nærmere regler, som tilfældet i SIL §§46 a og b, vil skatteministerens vedtagelse af bekendtgørelse nr. 1634 af 27. december 2019, benyttes som en bemyndigelse og nærmere fastsætte regler på området. Endvidere skal bekendtgørelser ses som administrative forskrifter udstedt af en minister i henhold til hjemmel i en lov.

Formålet med DAC6 er at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning ved at have mellemmand til at indberette potentielt aggressive grænseoverskridende skatteordninger. Herefter vil myndighederne udveksle information med andre landes skattemyndigheder i et forsøg på at skabe større transparens

⁴⁷ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 106)

⁴⁸ (Skats Juridiske Vejledning - A.B.1.2.9.1, 2202-1)

i forbindelse med disse skatteordninger. De ordninger, som falder under DAC6, er medtaget i en udtømmende liste i DAC6-bekendtgørelsen, hvor de er opdelt ud fra forskellige kendetegn i kategorierne A til E⁴⁹.

I sin artikel 'Er der grænser for compliance-omkostninger' (2022), stiller forfatter Jakob Kolding Nielsen dog spørgsmålstejn ved, hvorvidt DAC6 allerede efter blot få år er ved at blive 'outdated' og dermed er på vej til blot at være en administrativ byrde. Dette begrundes han med flere eksempler, herunder *"Som et eksempel kan nævnes de kendetegn, som relaterer sig til Transfer Pricing (E kendetegn). For et dansk perspektiv er disse blevet lettere overflødige, nu hvor TP-dokumentationen alligevel skal indsendes til skattemyndighederne. ... Den samme information bliver derved indgivet to gang via to forskellige kanaler."*⁵⁰ Dette vil yderligere diskuteres i kapitel 5.

Det gælder efter LBK nr. 283 om bekendtgørelse af skattekontrolløven §12, at virksomheder skal foretage indberetning af oplysninger efter §2, senest 6 måneder efter indkomstårets udløb.

2.2.3. Transfer Pricing

De første danske Transfer Pricing regler kom i 1998, med det formål at sikre, at en grænseoverskridende profitallokering allokeres til de relevante skattejurisdiktioner på Armslængdevilkår. Armslængdeprincippet, er i dansk ret reguleret af ligningslovens (LL) §2. Armslængdeprincippet i LL § 2, stk. 1 pkt. 6 fastsætter, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst *"skal anvendes priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter."* hvor de nævnte parter er tilknyttede virksomheder, hvor der udøves bestemmende indflydelse og faste driftssteder i koncernen. Armslængdeprincippet er det grundlæggende og alterovervejende princip i Transfer Pricing reglerne og generelt i OECD's metode til at foretage profitallokering. Metoden tager udgangspunkt i forudsætningen om, at koncerninterne transaktioner skal foretages på lige vilkår med sammenlignelige tredjeparts transaktioner.

Transfer Pricing reglerne i dansk ret har igennem de seneste år oplevet en del opdateringer, senest ved lovforslag nr. L28 af 7. oktober 2020, der omhandler, at dokumentationen skal udarbejdes løbende og indsendes til skattemyndighederne senest 60 dage efter selvangivelsesfristen, jf. SKL §39, stk. 3, 1. punktum.

⁴⁹ (Skats Juridiske Vejledning - A.B.1.2.9.4, 2022-1)

⁵⁰ (Nielsen, 2022, s. 2)

Der er i de danske Transfer Pricing bestemmelser både en oplysningspligt (selve indberetningspligt) og en dokumentationspligt (bestemmelser om selve dokumentationen der skal udarbejdes og indsendes). Indberetningspligten eller oplysningspligten for TP-dokumentation er fastsat i SKL § 38, hvor der er anført at skattepligtige skal give skatteforvaltningen oplysning om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner.

Det gælder jf. SKL § 39, stk. 1 at, skattepligtige omfattet af § 38 og § 40 skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de enkelte kontrollerede transaktioner. Dokumentationen skal være udarbejdet således, at denne kan danne grundlag for en af skatteforvaltningens vurdering om disse priser og vilkår er foretaget i overensstemmelse med armslæng-princippet. Efter SKL § 39, stk. 3 skal den skattepligtige udarbejde dokumentationen løbende og indgives til skatteforvaltningen inden for en frist på 60 dage fra fristen for indgivelse af oplysnings-skemaet, det vil sige en frist på 8 måneder efter indkomstårets afslutning⁵¹.

Den danske tilgang til dokumentationspligten er, at der er 3 kumulative betingelser; 1. det generelle egnethedskrav, 2. de specifikke indholdskrav og 3. tidsfristen. Hvis en eller flere af disse betingelser ikke er overholdt af virksomhederne, kan de ifalde bøde jf. SKL § 85, nr. 5 og SKM 2017.216 BR og SKM 2017.227 Ø.

Dokumentationspligten har historisk udviklet sig meget de sidste par år, hvor der tilbage i 2017 lød at “Selvangivelsespligtige skal **udfærdige og opbevare** skriftlig dokumentation for (...) Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne.”⁵² hvor virksomheden således blot har skulle udfærdige og opbevare dokumentationen og kun ved begæring fra myndighederne indsende dokumentationen. Ordlyden i bestemmelsen tillod dermed virksomhederne først at udarbejde dokumentationen på tidspunktet, hvor myndighederne begærer denne. Denne ordlyd gav en del udfordringer med ufuldstændig og utilstrækkelig dokumentation, hvorfor man i 2018 ændrede bestemmelsen til “Den skriftlige Dokumentation efter stk. 2 skal **udarbejdes løbende** og senest **færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives** til told- og skatteforvaltningen”⁵³, hvor dokumentationen nu skal være udarbejdet på tidspunktet for selvangivelsestidspunktet og indsendes til myndighederne ved anmodning, men dog ikke med en kortere frist end 60 dage. I 2020 kom den seneste udvikling på området for TP dokumentationspligten, hvor virksomhederne nu ikke

⁵¹ (Skats Juridiske Vejledning - C.D.11.13.1, 2022-1)

⁵² SKL §85 (2017)

⁵³ SKL §85 (2018)

blot skal udarbejde dokumentationen løbende, men at dokumentationen skal indsendes til myndighederne med 60 dages indberetningsfrist fra tidspunktet for selvangivelsen “*Stk. 3. Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal **udarbejdes løbende** og **indgives** til told- og skatteforvaltningen **senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet**”*. Dette gælder alle danske virksomheder og alle koncerninterne transaktioner og trådte i kraft fra indkomståret 2021 og frem med vedtagelsen af Lov nr. 1835 af 08-12-2020. Den 23. juni 2021 blev forslag L7, til ændring af skattekontrolloven og ligningsloven, publiceret og indeholdt blandt andet bestemmelse om, at Transfer Pricing dokumentationspligten skulle være undtaget for rent danske situationer, lempelsen skete som følge af, at denne reelt pålagde virksomhederne en række administrative omkostninger, men betydningen af dokumentationen var egentlig tom, da rene danske situationer ikke har betydning i TP-sammenhæng, hvor der ses på allokering mellem jurisdiktioner. Denne lempelse har vist myndighedernes vilje til at tilpasse administrativt tunge bestemmelser, hvor der ikke ses en reel værditilførsel til samfundet og myndighederne.

OECD’s BEPS 1.0 projekt, der er nævnt tidligere i afhandlingens afsnit 2.1.3., indeholder ’Action point 13’, der adresserer dokumentation af Transfer Pricing og implementering af samme har ledt til ændringer i kapitel 5 i OECD’s Transfer Pricing Guidelines. Disse ændringer omfatter blandt andet dokumentation skal bestå af⁵⁴:

- En ’Master file’, der beskriver koncernen i hvilken de kontrollerede transaktioner finder sted
- En ’Local file’, der beskriver den dokumentationspligtige og de kontrollerede transaktioner.
- For større virksomheder en Country by Country rapport – se videre beskrivelse i afhandlingens afsnit 2.2.4.

Det gælder efter TP-dokumentationsbekendtgørelsen §4 om fællesdokumentation og §5 om landespecifik dokumentation, at TP-dokumentationen skal indeholde alle de beskrivelser og analyser mv. der nævnes⁵⁵. Endvidere gør det sig gældende, at dokumentationen skal kunne danne en base for vurdering af, om de kontrollerede transaktioners priser og vilkår fastsættes i overensstemmelse med hvad, der kunne være handlet med en uafhængig part. Omfanget af dokumentation afhænger af kompleksiteten i koncernen, virksomheden og de kontrollerede transaktioner, jf. TP-dokumentationsbekendtgørelsen §2, stk. 2.

⁵⁴ (Skats Juridiske Vejledning - C.D.11.13.1, 2022-1)

⁵⁵ Her nævnes; et koncerndiagram, beskrivelse af koncernens forretningsmæssige aktiviteter samt virksomhedernes funktioner, aktiver og risici.

Jf. SKL § 2 er det den skattepligtige, der skal indberette, og TP-dokumentation er omfattet af denne bestemmelse, dvs. at det er den danske virksomhed, der skal indsende dokumentationen til myndighederne. Altså skal danske datterselskaber indberette local files til de danske myndigheder og danske koncerner med moder i Danmark, skal indberette master files for koncernen til de danske myndigheder. Ofte vil man for datterselskaber af udenlandske koncerner også skulle medsende koncernens masterfile til de danske myndigheder, selvom moderselskabet ikke er hjemhørende i Danmark, for at sikre sammenhæng mellem koncernens master file og den danske local file.

2.2.4. Country-by-Country Reporting (CbCR)

Formålet med CbCR har været for koncernen at give et overblik over dennes indtægter og skattebetalinger, således det bliver muligt at spotte potentielle risici. Det gælder efter SKL §§47-52 efter lov nr. 1535 af 19. december 2017, at alle multinationale koncerner med en konsolideret omsætning på EUR 750 mio. eller derover, har pligt til at indberette en Country-by-Country Reporting. Dette er en standardiseret og skematisk rapport om koncernens økonomiske aktivitet i hver enkelt jurisdiktion. Indholdet i rapporten omfatter information omkring MNK'ers globale fordeling af indkomst og betalte skatter. Herudover inkluderes også bestemte indikatorer for, hvor den økonomiske aktivitet foregår indenfor koncernen. Endvidere gælder, at MNK'en skal identificere og indberette for hver enhed i koncernen, herunder vedrørende deres skattemæssige placering og de aktiviteter den enkelte enhed er involveret i⁵⁶.

Reglerne i SKL §§47-52 er implementeret i dansk national ret og følger OECD's standard for Country-by-Country Reporting, efter Transfer Pricing Guidelines kapitel 5, der omhandler, at MNK'er skal indberette skematiske oplysninger til skattemyndighederne i alle de lande, hvor de har aktivitet. Oftest indgives rapporterne af koncernens ultimative moder i det land, hvor moder er hjemmehørende. Herefter er det skattemyndighederne, der udveksler information med de andre lande, hvor koncernen er til stede⁵⁷.

Selvom Country-by-Country Reporting inkluderes som en del af Transfer Pricing reglerne, findes det alligevel relevant at beskrive denne rapportering individuelt, idet den nye Income Inclusion Rule omhandler samme størrelse virksomhed. Det gælder, at rapporteringsforpligtelsen pålægges multinationale koncerner, der har en konsolideret årlig omsætning på mindst EUR 750 mio., svarende til ca. 5,6 mia. DKK. Det gælder endvidere, at det er koncernens ultimative moderselskab, der fortager

⁵⁶ (Koerver Schmidt, Tell, & Weber, Internatinal skatteret i et dansk perspektiv, 2020, s. 407)

⁵⁷ (Skats Juridiske Vejledning - C.D.11.13.2, 2022-1)

indberetningen samt at denne skal indberettes senest 12 måneder efter den sidste dag i indkomståret, jf. SKL §48, stk. 2. Disse er flere af de samme karakteristika, som er inkluderet i den nye Income Inclusion Rule videre arbejde i afhandlingens kapitel 3.

2.2.5. CFC-beskatning

De danske regler for CFC-beskatning af selskaber, blev introduceret ved lov nr. 312 af 17. maj 1995. Formålet med implementeringen i national ret, blev at sikre, at Danmark som højskattelands fortsat opnår en robust selskabsskattebase, samtidig med at de administrative og økonomiske konsekvenser for virksomhederne forsøges mindsket. Med andre ord, værne mod udhuling af det danske skatteprovenu⁵⁸. Reglerne forsøger at mindske risikoen for, at selskaber let kan undgå dansk beskatning ved at danske selskaber etablerer et datterselskab i udlandet, og derefter overfører dele af sin mobile og finansielle indkomst til et ikke-sambeskattet udenlandsk datterselskab, og hermed opnår, at den overførte indkomst undergives en lavere beskatning.

De danske CFC-regler reguleres i SEL §32. Her gøres det muligt, at indkomst, der er optjent i et udenlandsk datterselskab kan sambeskattes med moderselskabet i dettes hjemland. Hermed fjernes incitamentet til at flytte aktiverne til datterselskabet i lavskattelands, altså indeholder SEL §32 en værnsregel, der præventivt søger at hindre, at der foretages skattemæssigt motiverede investeringer via datterselskaber ved de facto at begrænse det udenlandske datterselskabs status som selvstændigt skattesubjekt⁵⁹. Danmark har herved implementeret direktivets minimumskrav ved strammere regler, med fokus på ikke at svække de nuværende regler på området. Her henvises til, at de danske CFC-regler ikke kun omfatter udenlandske datterselskaber, men også nationale. Baggrunden hertil er, at der ikke ønskes forskelsbehandling af danske og udenlandske selskaber, hvilket kan ses som en reaktion på Cadbury Schweppes-dommen (C-96/04)⁶⁰⁶¹.

⁵⁸ (Koerver Schmidt, 2013, s. 22)

⁵⁹ (Koerver Schmidt, 2013, s. 46)

⁶⁰ (Koerver Schmidt, 2013, s. 13-14)

⁶¹ Sag C-196/04: Sagen blev behandlet som et præjudicielt spørgsmål, omhandlende de dagældende britiske CFC-beskatningsregler. De involverede parter var henholdsvis Cadbury Schweppes koncernen, der lagde sag an mod Commissions of Inland Revenue. Her var det britiske selskab blevet underlagt CFC-beskatning af indkomst fra dets datterselskab i Irland, der var blevet beskattet med 10%, hvilket i de britiske regler sås som lavbeskattet. Dermed blev der rejst et præjudicielt spørgsmål, om hvorvidt de dagældende britiske regler var forenelige med blandt andet EUT-traktatens art. 49, art.56 i TEUF og art. 63 TEUF. Konklusionen på retstvisten, blev at sagen skulle vurderes blandt andet ud fra spørgsmålet om, om sagen medførte forskelsbehandling mellem sammenlignelige situationer og hermed førte til diskrimination. Efter EU-domstolen, havde konkluderet, blev det gjort relevant, at hvis de britiske CFC-beskatningsregler gjorde sig relevante på andet end rent kunstige arrangementer, ville beskatnings-reglerne ses som uforenelige med etableringsfriheden. Det blev op til de britiske domstole at vurdere, hvorvidt dette var tilfældet.

Yderligere gælder det, ved lovforslag nr. L89 af 3. juni 2021, at der med virkning for indkomståret, der påbegynder efter 1. juli 2021, træder en række ændringer til CFC-reglerne i kraft. Det gælder, at Skattestyrelsen ønskede at intensivere kontrolindsatsen på området grundet skærpelse af reglerne⁶².

Den danske implementering af CFC-reglerne indeholder en 'partiel substanstest', der ikke vil blive videre uddybet i denne afhandling. Men ønsker et selskab at benytte denne test, gælder at selskabet aktivt skal tilkendegive dette, og fremsende dokumentation for at substanskravene er opfyldt. Dokumentation skal indsendes 60 dage efter oplysningsfristen, jf. SEL §32, stk. 5, nr. 3 litra b, 6. punktum. Det gælder her, at det bestræbes, at virksomhederne kan genbruge så meget eksisterende TP-dokumentation, for at lette indberetningsbyrden. Dog skal virksomheden være klar til at kunne udvide indholdet af dokumentation eller udarbejde selvstændigt CFC-dokumentation, der fortsat i et vist omfang vil hvile på genbrug af TP-dokumentation. Yderligere gælder, at CFC-dokumentation skal ajourføres løbende og indberettes hvert indkomstår⁶³. Dette medfører en forholdsvis stor administrativ byrde for selskaberne selvom det er erhvervslivet selv, der ønsker muligheden for at påberåbe sig fordelene ved substanstest. Hertil tilføjer Jakob Koldig Nielsen, at: ” *På den anden side kunne der argumenteres for, at der kunne være fundet en mere pragmatisk løsning i stedet for at tage så tung inspiration direkte fra Transfer Pricing,(...)* ”⁶⁴.

Afslutningsvist gælder det, at Income Inclusion Rule er udformet med henblik på at efterligne CFC-beskatningsregler, hvorfor implementeringen heraf er af særlig betydning for afhandlingens videre juridiske analyse i kapitel 3.

⁶² (Pricewaterhouse Coopers, 2022)

⁶³ (Wittendorff, 2021)

⁶⁴ (Nielsen, 2022, s. 3)

2.3. Delkonklusion

I kapitel 2 er der dermed blevet klarlagt betydningen af, samt formålet med, OECD's arbejde, som har medført en fremstilling af forslaget til et EU-direktiv, som ved en vedtagelse vil opnå bindende virkning for de omfattede medlemsstater i EU. Direktivet bunder i de grundlæggende principper i OECD's BEPS 2.0 projekt, som har til formål, at de enkelte medlemsstater opnår et fair beskatningsgrundlag og beskatningsprocent ved at ændre i allokeringsforudsætningerne og pålægge en international minimumsbeskatning på 15 %.



Figur 4 - Historisk overblik over tilblivelsen af indberetningspligter. Kilde: Egen tilvirkning

Et historisk overblik over tilblivelsen af eksisterende indberetningspligter er illustreret ovenfor. De eksisterende indberetningspligter omfatter allerede flere aspekter af den internationale beskatning og berører både reelle skatteberegninger, som den generelle selvangivelse, men også indberetninger som blot skal tydeliggøre virksomhedernes allokering af skattepligtige indkomster, herunder Transfer Pricing dokumentationen. Der er dermed i dansk ret en lang række indberetningspligter, som kan have indflydelse på en implementering af det nye direktiv i dansk ret, da det af myndighederne skal overvejes om dele af disse indberetningspligter kan og burde integreres således, at den administrative byrde for virksomheden minimeres og der ikke bliver dobbelt indberettet elementer igennem de forskellige typer indberetning.

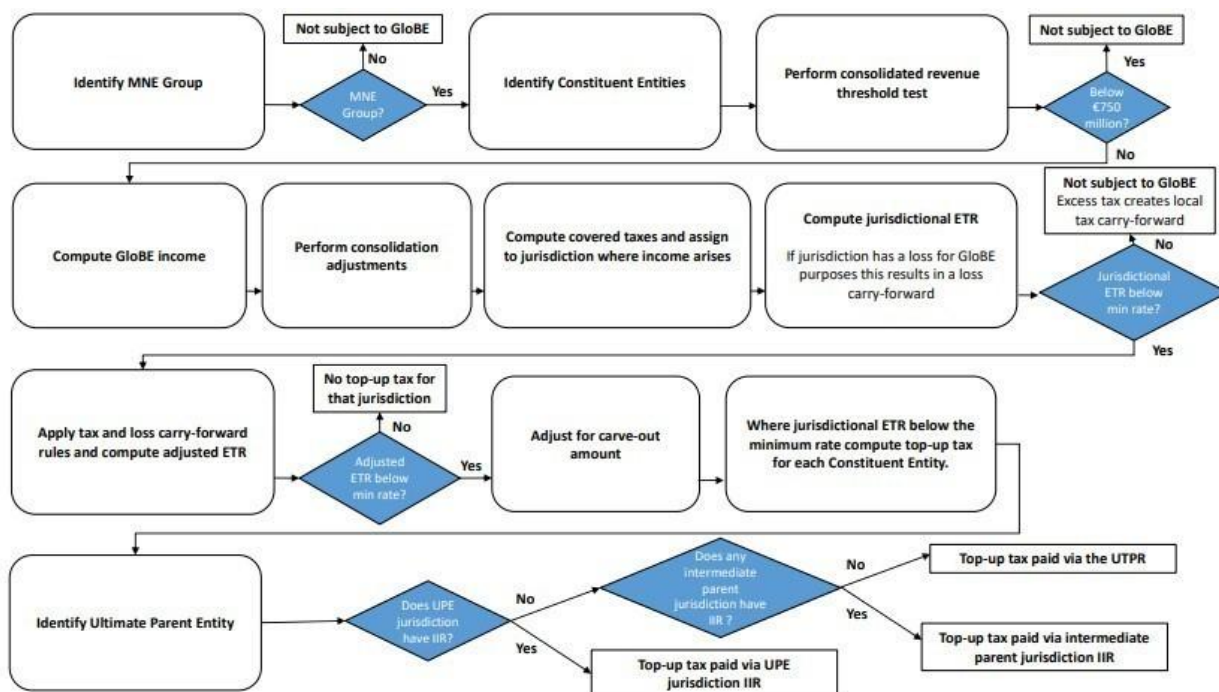
Kapitel 3 – Juridisk analyse

Nærværende kapitel indeholder en ordlydsfortolkning af kapitel 8, artikel 42 i EU-direktivet med henblik på at udlede gældende ret på området for indrapportering af Income Inclusion Rule. Analysen inddrager modelreglerne fra OECD og kommentarerne til dette for at sikre en præcis ordlyds- og formålsfortolkning af lovreglen. Der vil indledningsvist foretages en kort præsentation af selve Income Inclusion Rule for at sikre den fornødne forståelse for hovedreglen for herefter at kunne foretage en dybdegående analyse af reglen om rapportering i artikel 42 i EU-direktivet.

3.1. BEPS 2.0 – Income Inclusion Rule

Nedenstående afsnit præsenterer kort GloBE-forslagets Income Inclusion Rule, med det formål at opnå en generel forståelse af reglen.

OECD har i forbindelse med publikationen af modelreglerne opstillet nedenstående figur, der viser virksomhedens proces gennem det nye regelsæt, for herved at vide, om koncernen er underlagt indberetningspligten under Income Inclusion Rule samt hvilke selskab, der er relevante efter de administrative regler i kapitel 8 i OECD's modelregler og artikel 42 i EU-direktivet.



Figur 5 - Overblik over IIR. Kilde: OECD

3.1.1. Rammer for skattesubjekt

OECD's artikel 1.1. beskriver hvilke virksomheder, der er omfattet af GloBE-modelreglerne. Her gælder det, at samtlige multinationale koncerner (MNK) og deres konstituerede enheder er omfattet, såfremt koncernens konsoliderede nettoomsætning har været EUR 750 mio. eller over i mindst to ud af fire sammenhængende år⁶⁵. Dog gælder enkelte undtagelser for visse ultimative moderselskaber, herunder investerings- og pensionsfonde, statslige enheder samt non-profit og internationale organisationer, jf. Artikel 1.5., OECD's kommentarer til modelreglerne⁶⁶.

I kommentaren til modelforslaget fremgår, at det overnævnte væsentlighedsniveau er det samme monetære væsentlighedsniveau anvendt til CbCR, nævnt i afsnit 2.2.4. ovenfor⁶⁷. Idéen herved har været at mindske de administrative omkostninger, der opstår ved implementering af GloBE-modelreglerne, samt for at lette skattemyndighedernes opgave ved at sikre at virksomhederne overholder reglerne, ved at baserer det på eksisterende indberetningsregler⁶⁸.

3.1.2. Anvendelsesområde for Income Inclusion Rule

I EU-direktivets beskrives Income Inclusion Rule ved følgende: “(...) *the parent entity of an MNE located in a Member State has the obligation to apply the IIR to its share of top-up tax relating to any entity of the group that is low-taxed, whether this is located within or outside the Union.*”⁶⁹

Med andre ord vil Income Inclusion Rule medføre, at et moderselskab, oftest det ultimative moderselskab, der direkte eller indirekte ejer en konstituerende enhed i et såkaldt 'lavskatteland', vil blive pålagt en top-up skat under IIR, ud fra moderselskabets respektive andel af indkomst fra den konstituerende enhed for perioden. Dette svarer til, at skatteniveauet for den konstituerende enheds indkomst løftes op til det aftalte minimum i alle jurisdiktioner, hvor MNK'en har aktivitet, og hermed sikre en fair og ens beskatning på tværs af jurisdiktioner. Endvidere gælder, at skatten bliver placeret hos det moderselskab, der direkte eller indirekte ejer den konstituerende enhed, og som er hjemmehørende i en jurisdiktion, der har indført Income Inclusion Rule.

Income Inclusion Rule vil fungere på en sådan måde, at den minder om CFC-reglerne, beskrevet ovenfor i afsnit 2.2.5., i den forstand at en national skatteyder vil blive beskattet af sin andel af et

⁶⁵ (OECD, 2022 e, s. 8)

⁶⁶ (OECD, 2022 e, s. 9)

⁶⁷ (OECD, 2022 e, s. 14)

⁶⁸ (OECD, 2022 e, s. 14)

⁶⁹ (European Commission, 2021, s. s. 14, punkt 5)

udenlandsk kontrolleret datterselskabs indkomst⁷⁰. Der er imidlertid stadig en række forskelle mellem CFC-reglerne og Income Inclusion Rule, herunder at CFC-reglerne oftest ikke omfatter alle datterselskaber i en koncern samt kun omfatter mobil og finansiel indkomst. Modsat hertil vil Income Inclusion Rule omfatte alle datterselskaber i en koncern og alle typer indkomst og må derfor også forventes at blive administrativt tungere⁷¹. Hertil gælder, at der er indført en 'substance-based carve-out' undtagelse, hvorved indkomsten i en konstituerende enhed vil blive fratrukket omkostninger, der relaterer sig til kommerciel aktivitet. Endvidere gælder, at der i beregning af den effektive skatteprocent anvendes moderselskabets regnskabspraksis.

3.1.3. Jurisdictional blending bases – 'lavskattelande'

Jurisdictional blending bases omfatter, at den effektive skatteprocent beregnes på jurisdiktions niveau. Dermed gælder, at samtlige konstituerende enheders effektive skatteprocent medtages i beregningen af den samlede effektive skatteprocent i jurisdiktionen. Det vil sige, at hvis den samlede effektive skatteprocent for en jurisdiktion er under minimumsskatteprocenten på 15%, vil denne jurisdiktion blive set som et lavskatteland, og hermed vil Income Inclusion Rule træde i kraft. Yderligere medfører jurisdictional blending bases, at indkomst, underskud, underskud til fremførsel og så videre beregnes på jurisdiktions niveau og inkluderes i beregningen af den effektive skatteprocent for jurisdiktionen⁷².

3.1.4. Top-up skat og top-down approach

Top-up beskatning gælder, hvis den effektive skattesats for et land med positiv indkomst er lavere end minimumsstaten på 15%, hermed skal der beregnes en top-up skat, der er forskellen mellem den pågældende effektive skatteprocent for den enkelte enhed. Herefter vil top-up skatteprocenten anvendes på indkomsten for hver konstituerende enhed i samme jurisdiktion med positiv indkomst, for herved at udregne den samlede top-up skat.

Income Inclusion Rule baseres på en top-down approach. Herved gælder, at det ultimative moderselskabs jurisdiktion har førsteret til at beskatte indirekte eller direkte ejede konstituerende enheder i lavskattelande, såfremt det ultimative moderselskab befinder sig i en jurisdiktion, der har implementeret Income Inclusion Rule. I de tilfælde, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, der ikke har implementeret Income Inclusion Rule, gælder, at retten til at beskatte ved

⁷⁰ (OECD, 2022 e, s. 112)

⁷¹ (OECD, 2022 e, s. 54)

⁷² (OECD, 2022 e, s. 112)

top-up beskatning frafalder, og det vil derfor være næste relevante led i ejerkæden i den pågældende MNK, der har beskatningsretten. Dermed kan en konstituerende enhed fungere som en 'Owned Intermediate Parent' eller på dansk et mellemliggende moderselskab, når den konstituerende enhed er direkte ejet og kontrolleret af det ultimative moderselskab. Hermed bliver det mellemliggende moderselskab forpligtet til at anvende Income Inclusion Rule, og alle konstituerende enheder, der ejes i den pågældende MNK vil blive forpligtet under Income Inclusion Rule⁷³. Det gælder endvidere, at top-down approach reducerer antallet af jurisdiktioner, hvor Income Inclusion Rule muligt kan anvendes og dermed reduceres kompleksiteten ved at operere i flere forskellige jurisdiktioner, hvilket påvirker reduceret administrativ byrde for skattemyndighederne og den enkelte konstituerende enhed i koncernen⁷⁴.

3.2. EU-Direktivets ordlydsfortolkning af artikel 42

Ovenstående gennemgang samt kapitel 2 har givet en kort introduktion til formålet med den nye Income Inclusion Rule, samt hvad der foreligger af andre gældende regler på områder. Dette ses som en nødvendighed for at kunne foretage en ordlydsfortolkning, der vil foretages med direktivets bestemmelser som grundlag. Følgende analyse har til formål at analysere og fortolke ordlyden af artikel 42 i EU-direktivet. Formålet hermed er at afklare, hvad EU-kommissionens henblik med artiklen er samt, hvordan den bliver implementeret i dansk national ret. Analysen vil tage udgangspunkt i bilag 1 og 2, hvor artikel 42 er indsat. Hermed er formålet at opnå en forståelse af, hvorledes en mulig retsstilling bliver ud fra fortolkningen af retsreglens anvendelsesområde og hermed besvare afhandlingens første forskningsspørgsmål.

3.2.1. Punkt 1 a – Designated local entity og Constituent Entity

Artiklens første afsnit, der er inkluderet i bilag 1, indeholder en række begreber, som i det følgende afsnit vil blive gennemgået individuelt og fortolket. Der er i analysen taget udgangspunkt i væsentlige begreber for at opnå en samlet forståelse for betydningen af punkt 1 a i artikel 42.

Punkt 1 a, definerer begrebet 'Designated local entity' som:

“‘designated local entity’ means the constituent entity of an MNE group that is located in a Member State and has been appointed by the other constituent entities of the MNE group located in the same

⁷³ (OECD, 2022 e, s. 113-114)

⁷⁴ (OECD, 2022 e, s. 115)

*Member State to file the top-up tax information return and submit the notifications in accordance with this Article on their behalf.*⁷⁵

For at fortolke ordlyden heraf, er det dermed relevant at analysere ordlyden af de enkelte dele heri. Ordlyden for indgivelse af selvangivelsen, “(...) *file top-up tax information return and submit the notification* (...)” vil blive fortolket i senere hen i afsnit 3.2.6.

Constituent Entity

Først og fremmest er det relevant at opnå en forståelse af, hvordan begrebet 'Constituent Entity' eller på dansk 'koncernenhed', skal forstås og hvad ordlyden omfatter. Begrebet defineres i EU-direktivet i artikel 3, punkt 2 som:

” *'Koncernenhed': en enhed eller fast driftssted, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern.* ”⁷⁶

Begrebet er dermed forholdsvis klart defineret i direktivet. Hvilke krav med videre, der sættes til en koncernenhed, er forsøgt fortolket ved hjælp af fortolkningsbidrag, herunder kommentarerne til OECD's GloBE-modelregler fremsat af OECD i marts 2022. Artikel 1.3 i kommentarerne uddyber, at der er tale om de koncerner, der er underlagt GloBE-modelreglerne. Det må her fortolkes ud fra artikel 1.1 i samme fortolkningsbidrag, som værende koncerner, hvis årlige konsoliderede nettoomsætning i mindst to ud af de fire forgangene år har været lig med eller over EUR 750 mio. svarende til DKK 5,6 mia., hvorved mindre koncerner og rent nationale koncerner ekskluderes⁷⁷.

Her kommer direktivet imidlertid med en tilføjelse til GloBE-modelreglerne, eftersom EU-kommisjonen lægger op til, at nationale koncerner, der ligger over væsentlighedsniveauet bør medgå: ”*While the Directive, in general, closely follows the OECD Model Rules, it extends its scope to large-scale purely domestic groups, in order to ensure compliance with the fundamental freedoms.*”⁷⁸. Hermed gælder, at medlemslande hvori de pågældende koncernenheder er hjemmehørende, og anvender Income Inclusion Rule, bliver pålagt at sikre, at den effektive skatteprocent, er på det aftalte minimumsniveau på mindst 15%, ikke kun for udenlandske koncernenheder, men også for samtlige større rent nationale koncerner, der operer indenfor Unionen⁷⁹. Direktivet fortager ligeledes en definition af en

⁷⁵ Bilag 1

⁷⁶ (European Commission, 2021, s. 54)

⁷⁷ (OECD, 2022 e, s. 14)

⁷⁸ (European Commission, 2021, s. 6)

⁷⁹ (European Commission, 2021, s. 6)

stor national koncern, som en koncern, hvor alle enheder er hjemmehørende i den samme medlemsstat⁸⁰. Kommissionens formål hermed kommer yderligere til udtryk i Direktivforslagets Præampel i punkt nummer 6 ”*This directive should also apply to very large-scale, purely domestic groups. In this way, the legal framework would be designed to avoid any risk of discrimination between cross-border and domestic situations.*”⁸¹. Indenfor skatterettens grundprincipper overvejes anvendelse af en ikke-diskriminerende tilgang. Dette vurderes ud fra, om en national foranstaltning indeholder en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer. Med andre ord foretages en sammenligning af en ren national situation holdt op mod en sammenlignelig grænseoverskridende situation⁸². Hermed en skatteyder, der udøver en frihedsrettighed og derved forskelsbehandles i forhold til en sammenlignelig skatteyder. Dette er tidligere set som et omdiskuteret emne indenfor CFC-beskatning, herunder Cadbury Schweppes sagen (C-96/04), som introduceret i kapitel 2.

Opsummerende gøres det gældende, at en koncern altså skal opfylde ovennævnte krav om GloBE-reglerne inkluderet store nationale koncerner, for at være en Constituent entity, før det kan behandles som en lavbeskattet koncernenhed⁸³ og dermed blive underlagt beskatning efter Income Inclusion Rule og de dertilhørende rapporteringsforpligtelser.

Endvidere skelnes der i kommentarerne til modelreglerne mellem to typer af koncernenheder, herunder henholdsvis et juridisk selskab og et fast driftssted⁸⁴. I artikel 1.3.3 i kommentarerne til modelreglerne gælder, at begrebet ikke inkluderer enheder, der skal ses som ekskluderede enheder efter EU-direktivets artikel 2 som ikke falder under GloBE-modelreglerne⁸⁵. Det er således de tidligere nævnte krav, der indgår i bedømmelsen af, om et selskab er omfattet af begrebet ’koncernenhed’.

Ud fra modelreglerne gælder, at anvendelsesområdet lægger sig op ad CbCR-reglerne, hvor begrebet ’koncernenhed’ ligeledes er defineret⁸⁶. Reglerne for CbCR-rapportering er klarlagt i afhandlingens kapitel 2. Reglerne på CbCR er fortsat relativt nye og der foreligger endnu ikke retspraksis på området. I den juridiske vejledning har SKAT udtrykt, at CbCR reglerne, der er vedtaget i SKL §§47-52 følger ordlyden fra OECD’s standard for CbCR-rapportering ved TPG kapitel 5. Begrebet ’koncernenhed’ er defineret i SKL §47, stk. 1 nr. 4. Det bemærkes imidlertid, at CbCR-reglerne ikke inkluderer

⁸⁰ (European Commission, 2021, s. 20)

⁸¹ (European Commission, 2021, s. 14)

⁸² (Skats Juridiske Vejledning – C.F.8.2.2.24.1, 2022-2)

⁸³ (European Commission, 2021, s. 21)

⁸⁴ (OECD, 2021, s. 9)

⁸⁵ (OECD, 2021, s. 9)

⁸⁶ (Skats Juridiske Vejledning - C.D.11.13.2, 2022-1)

store nationale koncerner, hvorfor anvendelsen af reglerne til afhandlingens ordlydsfortolkning er opmærksom herpå. Det vurderes fortsat muligt at drage paralleller til CbCR-reglerne for at få en så præcis ordlydsfortolkning som muligt. I stedet lægger skattekontrolloven større vægt på, at en koncernenhed optræder som en separat enhed i det konsoliderede regnskab, hermed forstås ordlyden af begrebet som en adskilt enhed i gruppen, der selv udarbejder årsregnskab, jf. SKL §47, stk.1, nr. 4.

Den anden type af koncernenhed er et fast driftssted. Fast driftssted er i dansk ret en direkte implementering af begrebet fra OECD's modeloverenskomst artikel 5⁸⁷, som opstiller en række betingelser, som skal være opfyldt, for at der er tale om et fast driftssted, hvortil det primære kriterie om fast forretningssted anvendes. Fast driftssted er fastsat ved at følgende 3 betingelser er opfyldt kumulativt; 1) der skal eksistere et forretningssted, 2) forretningsstedet skal være fast i tid og fast i sted, og 3) der skal ske virksomhedsudøvelse igennem dette forretningssted⁸⁸. Det skal imidlertid fremhæves, at disse bestemmelser om fast driftssted, som er vedtaget direkte i dansk national ret i SEL § 2, stk. 2, 1. pkt., på trods af at disse er gældende ret nu og her, kan der inden der er vedtaget et direktiv være kommet nye regler på området, da der er lagt op til et nyt begreb i OECD Pillar 1, som skal ændre opfattelsen af fast driftssted. De nye regler i OECD Pillar 1 bruger i stedet for den fysiske tilknytning til en jurisdiktion og det "faste" driftssted et nyt nexus begreb som i stedet fokuserer på markedsjurisdiktion, og der hvor virksomheden har markedsandele og økonomisk aktivitet/salgsaktiviteter⁸⁹. Disse regler under OECD Pillar 1 er dog ikke vedtaget endnu og til formål for denne analyse må fast driftssted i sin klassiske form jf. OECD modeloverenskomst anses som værende underliggende for forståelsen af begrebet. Pillar 1 og Pillar 2 er dog udarbejdet under samme projekt BEPS 2.0 og bør dermed begge implementeres i national ret for at opnå det fulde formål med projektet.

Located

Begrebet 'Located' er på dansk oversat til 'hjemmehørende'. Forståelsen af 'hjemmehørende' er ikke direkte defineret i direktivet og ej heller i fortolkningsbidragene i form af GloBE-modelreglerne og kommentarerne hertil. Hermed søges til retsreglerne, i form af OECD's modeloverenskomst, artikel 4, stk. 1 samt SKAT's juridiske vejledning på emnet, herunder for CFC-beskatning. Hermed gælder efter artikel 4, stk. 1 for juridiske personer *"har skattemæssigt hjemsted i et land, hvis personen er skattepligtig til landet på grund af hjemsted, ledelsens sæde eller et lignende kriterium."*⁹⁰ Her forstås

⁸⁷ (OECD, 2017)

⁸⁸ (Skats Juridiske Vejledning - C.F.8.2.2.5.2.1, 2022-2)

⁸⁹ (OECD, 2019)

⁹⁰ (Skats Juridiske Vejledning - C.F.8.2.2.4.2.1, 2022-2)

på engelsk 'Place of management', hvor det ifølge dansk ret gælder selskaber, der er registreret eller har ledelsens sæde her i landet⁹¹. Ledelsens sæde forekommer, når selskabet enten har hovedsæde i Danmark, har en direktion i Danmark eller hvis alle møder og beslutninger tages i Danmark. Dermed forstås, at hjemmehørende henser til enhver person juridisk såvel som fysisk, der i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller andet lignende kriterium⁹². Med en juridisk person forstås blandt andet virksomheder.

Begrebet hjemmehørende omfatter således alle juridiske og fysiske personer, hvis de opfylder ovenstående kriterier. Dog er det diskuteret, hvorvidt en juridisk person, der er registreret i Danmark, men er fritaget for beskatning i dette land, kan siges at være hjemmehørende⁹³. Den danske opfattelse er imidlertid, at det stadig her skal ses som hjemmehørende, men dette har været diskuteret internationalt og skal derfor vurderes ved eventuelle tvister med andre jurisdiktioner, hvor de ikke mener at et selskab i Danmark som er fritaget fra beskatning må antages at være hjemmehørende i Danmark. Nyere dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået af Danmark har også haft en specifik bestemmelse om dette for at sikre, at en dansk registreret virksomhed stadig vil opfattes som hjemmehørende i Danmark. Dette fremgår ikke af direktivet i dets nuværende form og det kan dermed være et fokuspunkt fra Danmarks side ved en implementering af direktivet, hvor der vil kunne laves en tillægsbestemmelse, som fastsætter, at en sådan virksomhed er hjemmehørende. Det kan også vurderes ud fra ovenstående om begrebet hjemmehørende i dansk skatteret bliver fortolket bredt og dermed også skal fortolkes således ved eventuelle tvivlsspørgsmål om, hvorvidt en juridisk person er hjemmehørende under direktivet, hvis denne juridiske person er registreret.

Member state

Endvidere forstås ved begrebet 'member state' eller på dansk 'medlemsstat', at en medlemsstat i EU-direktivforslaget, er et land, der er med i The European Union (EU). Hermed gælder, at EU-kommisjonen udarbejder direktiver, der jf. Art 288 TEUF er bindende for medlemsstaterne med henblik på at sikre, at medlemslandene koordineret får implementeret et sæt af ensartede regler, der understøtter det indre marked⁹⁴. Ved fortolkningsbidraget i form af GloBE-modelreglerne udvides dette begreb. Her i står "[insert name of implementing-Jurisdiction]"⁹⁵. Hermed antages, at 'implementing-

⁹¹ (Skats Juridiske Vejledning - C.F.8.2.2.4.2.1, 2022-2)

⁹² (Skats Juridiske Vejledning - C.F.8.2.2.4.2.1, 2022-2)

⁹³ (Skats Juridiske Vejledning - C.F.8.2.2.4.2.1, 2022-2)

⁹⁴ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 105)

⁹⁵ (OECD, 2021, s. 46)

Jurisdictions' må forstås som de mindst 141 jurisdiktioner⁹⁶, der har tilkendegivet, at de er medlem af OECD/G20s Inclusive Framework on BEPS og dermed har forpligtet sig til at implementere GloBE modelregler i national ret.

Appointed

Ud fra EU-direktivets artikel 42, punkt 1 a, skal ordlyden af begrebet 'appointed' eller på dansk 'udpeget' endvidere forstås. Det gælder at, en udpeget koncernenhed i koncernen kan agere som 'designated local entity'. Ordlyden af begrebet inkluderer ud fra kommentarerne til GloBE-modelreglerne, at *"In many cases, it is expected that the UPE or a Designated Filing Entity appointed by the MNE Group, would be in a better position to collect such information (...)"*⁹⁷. Hermed gælder ordlyden, at det er internt i MNK'en, at en koncernenhed udpeges til at være 'Designated Local Entity', samt at den udpegede koncernenhed forventes at være den der på bedst mulig vis kan indsamle den nødvendige information til selvangivelsen. Endvidere skal skattemyndighederne i den pågældende jurisdiktion informeres om, hvilken koncernenhed, der er udpeget af MNK'en til at indgive selvangivelsen⁹⁸. Reglerne herom indgår i analysens afsnit 3.2.6.

Den engelske ordbog beskriver 'Appointed' som betydende *"to name or assign to a position, an office, or the like; designate"*⁹⁹. Koncernen kan dermed tildele positionen som indberettende enhed. I ordlyden kan det diskuteres om dette lægger op til en formel udpegelse, som skal ske internt i koncernen såvel som nævnt ovenfor eksternt til myndighederne. Der vil dermed internt i koncernen skulle udarbejdes formelle aftaler mellem koncernenhederne, som alle udpeger den udvalgte enhed, til på deres vegne at indberette relevante oplysninger. Dette vil internt i koncernen kræve en administrativ byrde, men vil på lang sigt mindske den administrative byrde for koncernenhederne væsentligt. Dette vil blive diskuteret i kapitel 4.

On their behalf

Afslutningsvist gælder, at ovenfor fortolkede koncernenheder, der er udpeget til at indgive selvangivelsen til skattemyndighederne, foretages 'on their behalf' og på dansk 'på deres vegne'.

'På deres vegne' er ikke direkte defineret i EU-direktivet, hvorfor der i stedet søges yderligere hjælp fra fortolkningsbidrag i form af kommentarerne til OECD's GloBE-modelregler. Heraf følger det, at

⁹⁶ (OECD, 2022 c)

⁹⁷ (OECD, 2022 e, s. 179)

⁹⁸ (OECD, 2022 e, s. 181)

⁹⁹ (Oxford English Dictionary, 2022)

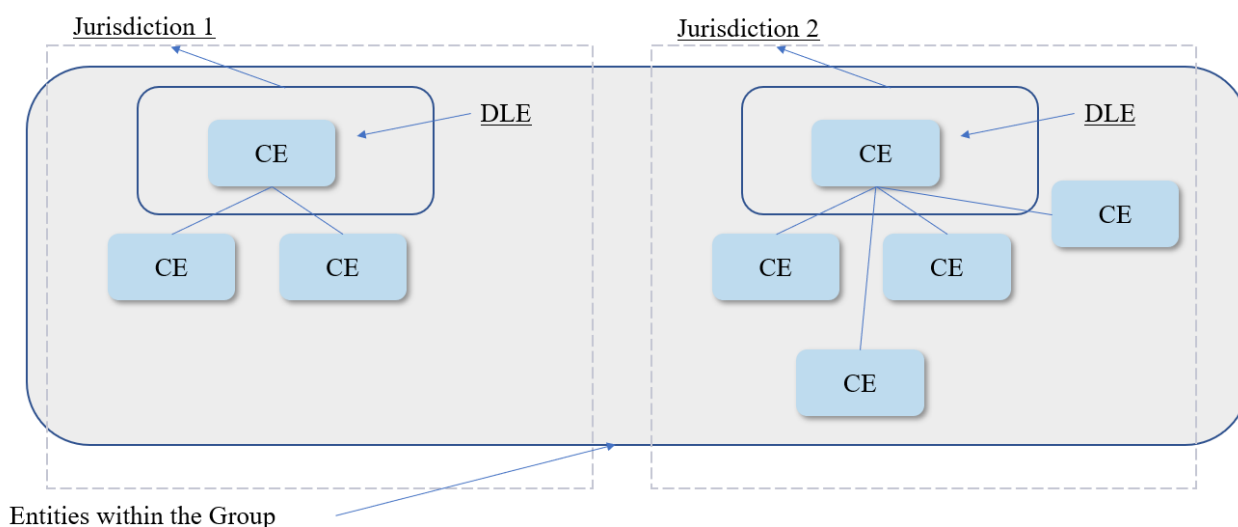
en 'Designated Local Entity' kan indgive selvangivelse for koncernenheder i samme jurisdiktion. Hermed lægger ordlyden op til, at begrebet 'på vegne af' både dækker koncernenheden selv samt øvrige koncernenheder i samme jurisdiktion¹⁰⁰. Betydningen heraf bliver derved, at den enkelte koncernenheds forpligtelse til at indgive selvangivelse frafalder. Herved gælder en undtagelse til GloBE-modelreglernes artikel 8.1, der automatisk placerer en misligholdt indgivelse af selvangivelsen på den enkelte lokale koncernenhed¹⁰¹. Herved fortolkes, at de enkelte jurisdiktioner med flere koncernenheder, at udpege én koncernenhed til at indgive selvangivelsen på vegne af koncernenheder i jurisdiktionen. Hermed gøres denne koncernenhed til den eneste i jurisdiktionen, der i lovens øjne er ansvarlig for at indgive selvangivelsen, herunder fortolkes endvidere, den eneste der, hermed kan ifalde ansvar.

Designated Local Entity

Afslutningsvist kan der ud fra ovenstående ordlydsfortolkning opstilles nedenstående figur 6, der illustrerer, hvorledes 'Designated Local Entity' forstås i sammenhæng med rapportering af Income Inclusion Rule. Her gælder, at de stiplede grå bokse illustrer de enkelte jurisdiktioner, hvori der er flere koncernenheder illustreret ved 'CE'. Herudaf vil én af MNK's koncernenheder af koncernen, blive udpeget til at være 'Designated Local Entity' (DLE i figuren), der skal indsamle information fra øvrige koncernenheder i jurisdiktionen til selvangivelsen på vegne af de øvrige koncernenheder i jurisdiktionen. Herefter skal 'Designated Local Entity' indgive selvangivelsen til skattemyndighederne i den jurisdiktion, hvor de er hjemmehørende. Dette gælder for hver jurisdiktion, hvor en 'Designated Local Entity' er udpeget og er illustreret med pilen fra den udpegede 'Designated Local Entity' til 'Jurisdiction 1' i figuren.

¹⁰⁰ (OECD, 2022 e, s. 179)

¹⁰¹ (OECD, 2022 e, s. 180)



Figur 6 - Designated Local Entity. kilde: Egen tilvirkning

3.2.2. Punkt 1 b – Qualifying Competent Authority Agreement

Artiklens punkt 1.b opstiller bestemmelsen om en ‘Qualifying Competent Authority Agreement’, på dansk ”Betinget Aftale mellem kompetente myndigheder”, som i det følgende analyseres på baggrund af ordlyden. Fortolkningen tager udgangspunkt i ordlyden jf. bilag 1 og inddrager den danske ordlyd jf. bilag 2. Ordlyden i bilag 1. lyder som følger:

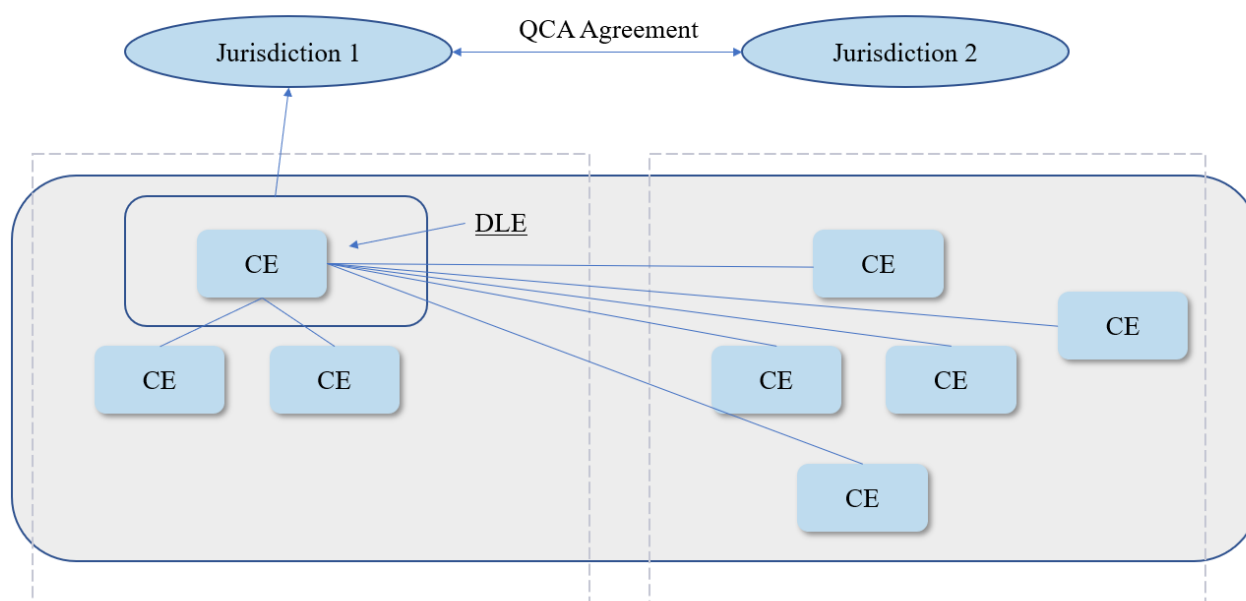
” *‘qualifying competent authority agreement’ means a bilateral or multilateral agreement or arrangement between two or more jurisdictions that provides for the automatic exchange of annual information returns.* ”

For at foretage en ordlydsfortolkning af bestemmelsen i artikel 42, punkt 1b, skal der henholdsvis ses på ordet Qualifying/Betinget, og Competent Authority/Kompetent myndighed særskilt, da disse to ord er afgørende for forståelsen af denne bestemmelse.

Som det fremgår af bestemmelsen, er der tale om en aftale mellem to (bilateral) eller flere (multilateral) jurisdiktioner, som indgås med det formål at udveksle oplysninger fra selvangivelser foretaget i modpartsjurisdiktionen om koncernenheder hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion¹⁰². En sådan aftale kan være med til at mindske indberetningsbyrden for virksomhederne, da de kan vælge at skabe en centraliseret indberetningsfunktion i en enkelt enhed, som kan blive eksperter på området

¹⁰² (OECD, 2022 e, p. 181)

og dermed foretage en mere effektiv og muligvis også en mere akkurat indberetning til gavn for myndighederne. Se figur nedenfor som visuelt tydeliggør, hvordan der deles information mellem koncern enheder til jurisdiktion og derefter imellem relevante jurisdiktioner. Information samles centralt hos koncernens 'Designated Local Entity', som indrapporterer al information til den tilhørende jurisdiktion. Jurisdiktion 1 deler herefter relevant information fra koncern enheder i Jurisdiktion 2 og eventuelle andre jurisdiktioner, hvor der måtte være placeret koncernenheder.



Figur 7 - Qualifying Competent Authority Agreement. Kilde: Egen tilvirkning

Qualifying/betinget

Efter den danske ordbog betyder ordet 'betinget', at der til det omtalte er knyttet en række indskrænkende bestemmelser eller forbehold¹⁰³. Den aftale, der indgås mellem to eller flere jurisdiktioner, er dermed foretaget på baggrund af en række betingelser, forudsætninger eller forbehold som skal være opfyldt for at aftalen er gældende. Den engelske betegnelse "qualifying" skal forstås lignende¹⁰⁴, men har imidlertid en lidt anden ordlyd eller betydning, da det her skal forstås som enten at have de rette evner, den rette viden eller kompetencer og kan til en vis grad ses som synonym med "competent", men kan også forstås, som at ordet betyder, at det omtalte er begrænset eller modificeret til en vis grad. I artikel 42, punkt 1b, lægger det mest op til at antage den danske fortolkning af ordet og den første fortolkning af det engelske ord, altså at myndighederne indgår aftalen med en række

¹⁰³ (Den Store Danske, 2022)

¹⁰⁴ (Oxford English Dictionary, 2022)

forudsætninger for modparts jurisdiktionens kompetencer og viden. Aftalen er dermed indgået med udgangspunkt i en række betingelser som skal være opfyldt for at denne kan anses som værende bindende for alle parter. Dette er ydermere understøttet af kommentarerne til modelreglerne, hvor det defineres som en bilateral eller multilateral aftale mellem kompetente myndigheder, som muliggør automatisk årlig udveksling af informationer. Kommentarerne nævner, at aftalerne vil komme til at følge ”Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, a Tax Information Exchange Agreement”, som har været i brug siden 1988¹⁰⁵ og er tilgået af Danmark. Konventionen er et værktøj, som skal hjælpe jurisdiktioner med at indgå bilaterale og multilaterale aftaler på området for administrative samarbejder indenfor vurdering og inddragelse af skatter¹⁰⁶. For at denne automatiske udveksling af informationer kan ske, er det dermed nødvendigt for jurisdiktionerne at kunne sikre, at modparten har kompetencerne til at behandle informationen korrekt og de fornødne ressourcer til efterfølgende at sikre tilstrækkelig informationsdeling. Betingelser, forudsætninger og forbehold der kan indgå i disse aftaler kan omfatte krav til IT-systemer, som kan sikre informationsdelingen, krav til kompetencer i skatteafdelingen og andre lignende forhold.

Competent Authority/kompetent myndighed

’Competent’ eller ’kompetent’ på dansk skal efter ordbogen forstås som et tillægsord, der beskriver et objekt som værende tilstrækkelig indenfor viden, evner og erfaring¹⁰⁷. Den danske ordbog beskriver ligeledes ordet kompetent som værende ”*fagligt eller på anden måde velkvalificeret på et bestemt område*”¹⁰⁸. Ordet bruges i den engelske ordbog som synonym til *Qualifying* og betydningen af dette ord kan dermed ses i sammenhæng med den ovenstående ordlydsfortolkning af dette ord.

Hovedformålet med bestemmelsen om ’Qualifying Competent Authority Agreement’, kan dermed opsummeres til at være at sikre jurisdiktionerne, der indgår i en sådan aftale, har de fornødne kompetencer og er kvalificerede til at indhente og behandle informationen, der modtages og efterfølgende dele den med modparten. Det er essentielt, at myndighederne har de fornødne kompetencer for at alle jurisdiktioner har en interesse i at indgå i disse aftaler og dermed mindske den administrative byrde for virksomhederne ved at muliggøre en centraliseret informationsdelingsenhed i koncernen, som kun

¹⁰⁵ (OECD, 2022 g)

¹⁰⁶ (OECD, 2022 g)

¹⁰⁷ (Oxford English Dictionary, 2022)

¹⁰⁸ (Den Store Danske, 2022)

har en 'Designated Local Entity', der har kontakten til myndighederne i samtlige jurisdiktioner, hvor koncernen er til stede.

Der findes allerede i dansk ret en bestemmelse, der nævner netop en "Betinget aftale mellem kompetente myndigheder". Denne bestemmelse fremgår af SKL § 47, stk. 8, som vedrører CbCR rapportering og fremgår på lige fod en bestemmelse om informationsdeling mellem jurisdiktioner på baggrund af en aftale mellem den kompetente myndighed i Danmark og myndigheden i den pågældende jurisdiktion "Aftale mellem de kompetente myndigheder: En international aftale mellem de kompetente skattemyndigheder i de relevante jurisdiktioner, som kræver automatisk udveksling af land for land-rapporter mellem landene". Herunder gælder enhver dobbeltbeskatningsoverenskomst, internationale overenskomster, konventioner eller administrativt indgåede aftaler om bistand i skattesager¹⁰⁹. Det kan dermed argumenteres, at den lignende bestemmelse i artikel 42, punkt 1b fortolkes bredt og kan omfatte flere typer aftaler mellem myndigheder, som påtager sig en form, som i høj grad minder om ovennævnte aftaler i form og indhold.

3.2.3. Punkt 2

Ordlyden i punkt 2 i EU-direktivets artikel 42 lyder:

"A constituent entity located in a Member State shall file a top-up tax information return with its tax administration in accordance with paragraph 5.

*Such return may be filed by a designated local entity on behalf of the constituent entity."*¹¹⁰

Til at opnå en forståelse af ovenstående, lægges til grund at ordlyden, der er analyseret under afhandlingens afsnit 3.3.1.1, fortsat må gøre sig gældende på de enkelte begreber i punkt 2. Hermed må det ud fra ovenstående gælde, at en koncernenhed, der er hjemmehørende i en medlemsstat, skal indgive en selvangivelse til skattemyndighederne i den jurisdiktion, hvori koncernenheden er hjemmehørende. Samt at en 'Designated Local Entity' kan indgive selvangivelsen på vegne af en eller flere koncernenheder. En videre ordlydsfortolkningen vil hermed ikke foretages af punkt 2. Yderligere gælder, at ordlydsfortolkningen af selvangivelsen foretages i afsnit 3.2.6., der behandler EU-direktivets artikel 42, punkt 5.

¹⁰⁹ (Skats Juridiske Vejledning - C.D.11.13.2, 2022-1)

¹¹⁰ Bilag 1

3.2.4. Punkt 3 – Ultimate parent og Designated Filing Entity

Ovenstående punkt 2 i EU-direktivets artikel 42, omhandler koncernenhedens individuelle pligt til at indgive selvangivelse. Hertil gælder dog efter punkt 3 i artiklen en anden mulighed for at indgive selvangivelsen.

”By way of derogation from paragraph 2, a constituent entity shall not be required to file a top-up tax information return with its tax administration if such a return has been filed, in accordance with the requirements set out in paragraph 5, by:

(a) the ultimate parent entity located in a jurisdiction that has a qualifying competent authority agreement in effect with the Member State in which the constituent entity is located; or

(b) the designated filing entity located in a jurisdiction that has a qualifying competent authority agreement in effect with the Member State in which the constituent entity is located.”¹¹¹

Selvom det er udledt af ovenstående afsnit 3.3.1.3, at koncernenheden har en pligt til at indberette selvangivelse til skattemyndighederne i den jurisdiktion, som koncernenheden er hjemmehørende i, antages punkt 3 i artikel 42, at måtte ses som anden mulighed til ovenstående. Herudfra fortolkes ordlyden til, at forpligtelsen til at indgive selvangivelse frafalder den individuelle koncernenheden, såfremt der er identificeret et 'Ultimate Parent Entity' eller en 'Designated Filing Entity', der begge fortolkes nedenfor.

Shall not be required

Med begrebet 'shall not be required' eller på dansk 'er ikke forpligtet', forstås ud fra kommentarerne til modelreglerne¹¹², at den enkelte koncernenhed eller 'Designated Local Entity' ikke skal indgive selvangivelse til skattemyndigheden i den jurisdiktion, som enheden er hjemmehørende i. Dette gælder såfremt det 'Ultimate Parent Entity' eller 'Designated Filing Entity' indgiver selvangivelse, til skattemyndighederne i den jurisdiktion, hvor den selv er hjemmehørende. Yderligere er et krav, at myndighederne i jurisdiktionen har en bilateral eller multilateral aftale, herunder forstås en 'Qualifying Competent Authority Agreement' som beskrevet i afsnit 3.2.2., der er gyldig og dermed automatisk udveksler information med myndighederne i de jurisdiktioner som koncernenheder er hjemmehørende i. Yderligere antages hermed, at det 'Ultimate Parent Entity' eller 'Designated Filing Entity' blot behøver at indgive én enkelt selvangivelse, der dækker alle koncernenheder i den

¹¹¹ Bilag 1

¹¹² (OECD, 2022 e, s. 179)

multinationale koncern og som kan give samtlige skattemyndigheder i de pågældende jurisdiktioner, hvor koncernenhederne er hjemmehørende, de relevante informationer gennem automatisk udveksling af oplysninger.

Ultimate Parent Entity

Udledt af ovennævnte gælder, at det finder anvendelse på blandt andet koncernens 'Ultimate Parent Entity' eller på dansk 'det ultimative moderselskab'. En videre definition af begrebet følger af EU-direktivet:

” *'Ultimativt moderselskab'*:

- (a) *en enhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en eller flere andre enheder, og som ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den, eller*
- (b) *en primær enhed*”¹¹³

Dette er i overensstemmelse med ordlyden i GloBE-modelreglerne¹¹⁴. For herved at opnå en forståelse af begrebets ordlyd ud fra bestemmelsens formål, anvendes fortolkningsbidraget i form af kommentar til GloBE-modelreglerne. Herved gælder, at definitionen af ultimativ moder anvendes som en del af definitionen af en koncern, hvilket ligeledes gælder for begrebet i dansk national ret, hvor koncern er defineret i selskabsskatteloven (SEL) §31 C. Det ultimative moderselskab bliver dermed det punkt, hvorfra resten af enhederne i en koncern identificeres.

Ud fra ordlyden i punkt (a) ovenfor, må det lægges til grund, at der er tale om én koncern med mindst to enheder. Ydermere gælder to kriterier for begrebet, herunder at det ultimative moderselskab skal være enten direkte eller indirekte eje en bestemmende indflydelse i et andet selskab. Ordlydsfortolkningen heraf må findes i lighed med SEL §31 C. Herved gælder det fra ordlyden og dansk retspraksis, at et moderselskab som hovedregel har bestemmende indflydelse, hvis det ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i datterselskabet, jf. SEL §31 C, stk. 3¹¹⁵. Endvidere gælder to undtagelsesbestemmelser hertil. Hermed kan et moderselskab, der ejer mere end 50% af stemmerettighederne i et selskab, men kan påvise af ejerforholdet ikke udgør bestemmende indflydelse, ikke opfattes som et

¹¹³ (European Commission, 2021, s. 23)

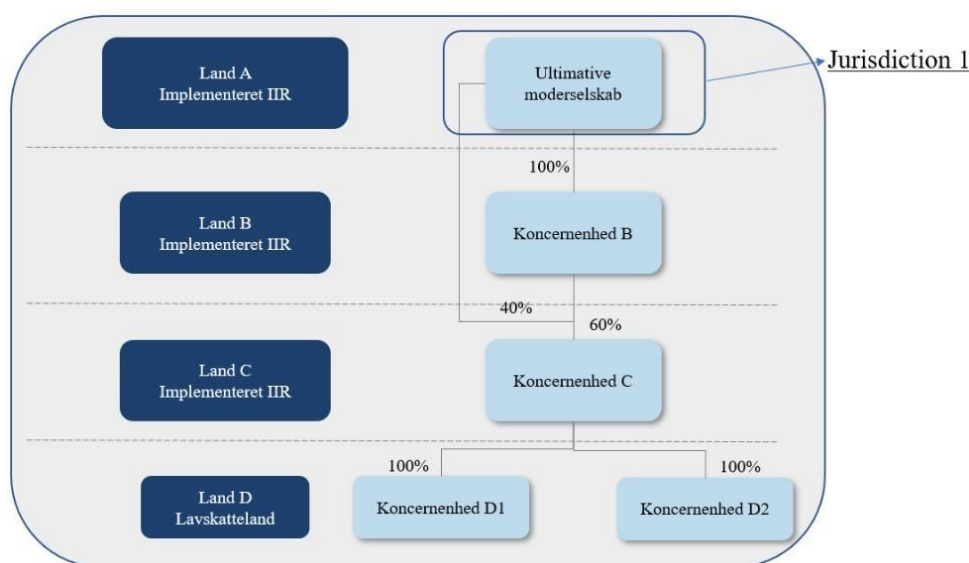
¹¹⁴ (OECD, 2021, s. 9)

¹¹⁵ (Skats Juridiske Vejledning - C.D.3.1.2.2, 2202-2)

moderselskab¹¹⁶, og omvendt, hvis et selskab ikke har mere end 50 % af stemmerettighederne, kan dette i visse situationer anses som at have bestemmende indflydelse¹¹⁷, jf. SEL §31 C, stk. 4.

Det andet kriterie, der skal opfyldes, gælder, at det ultimative moderselskab ikke må være direkte eller indirekte ejet af en anden enhed, ud fra beskrivelsen af det første kriterie. Med andre ord, kan en koncern kun have ét ultimativt moderselskab og er således det eneste selskab i koncernen, som er et moderselskab uden at være et datterselskab, jf. SEL §31, stk. 1, 4. pkt.

Nedenstående figur illustrerer én koncern med flere koncernenheder i forskellige jurisdiktioner med ét ultimativt moderselskab øverst, der indgiver selvangivelsen på vegne af flere koncernenheder til den jurisdiktion, hvori det ultimative moderselskab er hjemmehørende (illustreret ved Jurisdiktion 1). Herefter er det jurisdiktionens ansvar at dele relevant information fra selvangivelsen med de øvrige jurisdiktioner, hvori koncernenhederne befinder sig, og som jurisdiktionen har en 'Qualifying Competent Authority Agreement' med efter afsnit 3.2.2.



Figur 8 - Ultimate parent entity. Kilde: Egen tilvirkning

Endvidere gælder det, efter fortolkningsbidragets definition af et ultimativt moderselskab, under punkt (b), at en MNK, der består af én primær enhed samt en eller flere fastedriftssteder, her er det udtrykt i fortolkningsbidraget, at den primære enhed bliver behandlet som det ultimative moderselskab. En primær enhed forstås som "en enhed, der ansætter et fast driftssted regnskabsmæssige

¹¹⁶ (SKM2010.209.SR)

¹¹⁷ (SKM2007.298.SR)

nettoindtægter eller -tab i sine regnskaber”¹¹⁸. Hermed bliver formålet med ordlyden at sikre at en national enhed, der opererer med grænseoverskridende transaktioner gennem faste driftssteder, ligeledes falder under GloBE-modelreglerne.

Yderligere nævnes det i fortolkningsbidragene, at det ultimative moderselskab fastsætter, hvilke regnskabsstandarder koncernen aflægges konsolideret regnskab ud fra og hermed også opgør GloBE indkomst og -tab i de enkelte koncernenheder. Hermed påvirkes, at det primært vil være almindeligt anerkendte regnskabsstandarder, der anvendes, herunder særligt forventeligt de internationale regnskabsstandarder, IFRS.

Det er det ultimative moderselskab, der skal indgive selvangivelsen på koncernens vegne. Dette er det samme, der gør sig gældende i reglerne for CbCR-rapportering, hvor det ultimative moderselskab i en koncern, der er hjemmehørende i Danmark efter SEL §1, der skal udarbejde og fremsende en Country-by-Country Report til skattemyndighederne, der automatisk sender til de øvrige lande og omvendt gælder, hvis det ultimative moderselskab er hjemmehørende i udlandet, men har et datterselskab i Danmark.

Punkt 3 b – Designated filing entity

I lighed med ovenstående beskrivelse af det ultimative moderselskab gælder, efter punkt (b) i direktivets artikel 42, punkt 3, begrebet 'Designated Filing Entity' eller på dansk 'den udpegede indberettende enhed'. I EU-direktivet defineres en 'Designated Filing Entity' som "(...) *en anden koncernenhed end det ultimative moderselskab, der er udpeget af den multinationale koncern til at opfylde de i artikel 42 omhandlende indberetningsforpligtelser på vegne af den multinationale koncern*”¹¹⁹. Ifølge fortolkningsbidraget, i form af GloBE-modelreglerne, uddybes endvidere, at en 'Designated Filing Entity' ikke kan være det ultimative moderselskab, men i lighed med 'Designated Local Entity', som fortolket på i afhandlingens afsnit 3.2.1., skal være udpeget af MNK'en til at indgive selvangivelsen på vegne af MNK'en¹²⁰. Her antages, at begrebet 'udpeget' forstås i lighed med ordlydsfortolkningen i afsnit 3.2.1.

Yderligere overvejes, hvornår en 'Designated Filing Entity' vil gøre sig relevant. Hertil kommer fortolkningsbidraget i form, at kommentarerne til modelreglerne, med et eksempel, hvori det gælder, at 'Designated Filing Entity' oftest udpeges til at indgive selvangivelse på vegne af koncernen. Dette

¹¹⁸ (European Commission, 2021, s. 24)

¹¹⁹ (European Commission, 2021, s. 25)

¹²⁰ (OECD, 2021, s. 55)

vil oftest ske i de tilfælde, hvor det vurderes, at en koncernenhed er i en bedre position til at indsamle den relevante information, for eksempel i forbindelse med udarbejdelse af det konsoliderede regnskab for MNK'en¹²¹, hvor det i forvejen forventes at koncernenheden har fået en stor del af den relevante information. En anden mulighed for, hvorfor MNK udpeger en 'Designated Filing Entity', kan for eksempel være, hvis den jurisdiktion, hvori den udpegede koncernenhed er hjemmehørende, har et bredere netværk af internationale udvekslingsaftaler, herunder 'Qualifying Competent Authority Agreement' og dermed forventes, at de har mulighed for at reducere de lokale indberetningsforpligtelser¹²². Et eksempel kan være, hvis det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, der ikke har indgået en 'Qualifying Competent Authority Agreement' efter afsnit 3.2.2.¹²³. Hermed vil det være relevant at udpege en 'Designated Filing Entity', der kan indgive selvangivelse på vegne af hele MNK'en. Det bliver dermed også nødvendigt, at jurisdiktionen, hvori den udpegede 'Designated Filing Entity' er hjemmehørende, har en 'Qualifying Competent Authority Agreement', som beskrevet i afsnit 3.2.2.. Yderligere skal de lokale skattemyndigheder informeres om, hvilken enhed i koncernen som indgiver selvangivelsen¹²⁴.

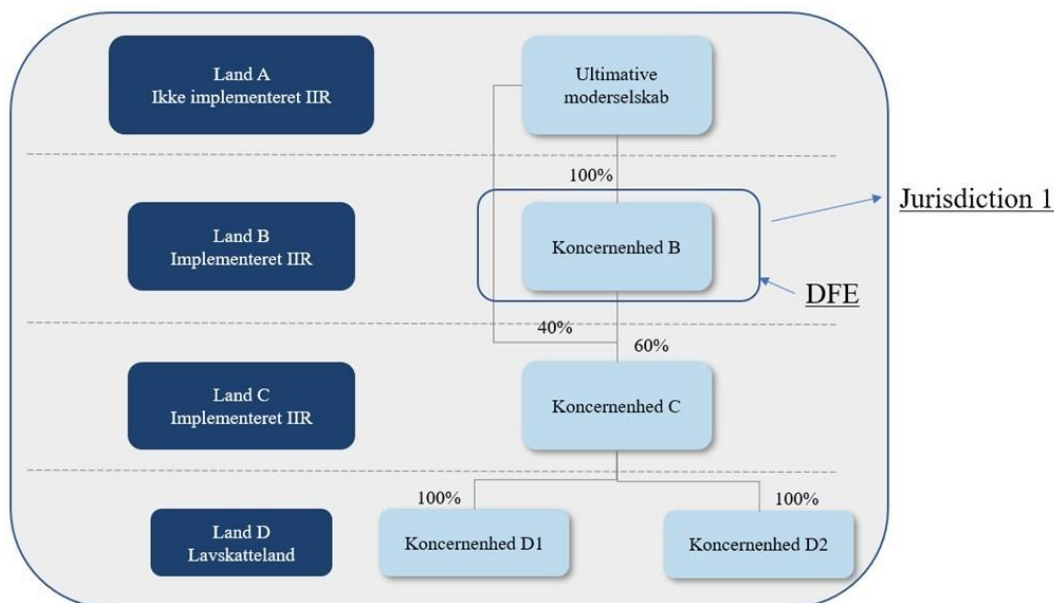
Nedenstående figur illustrerer, hvorledes en mulig koncernsammensætning kan se ud, hvor der er tale om både et ultimativt moderselskab, hvor der i dette tilfælde ikke er implementeret 'Income Inclusion Rule' i det ultimative moderselskabs hjemmehørende jurisdiktion. Dermed er det et 'Designated Filing Entity' (DFE), der indgiver selvangivelse til den pågældende jurisdiktion.

¹²¹ (OECD, 2022 e, s. 179)

¹²² (European Commission, 2021, s. 181)

¹²³ (European Commission, 2021, s. 157)

¹²⁴ (OECD, 2022 e, s. 181)



Figur 9 - Designated filing entity. Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående ordlyd vurderes at være i tæt overensstemmelse med Den Juridiske Vejlednings definition af et stedfortrædende moderselskab, der gælder under CbCR-reglerne¹²⁵. I den forbindelse forstås det stedfortrædende moderselskab som en del af et koncernselskab, der i overensstemmelse med SKL §49, st. 2 er udpeget til at indgive rapportering i den jurisdiktion, hvori det er skattemæssigt hjemmehørende, når en eller flere af betingelserne i §49, stk.1, nr. 2 er opfyldt¹²⁶. Ifølge Den Juridiske Vejlednings forklaring af ordlyden af hvem, der er opfattet af rapporteringspligten, herunder også det stedfortrædende moderselskab i forhold til CbCR implementeringen i national ret.¹²⁷ Her gælder blandt andet, at en koncernenhed ikke skal indgive en CbCR-rapport til Skattestyrelsen, hvis MNK'en indgiver for det pågældende indkomstår gennem en 'Designated Filing Entity' til dets hjemmehørende jurisdiktion, hvilket er i lighed med reglerne i EU-direktivforslaget. Endvidere gælder dog for CbCR-rapportering, at det stedfortrædende moderselskab, skal opfylde nedenstående betingelser, jf. SKL §50:

1. Jurisdiktionen hvor det stedfortrædende moderselskab er hjemmehørende også har implementeret land for land rapportering,

¹²⁵ Yderligere beskrivelse af reglerne se afhandlingens afsnit 2.2.5.

¹²⁶ (Skats Juridiske Vejledning – C.D.11.13.2, 2022-1)

¹²⁷ (Skats Juridiske Vejledning – C.D.11.13.2, 2022-1)

2. Samt at den pågældende jurisdiktion har en international aftale om udveksling af oplysninger med Danmark og der sker automatisk udveksling af information mellem de kompetente myndigheder,
3. Der er ikke systematisk fejl i den pågældende jurisdiktion og dette ikke er meddelt til de danske Skattemyndigheder
4. Den pågældende jurisdiktion har modtaget meddelelse fra en koncernenhed, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion om at koncernenheden skal betragtes som det stedfortrædende moderselskab
5. En meddelelse er blevet givet til told- og skatteforvaltningen, jf. SKL §51, stk. 2.

Hertil vurderes, at de nye regler fremsat i EU-direktivforslaget i stor lighed må forventes at have samme ordlyd som i ovenstående betingelser i SKL § 50, herunder imidlertid gjort tilpasset dansk national ret i blandt andet betingelse 3 og 5. Ud fra den store sammenlignelighed med de øvrige betingelser, vurderes det sandsynligt, at skattemyndighederne vil implementere de nye regler på en sådan måde, at man kan forvente en lignende formulering.

3.2.5. Punkt 4 – identitetsoplysninger af den indberettende part

Direktivets artikel 42 punkt 4 lyder:

”Where paragraph 3 applies, the constituent entity, or the designated local entity on its behalf, shall notify its tax administration of the identity of the entity that is filing the top-up tax information return as well as the jurisdiction in which it is located”¹²⁸

Skulle den ovenstående nævnte punkt 3 i artikel 42, som beskrevet i afsnit 3.2.4., være gældende for en MNK, der er omfattet af GloBE-modelreglerne, vil punkt 4 i artikel 42 i EU-direktivet gøre sig gældende. Herved gælder, at det er den enkelte koncernenhed eller den udpegede 'Designated Local Entity', der har pligt til at oplyse skattemyndighederne i sin hjemmehørende jurisdiktion, identiteten af enheden, der indgiver selvangivelse på deres vegne. Her antages begrebet 'på deres vegne' at forstås som tidligere fortolket i afsnit 3.2.1.. Begrebet 'identitet' er ikke yderligere defineret i denne sammenhæng hverken i EU-direktivet eller fortolkningsbidragene i form af GloBE-modelreglerne eller kommentarerne hertil. Dermed må det antages, at begrebet 'identitet' bør omfatte informationer, der gør sig relevante for, at skattemyndighederne i en anden jurisdiktion, der har en 'Qualifying

¹²⁸ Bilag 1

Competent Authority Agreement', kan lokalisere den pågældende enhed, der indgiver selvangivelse på vegne af en eller flere koncernenheder i jurisdiktionen.

Yderligere, gælder efter Den juridiske Vejledningen på CbCR-rapporting gælder at *"Identitetsoplysningerne skal omfatte fuldt navn, adresse, hjemland, virksomhedsnummer (cvr-nr.) eller stamnummer som erhvervsdrivende (SE-nr.)."*¹²⁹ Disse oplysninger vurderes ligeledes at kunne overvejes relevant i forbindelse med selvangivelsen under GloBE-modelreglerne, for at sikre at identiteten af en koncernenhed er så præcis som mulig. Hertil bemærkes, at CbCR-reglerne er en oplysningspligt, hvorfor, det kan overvejes at det ikke er nødvendigt med lige så meget information som under Income Inclusion Rule, hvor der beregnes en reelle ekstra skat, der kan have økonomiske konsekvenser for virksomhederne. Dermed vurderes at ovenstående oplysninger samt om muligt flere vurderes at være relevant for at kunne identificere en koncernenhed.

3.2.6. Punkt 5 – Selvangivelsen med oplysninger om ekstraskat

Ovenstående analyse har haft fokus på at ordlydsfortolke de enkelte enheder og regler om rapportering, der omfattes af artikel 42 i EU-direktiv. Baseret herpå, vil følgende ordlydsfortolkning fokusere på selve rapporteringspligten, og hvad denne vil indeholde for MNK'en for at den opfylder reglerne fremsat i direktivet.

Starten på punkt 5 i EU-direktivets artikel 42 lyder: *"The top-up tax information return shall include the following information with respect to the MNE group:"*¹³⁰

Direktivets artikel 42, punkt 5, opstiller herefter punkt a-d, omhandlende de oplysninger som selvangivelsen skal indeholde om MNK'en. Ordlyden af disse analyseres nedenfor.

Punkt 5 a – Koncernenhedernes identitet

Punkt 5 (a) lyder:

*"identification of the constituent entities, including their tax identification numbers, if any, the jurisdiction in which they are located and their status under the rules of this Directive."*¹³¹

Det er således først og fremmest relevant, at selvangivelsen indeholder information om identiteten af koncernenhederne. Der stilles ikke yderligere krav til, hvilke oplysninger der er relevante om

¹²⁹ (Skats Juridiske Vejledning – C.D.11.13.2, 2022-1)

¹³⁰ Bilag 1

¹³¹ Bilag 1

koncernenhedens identitet udover skatteregistreringsnummer, hvilken jurisdiktion koncernenheden er hjemmehørende i samt deres status efter reglerne i direktivet. Her uddyber kommentarerne til GloBE-modelreglerne, at den relevante krav er "(...) *to identify the Constituent Entities of the MNE Group, their location, and their tax identification numbers (if they exist)*."¹³²

Endvidere må gælde, at begrebet er behandlet under afhandlingens afsnit 3.2.5., hvor der ligeledes er blevet behandlet den relevante information i forbindelse med identiteten af en koncernenhed eller en 'Designated Local Entity'. Hermed vil yderligere relevant information henvise til afsnittet ovenfor.

Endvidere gælder efter GloBE-modelreglerne, at koncernenhedens status skal oplyses som en del af koncernenhedens identitet. Med status forstås i denne forbindelse om koncernenheden er et fast driftssted, joint venture, flow-through enhed etc. samt om der for eksempel er tale om et datterselskab, mellemliggende moder eller ultimativ moder.

Punkt 5 b – Selskabsstruktur

Punkt 5 (b) i artikel 42 i EU-direktivet lyder:

*"Information on the overall corporate structure of the MNE group, including the controlling interests in the constituent entities held by other constituent entities."*¹³³

Det er yderligere et krav, at der i selvangivelsen inkluderes oplysninger om selskabsstrukturen. Ved begrebet selskabsstruktur forstås den måde, hvorpå selskabet er sammensat af de enkelte koncernenheder. Altså viser en selskabsstruktur, hvem i selskabet der er det ultimative moderselskab, hvilke øvrige moderselskaber samt koncernselskaber og så videre der indgår, samt hvilke koncernenheder, der har ejerandele i øvrige koncernenheder. Dette hjælper til at forstå, hvilke selskaber der er en del af koncernen. Det er endnu ikke besluttet, om der sættes krav til at dette skal præsenteres som et organisationsdiagram og/eller en liste. Dette vil hjælpe skattemyndighederne til at forstå, hvilke koncernenheder, der forventes at medgå i selvangivelsen og hvem der har bestemmende indflydelse i hvilke selskaber, samt hvilke ændringer der har været til koncernstrukturen i løbet af året¹³⁴.

¹³² (OECD, 2022 e, s. 181)

¹³³ Bilag 1

¹³⁴ (OECD, 2022 e, s. 182)

Punkt 5 c – Oplysninger til beregninger

Punkt 5 (c) i artikel 42 i EU-direktivet lyder:

”the information that is necessary in order to compute:

- (i) the effective tax rate for each jurisdiction and the top-up tax of each constituent entity;*
- (ii) the top-up tax of a member of a joint-venture group;*
- (iii) the allocation of top-up tax under the Income Inclusion Rule and the UTPR top-up tax amount to each jurisdiction; and”¹³⁵*

Endvidere stilles der krav til, at der skal medgå information, der er nødvendig for beregning af *”den effektive skattesats for hver jurisdiktion og ekstraskatten for hver koncernenhed”¹³⁶*.

Nedenstående vil have fokus på at klarlægge de relevante informationer, der er nødvendige for at virksomheden kan foretage beregningen af den effektive skattesats. Afhandlingen fokuserer herpå, for at forstå kompleksiteten af den nye regel for herved bedre at kunne forstå den administrative byrde, som virksomhederne vil stå overfor i forbindelse med implementeringen af EU-direktivets artikel 42, hvilket videre vil blive analyseret i afhandlingens kapitel 4. Der vil hermed ikke udarbejdes en direkte ordlydsfortolkningen som i resten af den juridiske analyse.

Den effektive skattesats er et kendt begreb indenfor den økonomiske verden og vil tilsvarende anvendes indenfor skatteretten. Den effektive skattesats beregnes i GloBE-modelreglerne ved formel 1 nedenfor¹³⁷:

$$\text{Jurisdiktionens effektive skattesats} = \frac{\text{Omfattede skatter for jurisdiktionen}}{\text{GloBE – nettoindkomst for jurisdiktionen}}$$

Formel 1 - Effektiv skattesats

Dermed er det relevant at forstå, hvilken information, der er nødvendig for beregningen af den effektive skattesats, ved her at forstå hvilken information der indgår i 'GloBE-nettoindkomst' samt hvad der indgår i 'omfattede skatter for jurisdiktionen'. Følgende analyse er afgrænset fra at gå i dybden med selve beregningen, men har til formål at opnå en forståelse af, hvilken information der er nødvendig i forhold til den administrative del af direktivet. Ud fra formelen udledes, at når den samlede GloBE-nettoindkomst i en jurisdiktion er positiv, er det muligt at opgøre en samlet effektiv skattesats

¹³⁵ Bilag 1

¹³⁶ (European Commission, 2021, s. 68)

¹³⁷ (OECD, 2021, s. 28)

for den gældende jurisdiktion. Dette ved at dividere de omfattede skatter for alle konstituerende enheder i jurisdiktionen med den samlede GloBE-nettoindkomst for alle konstituerende enheder i koncernen.

GloBE-nettoindkomst for jurisdiktionen

GloBE-indkomstopgørelsen foretages ud fra den enkelte konstituerende enheds årlige resultat efter de finansielle regnskaber, som medgår i koncernens konsoliderede årsrapport før eliminerings af koncerninterne transaktioner, der udarbejdes af det ultimative moderselskab eller af en 'Designated Filing Entity'. Dette påvirker, at opgørelsen er udarbejdet på baggrund af den af moderselskabet anvendte regnskabspraksis. Skulle der være tilfælde, hvor det ikke er praksis muligt at aflægge regnskab efter koncernens regnskabspraksis, giver artikel 3.1.3. mulighed for at anvende anden regnskabspraksis. Hermed vurderes nødvendig information at være finansielle regnskaber, og herved vurderes også fordele i forhold til større konsistens og mindre administrativ byrde ved at anvende information, der allerede er udarbejdet og muligt har været underlagt revision af en uafhængig revisor¹³⁸.

For at nå frem til GloBE-nettoindkomst er det nødvendigt at medtage en række justeringer efter EU-direktivets artikel 15, omhandlende såkaldte permanente forskelle, herunder forstås forskelle mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige opgørelse, hvor forskellen ikke udlignes over tid. Endvidere gælder, at allokeringen af GloBE-indkomsten i forbindelse med faste driftssteder og skattetransparente enheder reguleres efter artikel 17 og 18, for at sikre at indkomsten/tabet allokeres til den korrekte jurisdiktion. Analysen vil ikke gøre mere ud af justeringer til GloBE-indkomsten, men udlede at det hermed vil det være relevant at medtage nødvendig information om justeringer i beregningen i selvangivelsen og hermed i større grad tilpasse og ensrette GloBE-indkomsten/tabet i den effektive skatteprocents beregning.

Omfattede skatter for jurisdiktionen

Af omfattede skatter skal forstås; skatter i årsrapporten, der vedrører enhedens egen indkomst og indkomst fra øvrige enheder, hvori enheden har ejerandele, skat af udloddet overskud, skat pålagt i stedet for almindelig selskabsskat og overført overskud og egenkapitalen¹³⁹. Heraf er det altså relevant at kunne inkludere information, hvoraf de ovenfor nævnte relevante skatter kan udledes.

¹³⁸ (OECD, 2022 e, s. 44)

¹³⁹ (European Commission, 2021, s. 40)

Ovenstående belyser de relevante informationer, der skal medgå i selvangivelsen til at beregne den effektive skattesats for en koncernenhed.

Efterfølgende gælder at oplysninger, der er relevante for beregningen af top-up skatten for hver koncernenhed, skal medgå. Dette vil være relevant, hvis beregningen af jurisdiktionens effektive skattesats, viser sig at være mindre end minimumssatsen på 15%, idet der i så fald vil være tale om en Low-Tax jurisdiktion eller på dansk lavbeskattet jurisdiktion¹⁴⁰. Herved bliver det relevant at beregne og oplyse top-up skatteprocenten for den pågældende jurisdiktion. Top-up skatten per koncernenhed med positiv indkomst beregnes i tre trin.

Først beregnes top-up skatteprocenten ved nedenstående formel 2¹⁴¹:

$$\text{Top - up skatte pct.} = \text{minimum skatteprocent (15\%)} - \text{Jurisdiktionens effektive skattesats}$$

Formel 2 - Top-up skatteprocent

Det vil sige, at hvis den effektive skattesats beregnet ved formel 1 er 10%, vil top-up skatteprocenten være 5% (15-10).

Efterfølgende beregnes den overskydende profit, altså den samlede GloBE-indkomst fratrukket substansindkomst. Ved substansindkomst forstås den bogførte værdi af materielle aktiver og lønudgifter for den konstituerende enhed¹⁴². Afhandlingen er afgrænset fra at gå videre i dybden er substansindkomst, men ønsker blot at klarlægge, at denne information bør indgå i virksomhedens selvangivelse som endnu et datasæt af information fra virksomhedens ERP-system.

Hermed kan top-up skatten for jurisdiktionen beregnes ved nedenstående formel 3¹⁴³:

$$\begin{aligned} \text{Jurisdiktionens top - up skat} \\ = (\text{Top - up skatte pct.} * \text{overskydende profit}) + \text{additional Current top} \\ - \text{up skat} - \text{Domestic top - up skat} \end{aligned}$$

Formel 3 -Top-up skat

Ved 'additional current top-up' skat forstås et beløb, der tillægges ved enten en jurisdiktion, der ikke har GloBE-nettoindkomst, de omfattede skatter er mindre end nul eller mindre end forventet¹⁴⁴ eller

¹⁴⁰ (European Commission, 2021, s. 23)

¹⁴¹ (OECD, 2021, s. 29)

¹⁴² (OECD, 2021, s. 30)

¹⁴³ (OECD, 2021, s. 31)

¹⁴⁴ (OECD, 2021, s. 22)

ved justeringer af top-up skat for tidligere regnskabsår¹⁴⁵. Ved 'domestic top-up' skat eller på dansk national top-up skat, skal forstås som en minimumsskat indført i nationale skatteretsregler som bestemmer den overskydende fortjeneste for koncernenheder i jurisdiktionen eller har til hensigt at øge indenlandsk skattepligt for herved at sikre suveræniteten vedrørende indenlandsk ret til beskatning i minimumsstaten¹⁴⁶. Afhandlingen er afgrænset fra at gå yderligere i dybden med begge begreber, men det må udledes herfra, at det er relevant information, der skal medgå i oplysningerne til selvangivelsen for at kunne beregne top-up skatten.

Ud fra ovenstående er det dermed muligt at beregne top-up skat på den enkelte konstituerende enhed ved formel 4 nedenfor¹⁴⁷:

Top – up skat på konstituerende enhed

= Jurisdiktionens top – up skat

** $\frac{\text{GloBE indkomst for den konstituerende enhed}}{\text{Summen af GloBE indkomst af alle konstituerende enheder}}$*

Formel 4 - Allokering af top up skat

Endvidere gælder efter afhandlingens afgrænsning, at der afgrænses fra blandt andet joint-ventures, hvorfor punkt 5 C ii) omhandlende ekstraskatten for et medlem af en joint venture-koncern ikke analyseres yderligere.

Afslutningsvist gælder, at der skal inkluderes information om fordelingen af top-up skat efter Income Inclusion Rule samt 'Under-Taxed Payment Rule' (UTPR) top-up skatte beløbet for den enkelte jurisdiktion.

Hermed forstås altså, information omkring, hvilken enhed, der betaler top-up skatten for de lavbeskattede koncernenheder. Reglen bygger på en top-down approach, som beskrevet tidligere i afsnit 3.1.4., hvorved forstås, at top-up skatten anvendes på den enhed, der befinder sig i eller tæt på toppen af ejerskabskæden i MNK'en. Normalt ses dette at være det ultimative moderselskab, men i de tilfælde, hvor der ikke er muligt at pålægge det ultimative moderselskab at betale, vil der være en eller flere mellemliggende moderselskaber, der skal anvende reglen om indkomstintegration på deres lavbeskattede koncernenheder.

¹⁴⁵ (OECD, 2021, s. 31)

¹⁴⁶ (OECD, 2021, s. 29)

¹⁴⁷ (OECD, 2021, s. 30)

Endvidere skal UTPR forstås som en bagstopper for 'Income Inclusion Rule', i de tilfælde, hvor der ved efteranvendelse af 'Income Inclusion Rule' fortsat er top-up skat, der ikke er opkrævet. Her vil UTPR fungere til at sikre, at denne del ligeledes bliver opkrævet og betalt. Hermed tillader reglen, at koncernenheder i MNK'en bliver pålagt en andel af den resterende top-up skat, hvilket sker ved en 'tofaktormodel'¹⁴⁸. Selv om afhandlingen afgrænses fra at gå mere i dybden med UTPR, må denne imidlertid ses som en central del af Piller Two, da den sikrer lige vilkår.

Punkt 5 d – Oplysninger om fortaget valg

Punkt 5 (d) i artikel 42 i EU-direktivet lyder: "*a record of the elections made in accordance with the relevant provisions of this Directive*"¹⁴⁹

Herved gælder afslutningsvis, at oplysninger om de valg, som koncernen har truffet under de relevante bestemmelser i EU-direktivet, skal oplyses og medgå i selvangivelsen. Til at forstå hvilke valg, der her vil være relevante at oplyse, henvises til artikel 43 i EU-direktivet. Da en analyse af samtlige valg, der kan foretages, vurderes at være forholdsvis omfattende og grundet afhandlingens fokus og begrænsede længde, er der i afsnit 1.4 afgrænset fra artiklen og dermed vil der ikke yderligere medtages analyse af de relevante valg, der skal oplyses om i selvangivelsen, udover at pointere, at det vil være valg efter artikel 43, der skal medgå i selvangivelsen.

3.2.7. Punkt 6 oplysninger ved ultimativt moderselskab i tredjelandsjurisdiktion

Ovenfor omhandlede hvilken information, der er nødvendig for selvangivelsen, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en medlemsstat. Punkt 6, der findes i bilag 1, gør sig herimod gældende i de tilfælde, hvor en koncernenhed er hjemmehørende i en medlemsstat, men hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, der anvender regler, som vurderes set ligestillet med reglerne i direktivet.

En 'third country jurisdiction' eller på dansk en tredjelandsjurisdiktion, må her antages at være en jurisdiktion, der har accepteret GloBE-modelreglerne, men har valgt ikke at implementere disse i sin rene form. Dog tilføjes i reglerne, at der er tale om tredjelandsjurisdiktioner, hvor der er indført regler, der vurderes at være ligestillet med GloBE-modelreglerne. I den forbindelse gælder: "*(...) til støtte for retssikkerheden og effektiviteten af de globeminimumsskatte regler (...). Med henblik herpå bør dette direktiv indeholde bestemmelser om Kommissionens vurdering af ækvivalenskriterierne.*"¹⁵⁰

¹⁴⁸ (OECD, 2021, s. 26)

¹⁴⁹ Bilag 1

¹⁵⁰ (European Commission, 2021, s. 19)

Ækvivalenskriterierne er gennemgået i EU-direktivets artikel 51, og muliggør udarbejdelsen af en liste over tredjelandsjurisdiktioner, som har regler, der ligestilles med GloBE-modelreglerne, hvorved det efter EU-direktivets artikel 54 er muligt for Unionen at indgå bilaterale eller multilaterale aftaler, med henblik på at etablere en ramme for forenkling af indberetningsprocedurer i artikel 42, punkt 6.

I de tilfælde, hvor en koncernenhed, der er hjemmehørende i en medlemsstat, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i ovennævnte tredjelandsjurisdiktion, er koncernenheden eller den 'Designated Local Entity' pålagt at skulle indgive selvangivelse om oplysninger om top-up skat. Her-til gælder, at følgende oplysninger efter punkt 6a og b skal medgå.

Punkt 6 a omhandler de relevante oplysninger, der er nødvendige for at anvende artikel 7 i EU-direktivet. Artikel 7 omhandler et delvist ejet moderselskab, hvorved forstås efter direktivets artikel 3, en koncernenhed, som enten direkte eller indirekte ejer en ejerandel i en anden koncernenhed i samme MNK¹⁵¹. En ejerandel er defineret i direktivets artikel 3 som: "*rettigheden til at en enheds overskud, kapital eller reserver eller et fast driftssted.*"¹⁵² Yderligere for et delvist ejet moderselskab gælder, at det er personer, der direkte eller indirekte ejer mere end 20% af koncernenhedens overskud. Ved person forstås her enten en juridisk eller fysisk person. Endvidere gælder, at personerne ikke må betragtes som et ultimativt moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed. Det gælder altså, at eftersom det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, er det nødvendig med relevant information som beskrevet nedenfor, for at denne artikel kan anvendes og relevant information bliver indgivet til myndighederne. Den nødvendige information udgør herved: a) identiteten på samtlige koncernenheder, som beskrevet efter punkt 5a i direktivet, der er direkte eller indirekte ejede af et delvist ejet moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat. Dette gælder løbende for hele regnskabsåret. Yderligere skal oplyses om strukturen af ejerandelene, som fortolket i punkt 5b, b) relevante oplysninger til at beregne den effektive skattesats for de relevante jurisdiktioner, hvori det delvist ejet moderselskab er hjemmehørende i en medlemsstat, der ejer de ovennævnte koncernenheder. Yderligere skal oplyses om top-up skat og hvem der betaler denne. Og c) yderligere oplysninger, der anses for at være nødvendige, gælder efter artikel 8, 9 og 10 i EU-direktivet omhandlende henholdsvis, fordeling af top-up skat efter 'Income Inclusion Rule', modregningsmekanismen, der er indarbejdet i Income Inclusion Rule samt beslutninger om at anvende en

¹⁵¹ (European Commission, 2021, s. 22)

¹⁵² (European Commission, 2021, s. 22)

kvalificeret indenlandsk top-up skat. Afhandlingen vil ikke gå yderligere i dybden hermed efter afgrænsningen i afsnit 1.4.

Punkt 6 b omhandler de oplysninger, der er nødvendige for anvendelsen af artikel 12, hvorved forstås anvendelsen af UTPR. Hertil gælder de nødvendige oplysninger at være: a) identiteten på samtlige koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende og strukturen af de gældende ejerandele, b) relevante oplysninger til at beregne den effektive skattesats for jurisdiktionen, hvori det ultimative moderselskab er hjemmehørende samt den top-up skat, der skal betales. Og c) oplysninger der er nødvendige for at anvende fordelingsnøglen efter UTPR. Afhandlingen afgrænses fra at gå yderligere i dybden med denne regel efter afsnit 1.4.

3.2.8. Punkt 7 – Rapporteringsdeadline

EU-direktivets artikel 42, punkt 7 lyder:

” The top-up tax information return referred to in paragraphs 5 and 6 and any relevant notifications shall be filed with the tax administration of the Member State in which the constituent entity is located no later than 15 months after the last day of the fiscal year.”¹⁵³

Herved omhandles rapporteringstidsfristen for indgivelse af selvangivelsen. Direktivet lægger sig her op ad OECD’s GloBE-modelregler, der lægger op til en selvangivelses frist for GloBE information på op til 15 måneder efter balancedagen, med en 18 måneders frist gældende for første år¹⁵⁴. I kommentarerne til GloBE-modelreglerne uddybes *” The timing for filing notifications is aligned with the timing for filing the GloBE Information Return.”¹⁵⁵* Hermed forstås altså, at fristen på 15 måneder ligeledes omfatter MNK’ernes frist til at angive, hvilken jurisdiktion, den rapporterende koncernenhed er hjemmehørende i, herunder særligt hvis det er det ultimative moder eller ’Designated Filing Entity’ der indgiver selvangivelse på vegne af hele MNK’en. Dermed vil en koncernenhed og ’Designated Local Entity’ have tid til at informere den pågældende skattemyndighed i de pågældende jurisdiktioner om at den ultimative moder eller ’Designated Filing Entity’ vil indgive selvangivelsen på deres vegne.

Endvidere beskrives, at det er op til den enkelte jurisdiktion at bestemme, om de vil følge GloBE-modelreglernes forslag til indberetningsfrist eller jurisdiktionen vil følge dets lokale

¹⁵³ Bilag 1

¹⁵⁴ (OECD, 2021, s. 47)

¹⁵⁵ (OECD, 2022 e, s. 183)

indberetningsfrist¹⁵⁶. EU-direktivet kommenterer ikke yderligere på denne indberetningsfrist. Det må dog her antages, at selv om det er op til den enkelte jurisdiktion, om de vil følge GloBE-modelreglerne, antages det ikke at være muligt at anvende mere end 15 måneder, da dette vurderes at gå imod formålet med reglerne. Endvidere gælder, at EU med et indre marked må ses som en tæt integreret økonomi, og det er derfor vigtigt, at alle medlemsstater gennemfører implementering af direktivet på en sammenhængende og konsekvent måde på tværs. Hermed ses det også relevant at samtlige medlemsstater holder samme rapporteringsfrist.

Tidligere redegørelse af de gældende indberetningsfrister i afhandlingens afsnit 2.2., viser dog relative kortere indberetningsfrister i Danmark, herunder gælder, at der efter Skattekontrollovens §12:

” Juridiske personer bortset fra dødsboer omfattet af dødsboskatteloven skal give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2 senest 6 måneder efter indkomstårets udløb, jf. dog stk. 2”.

Dermed gælder en 6 måneders indberetningsfrist fra balancedagen for virksomheder, der skal indberette skattepligtig indkomst til de danske skattemyndigheder. Denne regel omfatter både den normale skattepligtige indkomst, som beskrevet i afhandlingens afsnit 2.2.1. og indberetningsfristen for CFC-beskatning. Hertil gælder, at 60 dage efter skal selskabernes Transfer Pricing dokumentation indberettes. For DAC6 gælder en endnu kortere indberetningsfrist i dansk ret, hvor indberetning af den grænseoverskridende transaktion skal ske 30 dage efter den begivenhed, der udløser indberetningspligt. Dog gælder for CbCR-rapportering, jf. SKL §48, stk. 2: *” Land for land-rapporten skal indgives senest 12 måneder efter den sidste dag i det indkomstår, som land for land-rapporten skal indgives for.”*, hvilket er i overensstemmelse med OECD’s anbefaling.

Ovenstående kan tyde på, at Danmark ser positivt på forholdsvis korte rapporteringsfrister. Dette kan vurderes udfordrende ved GloBE-modelreglerne og EU-direktivet. Konsekvensen, hvis for eksempel Danmark vælger at indføre en korte rapporteringsfrist, bliver, at de øvrige lande muligvis ikke er klar med den relevante information til denne tidsfrist. For eksempel, hvis et dansk ultimativt moderselskab skal indgive selvangivelse på vegne af MNK’en, der har en koncernenhed i Tyskland, skal koncernenheden så nå at give information til det ultimative moderselskab efter den rapporteringsfrist i det ultimative moderselskabs hjemmehørende jurisdiktion eller følge sin egen hjemmehørende jurisdiktion? Følger koncernenheden rapporteringsfristen i jurisdiktionen, hvor den selv er hjemmehørende, må det forventes, at det ultimative moderselskab, der er hjemmehørende i Danmark med en kortere

¹⁵⁶ (OECD, 2022 e, s. 183)

rapporteringsfrist ikke når at overholde fristen, grundet manglende input fra øvrige koncernenheder i MNK'en. Dog forventes, at moderselskabet har en stor del af informationen grundet udarbejdelse af koncernregnskab.

Endvidere gælder, at fristen regnes fra den sidste dag i regnskabsåret. Regnskabsåret defineres i direktivet, som den regnskabsperiode, der følger den ultimative moders regnskabsår i forbindelse med udarbejdelse af konsolideret regnskab, samt den periode den effektive skattesats og ekstraskat er beregnet for¹⁵⁷. Dette uddybes ikke yderligere i direktivet eller fortolkningsbidragene i form af modelreglerne og kommentarerne hertil. Det må hermed antages med udgangspunkt i ordlyden, at den sidste dag i det typiske regnskabsår må regnes fra 31. december i det pågældende år. Skulle en koncern have udskudt regnskabsår, og dermed for eksempel har sidste dag i regnskabsåret den 31. marts eller 30. juni, antages det at fristen regnes herfra.

Afhandlingen vil ikke yderligere overveje relevante sanktioner efter artikel 44, hvis et selskab ikke overholder rapporteringsfristen, efter afgrænsningen i afsnit 1.4.

Ud fra ovenstående kan det hermed udledes, at rapporteringsfristen må forventes at lægge sig op ad EU-direktivets forslag, selvom dette må ses som en længere rapporteringsfrist end ellers set i Danmark. Samtidig bemærkes det i fortolkningsbidraget i form af kommentarerne til GloBE-modelreglerne, at yderligere guidelines forventes fremsat herunder for den forventede rapporteringsfrist¹⁵⁸. Dette kan tyde på, at fristen på 15 måneder ikke er fastsat endnu, dog forventes denne frist ikke at ændres væsentligt, eftersom den skal sikre at alle medlemslande i OECD/G20 samarbejdet har tid til at indberette indenfor fristen, også de lande, med længere rapporteringsfrister end man nødvendigvis ser i Danmark.

¹⁵⁷ (European Commission, 2021, s. 22)

¹⁵⁸ (OECD, 2022 e, s. 183)

3.3. Delkonklusion

I dette kapitel, er der for at fastsætte gældende ret, ud fra antagelsen om at forslaget til EU-direktivet er endeligt, foretaget en ordlydsfortolkning på bestemmelsen i EU direktivets kapitel 8, artikel 42. Ordlydsfortolkningen har klarlagt betydningen af de enkelte begreber for at tydeliggøre formålet med den samlede bestemmelse og bestemmelsens fokuspunkter i forbindelse med rapportering af koncerners effektive skattesats.

Analysen har tydeliggjort, at der er tale om koncerner med en samlet omsætning på EUR 750m årligt i mere end to år over en femårig periode. Hver koncern indeholder en række koncernenheder, som både gælder juridiske selskaber, men også fast driftssted. Der kan inden for hver jurisdiktion udpeges en 'Designated Local Entity', som kan indberette på vegne af samtlige koncernenheder i jurisdiktionen. Ved indgåelse af en 'Qualified Competent Authority Agreement' mellem to eller flere jurisdiktioner, hvor disse har aftalt at de er kvalificerede til at behandle og derefter viderelede information vedrørende selvangivelsen, kan denne indberetning af 'Designated Local Entity' også omfatte koncernenheder i jurisdiktionerne i denne aftale. Endvidere kan koncernen vælge at det ultimative moderselskab eller en 'Designated Filing Entity', kan indgive selvangivelsen på vegne af koncernen. Selvangivelsen vil ske med en frist på maksimalt 15 måneder, dog med 18 måneder det første år, men det kan diskuteres ud fra allerede eksisterende indberetningsfrister i dansk ret, om en kortere frist vil blive implementeret i dansk ret.

Indholdet i artikel 42, som er blevet klarlagt i denne analyse, vil i det følgende kapitel anvendes til at foretage en økonomisk cost-benefit-analyse for at vurdere om denne administrative byrde vil pålægge virksomheder og myndigheder en urimelig byrde ift. de fordele reglen medfører.

Kapitel 4 – Økonomisk analyse

Dette kapitel indeholder en analyse af de fordele, der forventes at følge i forbindelse med implementering af den nye Income Inclusion Rule efter EU-direktivet, både for virksomheder og skattemyndigheder. Yderligere indeholder kapitlet en gennemgang og vurdering af de forventede omkostninger og arbejdsopgaver, der pålægges parterne. Kapitlet er yderst essentielt for besvarelse af afhandlingens andet forskningsspørgsmål og i sidste ende for besvarelse af afhandlingens problemformulering. Indledningsvis redegøres der kort for strukturen i kapitlet.

Først og fremmest gennemgås det af Europaudvalget udarbejdede notat til Skattestyrelsen, omhandlende det forventede danske provenu til staten. Herefter følger en gennemgang af de administrative fordele, der kan lempe den administrative byrde for både virksomheder og skattemyndigheder. Yderligere vurderes de adfærdsændringer, der forventes i forbindelse med implementering af Income Inclusion Rule. Efterfølgende analyseres, hvilke forventede omkostninger implementeringen kan medføre for henholdsvis virksomheder og myndigheder, herunder til dataindsamling, it-systemer, kompetencer og ressourcer, revisionspåtegning, rådgivning, den faktiske skattebetaling samt informationsdeling. I kapitel 5 undersøges, hvorvidt de fordele, der er identificeret, opvejer de omkostninger, der ud fra analysen forventes pålagt, samt om Income Inclusion Rule herved kan ses som effektiv ud fra en efficiensbetragtning.

Som allerede nævnt i afhandlingens afsnit 1.5.3., vil analysen af fordelene forbundet med implementeringen Income Inclusion Rule vil blive gennemført ud fra et mere overordnet niveau, hvorimod omkostningerne forbundet hermed vurderes mere lavpraktisk med udgangspunkt i EU-direktivets artikel 42 omhandlende den administrative byrde og de dertilhørende omkostninger ved reglen.

4.1. Cost-benefit analyse

Afhandlingens Cost-benefit-analyse foretages ud fra teorien beskrevet i afhandlingens afsnit 1.5.3. Det vil ikke være muligt at opgøre omkostningerne og fordelene forbundet med implementering af Income Inclusion Rule i monetære enheder. Dette skyldes, at Income Inclusion Rule fortsat ikke er implementeret i dansk eller anden ret i øvrigt. Dette betyder, at omfanget af de efterfølgende identificerede og analyserede fordele og omkostninger endnu ikke er kendte og dermed ikke målbare eller kvantificerbare. Dette vanskeliggør udarbejdelsen af en traditionel cost-benefit-analyse, hvorfor der i stedet søges til øvrig litteratur og studier omkring Cost-Benefit analyser. Særligt vurderes J. Owens og J. L. Pembertons undersøgelse relevant.

I deres undersøgelse medvirker fem arbejdsgrupper, der hver især arbejdede med relevante områder indenfor 'Cooperative Compliance'. Igennem undersøgelserne blev det vurderet, at der var to måder at tilgå en Cost-Benefit analyse på, herunder de direkte omkostninger og fordele i form af omkostningsbesparelser målt i monetære enheder, der følger ved implementering af frameworks¹⁵⁹, hvorved forstås effektiviteten for de involverede parter. På den anden side ses en mere kompliceret tilgang, hvor man forsøger at måle påvirkningen af implementering i form af indvirkningen og værdien heraf med udgangspunkt i skattemæssige compliance. Derudover gælder, at det er nødvendigt at fastsætte en målenhed for påvirkningen, idet det ellers kan blive forholdsvist teoretisk. Endeligt overvejede studiet, hvordan påvirkningerne kunne gøres kvantificerbare ved at opsætte eksempler på mulige påvirkninger, herunder "(...)tax behavioural outcomes, a decreased tax gap, secured tax revenue, and any reduction of tax uncertainty"¹⁶⁰.

Afhandlingens Cost-Benefit-analyse, vil forsøge, i det omfang det er muligt at anvende den første tilgang og vurdere de direkte monetære omkostninger og fordele. Det erkendes imidlertid, at det ikke vil være muligt udelukkende at se på de monetære fordele og omkostninger, men at det vil blive nødvendigt at vurdere påvirkninger ud fra en række opstillede kriterier. Dette er yderligere vurderet og diskuteret i afhandlingens kapitel 5.

Endvidere fokuserer undersøgelsen på at forklare vigtigheden af at identificere de mulige aktører ved implementeringen af frameworket, samt at den mest praktiske tilgang vil være kun at inkludere de væsentlige aktører i form af skatteyder og skattemyndigheder. Det skal bemærkes, at påvirkningen af skatterådgivere vil komme til udtryk indirekte gennem omkostningerne afholdt af skatteyder¹⁶¹. Hermed afgrænses afhandlingen ligeledes til kun at fokusere på de primære aktører, skatteyder og skattemyndigheder. Skatteyder forstås som de virksomheder, der i kapitel 3 er omfattet af GloBE-modelreglerne.

Ved vurdering af fordele og specielt ulemper er det vigtigt at gøre sig nogle tanker vedrørende den tidshorisont, man vurderer disse ud fra. En vurdering af omkostninger vs. fordele over et par år vil ikke være retvisende, da en lang række af omkostningerne vil være forholdsvist højere i starten af implementeringen af lovreglen, hvor det modsat for nogle omkostninger vil være en længere tidshorisont, for eksempel ved en vurdering af adfærdsændringer for henholdsvis virksomheder og

¹⁵⁹ (Owens & Pemberton, 2021, s. 138)

¹⁶⁰ (Owens & Pemberton, 2021, s. 133)

¹⁶¹ (Owens & Pemberton, 2021, s. 132)

myndigheder. I vurderingen af fordele mod ulemper og analysen af disse vil en længere tidshorisont være relevant. Det kan ikke på nuværende tidspunkt beregnes, hvornår omkostningerne og fordelene vil falde, dette søges yderligere specificeret i kapitel 5.

4.2. Fordele

Generelt ses en stor opbakning til den nye Income Inclusion Rule både fra EU, samtlige 141 Inclusive Framework medlemsstater, der allerede har tilmeldt sig GloBE-reglerne¹⁶² og repræsentanter, der har deltaget i interviews til specialet. De mulige fordele for skattemyndigheder ved Income Inclusion Rule vil som nævnt blive behandlet på et mere overordnet niveau, hvor der vurderes, hvor stor påvirkning eller effekt de identificerede fordele forventes at have. Ud fra indsamlede data til afhandlingen, er følgende fordele for skattemyndigheder identificeret:

1. Økonomiske fordele
2. Administrative fordele
3. Adfærdsændring

Ovenstående punkt vil blive yderligere analyseret nedenfor i et forsøg på at gøre de identificerede påvirkninger målbare samt undersøge effekten af de monetære fordele.

4.2.1. Skatteprovenu

I forbindelse med at OECD's GloBE-modelregler udkom i december 2021, blev der ligeledes adresseret en række spørgsmål i forbindelse med Pillar 2 ved publikationen af OECDs FAQ¹⁶³. Et af spørgsmålene der er medtaget, omhandler hvilke fordele, der forventes for Inclusive Framework medlemmer ved den globale minimumsskatteregel. Ved reference til medlemmerne af Inclusive Framework, forstås de 141 lande, der per oktober 2021 har meldt at de støtter op om GloBE-reglerne¹⁶⁴. Til spørgsmålet har OECD svaret ved at se på de økonomiske fordele, der forventes. De seneste undersøgelser indikerer, at der globalt set kan blive genereret USD 150 mia. i ekstra skattemæssig indkomst til myndighederne, svarende til cirka DKK 1.000 mia. Dette forventes som et resultat af minimumsskattesatsen på 15%, men ligeledes fra en reduktion i 'profit shifting activity', der skal ses som en konsekvens af implementering af den nye Income Inclusion Rule.

EU-direktivet bestemmer, at medlemsstater kan vælge at benytte top-up skatten lokalt på koncernenheder, som er hjemmehørende i deres jurisdiktion. Dette bidrager til, at medlemsstaterne bevarer

¹⁶² (OECD, 2022 c)

¹⁶³ (OECD, 2021)

¹⁶⁴ (OECD, 2022 c)

deres suverænitet samt retten til at pålægge og opkræve top-up skat i en jurisdiktion, hvor den lav beskatning har fundet sted¹⁶⁵. Dette støttes op af de adspurgte interviewrespondenter ”(...)man har også givet lande mulighed for at lave en Domestic qualified minimum top up tax. Det vil sige, at man må lave den samme regel, så at sige, på lokal plan, og det vil sige, at man (red. Skatteyder) betaler skatten lokalt.”¹⁶⁶

Den danske Skattestyrelse har foretaget en opgørelse i oktober 2021 med henblik på at estimere det danske skatteprovenu. Her fremgår, at med de nuværende fastsatte satser, herunder at minimumsskattesatsen skal være 15%, samt overgangsordningen for indkomstundtagelsen, blev det estimerede provenuvirkning for Danmark ved aftalens ikrafttrædelse omkring DKK 2-3 mia. årligt med en omsætningstærskel på >750 mia. EUR og 15% i minimumsskattesats¹⁶⁷. Ligeledes oplyses det, at denne beregning er baseret på en forventning om, at reglerne om den globale minimumssats implementeres gennem et EU-direktiv. Dette vurderes som en monetær fordel for skattemyndighederne. Den øgede skatteindtægt i Danmark, hvor selskabsskat i forvejen er 22%¹⁶⁸, må forventes primært som et resultat af adfærdsændring hos virksomhederne, der analyseres i afsnittet nedenfor.

4.2.2. Adfærdsmæssige ændring

Med implementering af et så omfattende regelsæt, kan påvirke den generelle internationale beskatning, og det forventes ligeledes, at både skatteyder og skattemyndigheder vil blive påvirket i deres skattemæssige adfærd. I det følgende analyseres de forventede adfærdsmæssige påvirkninger ved implementering af EU-direktivet.

Skattemyndigheder

Ved implementeringen af Income Inclusion Rule vurderes det, at der må forventes en generel påvirkning på skattemyndighedernes adfærd og skattesystemer verden over, hvilket til en vis grad også er en del af målet med det nye regelsæt. Danmark forventes dog ikke at blive påvirket i samme grad som øvrige lande. Danmark har historisk ikke set et behov for at tiltrække virksomheder gennem skattemæssige incitament, som der oftest ses i andre lande¹⁶⁹. Dermed ikke sagt at de danske skateloove ikke indeholder skattemæssige incitament til virksomheder, herunder for eksempel den

¹⁶⁵ (European Commission, 2021, s. 9)

¹⁶⁶ Bilag 3, s. 7, minut [00:01:37]

¹⁶⁷ (SKM, 2021)

¹⁶⁸ (Wittendorf, 2022)

¹⁶⁹ For eksempel Irland med en skatteprocent på 12,5% eller Singapore, med hjælpeprogram, der kan give koncerner ned til fem procent beskatning

danske kooperationsbeskatning, som blandt andet Danish Crown og Arla¹⁷⁰ er omfattet af, og som kan blive udfordret ved implementeringen af minimumsbeskatningen, da disse selskaber i nogle tilfælde ender på en effektiv skattesats på mindre end 15%. Også den danske tonnagebeskatning kan nævnes, som har betydet store skattebesparelser for selskaber som Mærsk og lignende shipping selskaber. Danmark har i højere grad haft fokus på at gøre det administrativt lettere at etablere og drive aktivitet i Danmark. Dette ses blandt andet ved, at den tid de danske virksomheder bruger på at blive compliant med de danske skatteregler ligger under OECD's gennemsnit¹⁷¹. Yderligere har fokus været på at sikre den rigtige 'infrastruktur' til at drive succesfuld forretning med et højt uddannelsesniveau for medarbejdere¹⁷².

Meget tyder på, at skattemæssige incitamenter i de enkelte lande skal genovervejes med implementeringen af en minimumsskattesats på 15%, da det ikke vil være muligt at give incitamenter der får den effektive skattesats under 15%, særligt ikke når der skal laves en selvangivelse, der skal deles mellem relevante jurisdiktioner. Det danske skattesystem og skattesatser er således allerede udformet i en sådan grad, at det må forventes, at Danmark vil være et af de lande, som vil have et mindre behov for at ændre skattesystemet. Det danske skattesystem er allerede relativt simplificeret og indeholder ikke en lang række skatteincitamenter, som ville skulle revurderes under den nye regel. Ligeledes forventer de adspurgte interviewrespondenter kun at se en mindre adfærdsmæssig ændring for skattemyndighederne ”Jeg er helt sikker på, at landene kommer til at skulle ændre adfærd. Måske ikke et land som Danmark, fordi vi har jo ikke historik for at give de store 'incentives'.”¹⁷³

Virksomheder

Fra et virksomhedsperspektiv kan det forventes, at der vil ske en vis adfærdsmæssig ændring og strukturering af koncernerne ved indførslen af Income Inclusion Rule og den administrative byrde forbundet herved. IIR-reglen har til formål at minimere de konkurrencemæssige fordele virksomheder kan opnå ved at placere sig i lavskattelande og dermed undgå skatteomkostninger. Reglen skal hermed være med til at skabe en *level playing field* på skatteområdet¹⁷⁴. Hvis selskaberne ikke længere har en skattemæssig fordel ved at lægge en del af deres forretning i lavskattelande, kan det være med til, at man ser en mere simplificeret koncernstruktur, som tydeligere afspejler, hvor koncernens

¹⁷⁰ Bilag 4, s. 33, minut [00:14:40]

¹⁷¹ (Bunn & Asen, 2021)

¹⁷² Bilag 3, s. 17, minut [00:32:24]

¹⁷³ Bilag 3, s. 16, minut [00:32:24]

¹⁷⁴ (Wittendorf, 2022)

forretning og indtjening reelt ligger i stedet for, at der oprettes og placeres selskaber i lavskattelande udelukkende for at spare i skat. For de datterselskaber, der ligger i Danmark og er en del af udenlandske koncerner, vil der nok ikke være den store ændring, da Danmark allerede ligger i den høje ende for så vidt angår selskabsbeskatning, hvorfor der ikke vil være mindre incitament til at oprette datterselskaber i Danmark. Omvendt kan det i nogle tilfælde have den virkning, at flere selskaber vil placere en større del af deres forretning i Danmark, da der ikke længere er en lige så stor konkurrencemæssig fordel ved at lægge sig i et land med en lavere beskatning.

Endvidere vurderes det, at de danske selskaber potentielt allerede har en struktur, som i mindre grad har været designet til at foretage skatteoptimering, men har været mere fokuseret på det forretningsmæssige perspektiv og hvor der har været kommerciel værdi ved at positionere sig geografisk, og så har skatten haft en mindre indflydelse på koncernstrukturen. Generelt ses et godt samarbejde mellem danske virksomheder og skattemyndigheder vedrørende de forskellige indberetninger ”*Jeg synes generelt, at det ikke er de danske virksomheder, hvor vi ser et skattemoralsk problem. De vil jo gerne betale en rigtig skat*”¹⁷⁵. Dermed forventes den adfærdsmæssige ændring ikke at være lige så stor for danske selskaber som udenlandske. Dog forventes den adfærdsmæssige ændring have stort fokus fra lovgivers side, da den langt hen af vejen vil sikre, at virksomheder betaler en fair skat.

Den omfattende indberetningspligt kan medføre, at virksomheder er mere tilbageholdende med at opkøbe mindre virksomheder, da dette vil medføre en større administrativ byrde. Virksomhederne vil måske i en højere grad overveje deres strategiske opkøb og vurdere disse ud fra en rapporteringsforpligtelse, da koncernen skal indberette for selskaber af alle størrelser. For nogle danske koncerner kan det være en udfordring, at de i disse opkøb ikke har det fornødne indblik til at foretage rapporteringen for disse¹⁷⁶. Ved strategiske opkøb skal koncernen dermed sikre, at det opkøbte selskab kan integreres i koncernen og rapportere på de elementer, der indgår i IIR rapporteringen, hvilket i mange tilfælde kan være udfordrende. Hermed ikke være sagt, at virksomheder vil lade være at opkøbe øvrige virksomheder, da det alt andet lige må vurderes at være en bedre business case for virksomheden at foretage opkøbet end at lade vær grundet ekstra indberetning, incitamentet kan blot mindskes ved de nye regler.

¹⁷⁵ Bilag 4, s. 38, minut [00:28:38]

¹⁷⁶ Bilag 3, s. 14, minut [00:24:20]

4.2.3. Administrative fordele

Med implementering af den nye regel, vurderes det at være OECD's intention, at lette den administrative byrde for skatteyder mest muligt *"The GloBE rules have been designed with the objective of minimising cost and complexity for both tax authorities and taxpayers within the context of the tax policy objectives of Pillar Two."*¹⁷⁷ Dette vurderes ud fra flere forskellige tiltag, der er foretaget i forbindelse med udformningen af Income Inclusion Rule, de administrative regler fremlagt i EU-direktivets artikel 42, og ordlydsfortolket i afhandlingens kapitel 3. Der er her tale om en række værn i den nye regel, som skal være med til at lette den administrative byrde og dermed er listet som en fordel.

GloBE-indkomsten baseret på regnskabsstandarder

Som tidligere beskrevet er det moderselskabets anvendte regnskabsstandarder for det konsoliderede regnskab, der anvendes til at beregne GloBE-indkomsten der baserer sig på det årlige resultat efter de lokale regnskaber ¹⁷⁸.

Denne idé er ligeledes nævnt i Slemrod og Blumenthal's studie fra 1996, hvor deltagerne blev spurgt om forslag til at forsimple compliance kravene, dog i forbindelse med amerikanske skatter. Her blev konkluderet, at et af de mest populære forslag lød *"(...)move toward more conformity between taxable income and the measure of income used for financial accounting purposes."*¹⁷⁹ og følgende *"Several tax officers recommended that the tax calculation begin with book income and then proceed by making a small number of modifications, (...)"*¹⁸⁰. Det må altså antages, at anvendelsen af regnskabsstandarder og finansielle resultater, som basis for opgørelsen af skatten, må ses som en mindre byrde for skatteyder samt sikre mere gennemsigtighed for skattemyndigheder, da de kan se data direkte i den reviderede årsrapport.

Dog overvejes de modstridende interesser for skatteyder i den forbindelse. Det må alt andet lige gælde, at virksomhederne ønsker, at regnskabet skal fremstå så godt som muligt overfor for stakeholder og shareholders, men samtidig ønsker man at mindske de skattemæssige omkostninger ved GloBE-beregningen. Dette vil ligeledes være mere vanskeligt at spekulere i og give en vis sikkerhed for at den skattemæssige GloBE-indkomst er korrekt, i de tilfælde, hvor regnskaberne har en revisionspåtegning. Yderligere overvejelser om revisionspåtegning på GloBE-indkomsten i

¹⁷⁷ (OECD, 2021)

¹⁷⁸ Beskrevet i afhandlingens afsnit 3.2.6.

¹⁷⁹ (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 431)

¹⁸⁰ (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 431)

selvangivelsen, vil blive behandlet i afsnit 4.3.4. Det er samme overvejelser, der er foretaget blandt afhandlingens adspurgte respondenter ”Man prøver at få sit regnskab til at fremstå så godt som muligt indenfor de regelsæt der er. Der har man måske en modstridende interesse fra et GloBE perspektiv, hvor man hellere vil have en værre situation. Der tror jeg, koncernerne stadigvæk synes, at det er mere interessant at se attraktiv ud overfor investorerne, end det er at skulle betale lidt mere i skat.”¹⁸¹

En anden fordel ved anvendelsen af regnskabsstandarder og de finansielle regnskaber, er den begrænsede fortolkningsforskel landende imellem, både i forhold til reglerne og beregningen til selvangivelsen, idet reglerne er baseret på kvantificerbare tal¹⁸². Dette kan de adspurgte respondenter ligeledes kommentere på ”Det er meget tal, meget regnskabsteknisk. Der er selvfølgelig noget fortolkning i det, men mere det konkrete tal, hvor Transfer Pricing er subjektivt.”¹⁸³

Muligheder ved indberetning af selvangivelsen

Fordele i forbindelse med selvangivelsen overvejes som muligheden for, at det ultimative moderselskab eller ’Designated Filing Entity’ indgiver en samlet selvangivelse, samt ’De Minimis Exclusion’.

Afhandlingens kapitel 3 fastlagde, at EU-direktivets artikel 42 lagde op til, en MNK skal foretage beregningen af GloBE-indkomst og top-up skatten samt indgive selvangivelse for hver koncernenhed. Dog giver OECD MNK’erne mulighed for at udpege et ’Designated Local Entity’, der kan indgive selvangivelse på vegne af koncernenhederne i en jurisdiktion eller muligheden for at det ultimative moderselskab eller en ’Designated Filing Entity’ indgiver selvangivelsen på vegne af hele koncernen. Dette vurderes muligt, når jurisdiktionerne har indgået en ’Qualifying Competent Authority Agreement’, samt at beregningen baserer sig på informationen fra de enkelte finansielle regnskaber, der skal indgå i koncernregnskabet som det ultimative moderselskab eller en koncernenhed, der kan udpeges som ’Designated Filing Entity’ typisk udarbejder. Dette antages som en fordel for koncernerne, idet det muliggør centralisering af processen med udarbejdelsen af selvangivelsen og dermed formentligt lette den administrative byrde for de enkelte koncernenheder¹⁸⁴.

Dog sættes spørgsmålstegn ved den praktiske tilgang hertil ”Så kan det være lidt sjovt, når du tænker over, hvordan får man det harmoniseret med, at hvert land kan implementere deres egen regel (...) Ender vi så ikke til en vis grad tilbage til, at man måske skal selvangive i hvert land eller i hvert fald

¹⁸¹ Bilag 3, s. 20-21, minut [00:43:17]

¹⁸² (OECD, 2022 e, s. 44, punkt 7)

¹⁸³ Bilag 3, s. 18, minut [00:36:48]

¹⁸⁴ (Gulick, 1937, s. 85)

oplyse om det i hvert enkelt land?”¹⁸⁵. Hertil nævnes som eksempel en MNK med det ultimative moderselskab i USA, der er valgt til at foretage en samlet selvangivelse på vegne af MNK'en. Derudover har koncernen et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og hvis det antages, at denne medlemsstat har vedtaget, at koncernenheder, der er hjemmehørende i medlemsstaten, skal betale deres top-up skat i medlemsstaten. Skulle dette være tilfældet, må det formodes, at dette skal oplyses i selvangivelsen til medlemsstaten. Påvirkningen herved forventes at måtte udgøre en stor administrativ byrde for MNK'erne, jf. afhandlingens kapitel 5.

Ved 'De minimis Exclusion' forsøger EU-direktivet baseret på GloBE-modelreglerne, at mindske den administrative byrde ved at fastsætte et væsentlighedsniveau for, hvornår jurisdiktioner vurderes uvæsentlige. Hermed gælder altså, at når overskuddet i MNK'en i en jurisdiktion er under EUR 1 mio., svarende til omkring DKK 7,45 mio., og omsætningen er under EUR 10 mio. (DKK 74,5 mio.), samt det er valgt, at 'De minimis'-undtagelsen gør sig gældende, opgøres top-up skatten til at være nul for koncernenhederne i denne jurisdiktion¹⁸⁶. Dermed begrænses arbejdet med selvangivelsen i jurisdiktionen og et muligt, dog begrænset, skattebesparelse opnås i MNK'en.

4.2.4. Opsamling af fordele

Opsamlingsvis gælder, at de fordele, der ses ved implementeringen af Income Inclusion Rule under EU-direktivet, omhandler en økonomisk fordel på omkring DKK 2 til 3 mia. årligt og en skattemæssige adfærd ændring for henholdsvis skatteyder og skattemyndigheder. Derudover analyseredes fordelene ved anvendelse af regnskabsstandards og finansielle regnskaber som base for beregning af GloBE-indkomst samt den såkaldte 'De minimis'-regel.

4.3. Omkostninger og administrativ byrde

Ovenstående afsnit belyste de forventede fordele i forbindelse med Income Inclusion Rule. Nedenstående analyse undersøger de forventede omkostninger, hvor der fokuseres på den forventede administrationsbyrde i forbindelse med EU-direktivets artikel 42. Afsnittet er delt op således, at først belyses de generelle omkostninger forbundet med implementering af regler indenfor skatteret, hvorefter der gøres mere i dybden med relevante omkostninger relateret til implementeringen af EU-direktivets artikel 42 ud fra afhandlingens primære data og det anerkendte studie foretaget af Slemrod og Blumenthal (1996).

¹⁸⁵ Bilag 3, s. 7 minut [00:01:37]

¹⁸⁶ (European Commission, 2021, s. 10-11)

Til at belyse de overordnede administrative omkostninger forbundet med at være compliant med skatteregler, tages udgangspunkt i tidligere nævnte studie foretaget af Slemrod og Blumenthal (1996)¹⁸⁷. Det bemærkes, at studiet kritiseres for at være biased grundet en lav responsrate på de fremsendte spørgeskemaer, som studiet er baseret på¹⁸⁸, analysen vil udarbejdes med en kritisk tilgang til de fremlagte teorier. Hertil kan det tilføjes, at til trods for en lav responsrate, har studiet indhentet svar fra 135 virksomheder, hvilket vurderes at være tilstrækkeligt til at indikere overordnede omkostninger vedrørende implementering af nye regler inden for skatteret.

Alt andet lige må virksomhedernes omkostningerne forbundet med skat, stige i takt med at flere og sværere skatteregler implementeres i de enkelte jurisdiktioner. *“Another possible reason is the scarcity of hard evidence about the compliance cost of alternative tax policies or about how large the total cost of complexity is.”*¹⁸⁹ For at undersøge dette, er et studie foretaget med udgangspunkt i en multiple regression¹⁹⁰, hvor mulige drivere af kompleksitet ved at være compliance med skatteregler undersøges. Endvidere kommer studiet frem til det, de kalder ‘Economies of scale’ i forbindelse med skatteomkostninger. Hertil må det gælde, at større virksomheder pådrager sig større compliance omkostninger, men at omkostningerne ikke stiger proportionelt med størrelsen af virksomheden. Sagt med andre ord, vil en større virksomhed pådrage sig flere skatterelateret omkostninger, men omkostningerne vil udgøre en procentvis mindre del af virksomhedens omsætning. Studiet viser, at en virksomhed der vokser med 10% i størrelse (målt på antal medarbejdere), i gennemsnit vil se en stigning i compliance omkostninger på mellem 4,1% og 6,1%. De danske virksomheder, der underlægges GloBE-modelreglerne og hermed EU-direktivets artikel 42, forventes i høj grad at være de samme, der er underlagt CbCR-reglerne, idet omsætningstærsklen er den samme. Dog må de relevante danske virksomheder antages at være mindre end de virksomheder, der var inkluderet i studiet, men resultatet må formodes at gøre sig gældende parallelt hermed. Dette skyldes, at de relevante virksomheder under GloBE-modelreglerne må ses som større virksomheder i Danmark og dermed opleve ‘Economies of scale’ i forhold til øvrige danske virksomheder. Det vurderes på baggrund af ovenstående, at eftersom de nye regler i særlig grad vil påvirke større danske koncerner, må disse være i stand til at bære omkostningerne forbundet ved at være administrativt compliant med de nye regler.

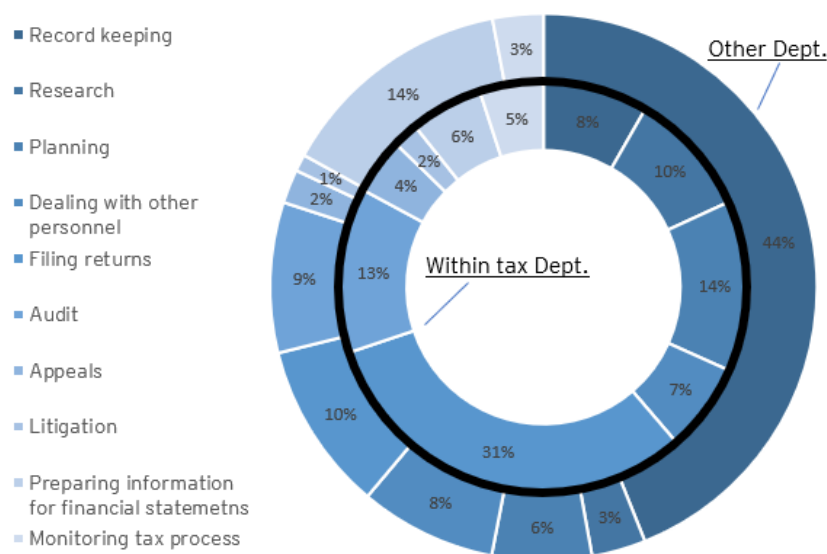
¹⁸⁷ Belyst i afhandlingens afsnit 1.5.3.

¹⁸⁸ (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 418)

¹⁸⁹ (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 412)

¹⁹⁰ En multiple analyse er statistik model, der anvender flere forklarende variable til at forudsige resultatet af en responderende afhængig variabel

Endvidere har Slemrod og Blumenthals studiet fortaget en måling af de gennemsnitlige omkostninger forbundet med at være compliant med skattereglerne, herunder omfanget af administrative ressourcer. De gennemsnitlige faktiske omkostninger vurderes ikke at kunne sige meget om de forventede omkostninger for danske virksomheder, eftersom studiet er baseret på de 500 største virksomheder¹⁹¹. Det interessante er, at studiet er gået det længere, og har foretaget en analyse af, hvad omkostningerne fordeles på, ”About 55% of the cost goes for within-firm personnel, about 30% to within-firm non-personnel costs and approximately 15% for outside assistance”¹⁹². Yderligere uddyber studiet, at omkring 70% af omkostningerne, der går til ansatte i virksomheden (‘within-firm personnel’) er relateret til skatteafdelingen med de resterende 30% til ansatte udenfor skatteafdelingen. For eksempel gælder finansafdelingen, da disse hjælper med bogføring og udarbejdelse af årsrapporter. Fordelingen på typer af omkostninger er forsøgt visualiseret nedenfor på baggrund af studiet¹⁹³.



Figur 10 - Fordeling af omkostningsaktiviteter

Ud fra ovenstående figur vurderes de største omkostningsrelaterede aktiviteter at udgøre indberetning af selvangivelse, revision, planlægning og research for skatteafdelingen (den inderste cirkel). Fordelingen er en smule anderledes for de øvrige afdelinger (den yderste cirkel), hvor særligt bogføring og udarbejdelse af de finansielle regnskaber fylder meget.

¹⁹¹ (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 414)

¹⁹² (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 418)

¹⁹³ (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 422)

Ovenstående fordeling af omkostninger vurderes ligeledes relevant i forbindelse med implementeringen af artikel 42 i EU-direktivet, hvor indberetning af selvangivelsen antages at udgøre en væsentlig omkostning for det indberettende selskab(er), primært selve selvangivelsen og kravene hertil. Set i forbindelse med fordelingen af omkostningsaktiviteter i Slemrod og Blumenthals' studie, har flere af disse aktiviteter været udgangspunkt for udarbejdelsen af afhandlingens primære dataindsamling i form af interviews i bilag 3 og 4.

Ved analyse af det indsamlede data set i forhold til ovennævnte studie og afhandlingens juridiske analyse, er de forventede omkostninger og administrative byrde delt ind i nedenstående kategorier for henholdsvis skattemyndigheder og virksomheder:

Virksomheder:

1. Dataindsamling og løbende data vedligeholdelse
2. IT-systemer, processer og kontroller
3. Personale, ressourcer og kompetencer
4. Revisionspåtegning
5. Assistance og rådgivning
6. Faktiske skattebetaling

Skattemyndigheder:

1. IT-systemer, processer og kontroller
2. Personale, ressourcer og kompetencer
3. Dataindsamling og informationsdeling

Ovenstående forventede omkostninger vil blive analyseret nedenfor i et forsøg på at gøre de identificerede påvirkninger mere forståelige og muliggøre en vægtning mellem omkostninger og fordele ved lovreglen (kapitel 5). Det vurderes ikke muligt at opgøre omkostningerne i målbare enheder, hvorfor der i vil blive foretaget en kvalitativ vægtning af disse for at belyse en eventuel vurdering af efficiensen af reglen – denne vægtning ses i kapitel 5.

4.3.1. Dataindsamling og løbende data vedligeholdelse

Omkostningerne forbundet med dataindsamling, vurderes primært ud fra virksomhedernes administrative byrde. En stor del af de indledende øvelser i forbindelse med implementering af artikel 42 i EU-direktivet, vil omhandle, at virksomhederne skal opnå et overblik over data, der bliver nødvendig for at kunne indgive selvangivelsen.

Dette overblik bør omhandle, hvilke data, der allerede kan trækkes ud fra virksomhedernes ERP-system, hvilken data der yderligere er behov for samt hvordan dette fremskaffes. De efterspurgte data må forventes at være alt fra den regnskabsmæssige nettoindtægt til udeladt udbytte, asymmetrisk valutagevinst etc., der alt sammen indgår i beregningen af GloBE-indkomsten. Det må forventes, at nogle af disse data ikke blot er til at trække ud fra ERP-systemerne, der formentlig er sat op til de nødvendige funktioner, som virksomheden på nuværende tidspunkt har behov for. Dermed må det også forventes, at noget af det nye data kan være svært at trække ud af ERP-systemet og det dermed kan det blive en administrativt omkostningstungt for virksomhederne at fremskaffe de relevante data¹⁹⁴. Det er en klar forventning fra interviewrespondenternes side, at det bliver en stor administrativ byrde for virksomhederne at indhente data ”(...) cirka 33 procent af dataene sidder rimelig tilgængeligt i deres (red. Virksomhedernes) systemer, 33 procent kan de rimelig nemt finde lokalt, og 33 procent har de ikke nogen idéer om, hvordan de finder.”¹⁹⁵ og videre ”Det store problem, som vores kunder vil have er det data de skal bruge for at kunne lave de her beregninger. Jeg har ikke helt styr på, hvad det præcise data tal er, men vi snakker om plus 150 data points.”¹⁹⁶ Endvidere vurderer de også, at det er data som det er svært at trække fra ERP-systemerne: ”Beregningen i sig selv er relativ simpel, når man har alle data, men at kunne indhente det kan blive ret kompliceret.”¹⁹⁷

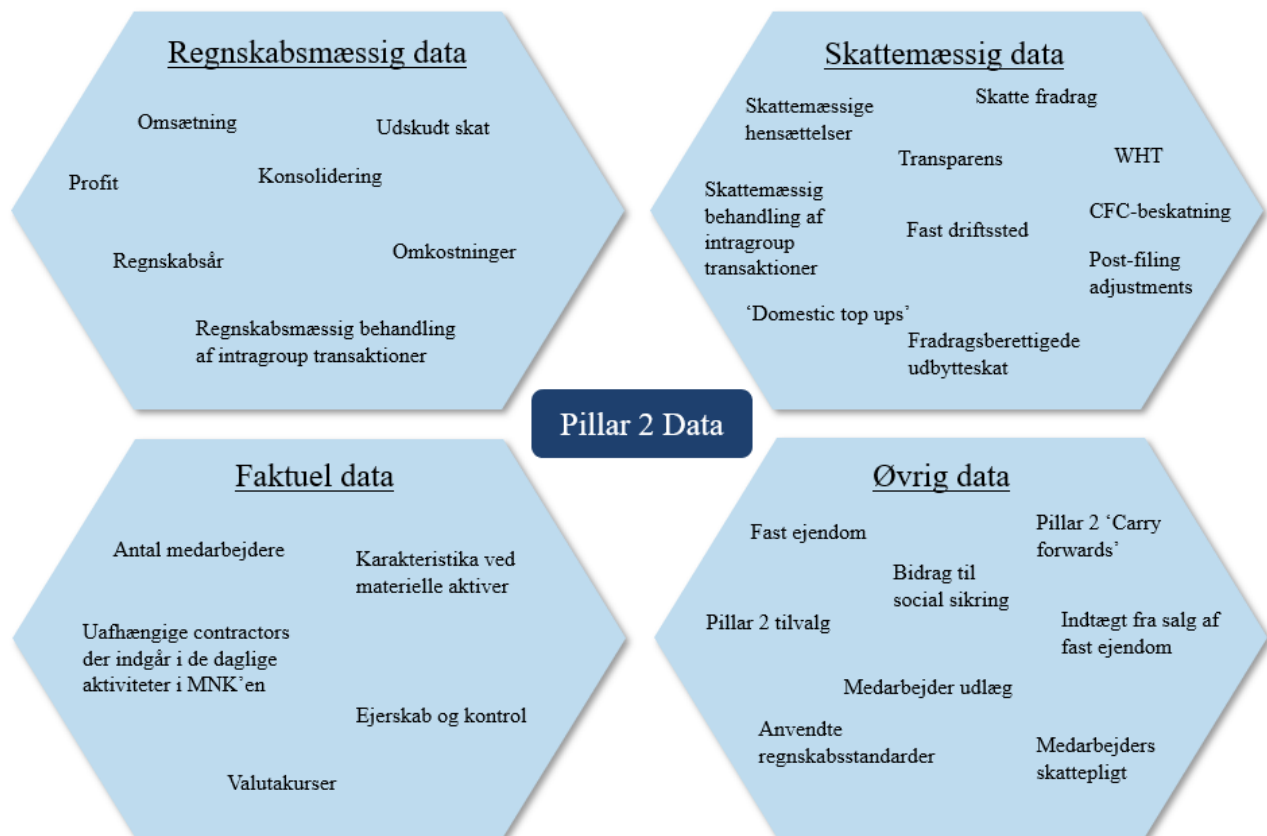
Nedenfor er opstillet figur, som viser hvilke typer data, der kan forventes at skulle benyttes til Income Inclusion Rule opgørelsen. Der fremgår fire typer data, regnskabsmæssig, skattemæssig, faktuel og øvrige.

¹⁹⁴ (KPMG, 2022 b)

¹⁹⁵ Bilag 3, s. 6, minut [00:01:37]

¹⁹⁶ Bilag 3, s. 6, minut [00:01:37]

¹⁹⁷ Bilag 3, s. 6, minut [00:01:37]



Figur 11 - Oversigt over data typer. Kilde Wittendorf (2022 a)

En anden stor udfordring for virksomhederne i forbindelse med dataindsamling og -deling, vil være at skabe rammerne for en effektiv datadeling mellem koncernenheder. Koncernerne har muligheden for, efter analysen i kapitel 3, at udvælge 'Designated Local Entities' i jurisdiktioner, hvor koncernen er til stede, eller kan vælge det ultimative moderselskab eller en 'Designated Filing Entity', til at stå for dataindsamling og deling til myndighederne, således at datadeling sker centraliseret i koncernen. En fordel for virksomhederne ved at udvælge 'Designated Local Entities', det ultimative moderselskab eller en 'Designated Filing Entity' vil være, at man her vil få al data ind og efterfølgende behandle disse centralt på en optimal måde¹⁹⁸, således at den korrekte indberetning sker til myndighederne. En af udfordringerne ved dataindsamling i koncerner vil også være, at koncernenheder kan opstille regnskabet efter forskellige regnskabsstandarder og data vil dermed skulle konverteres, for at der kan ske en koncernkonform indberetning til myndigheder. Her vil det være en fordel, at konverteringen sker ved en centraliseret enhed, således at det sikres, at samme fremgangsmåde anvendes.

¹⁹⁸ (Gulick, 1937)

Størrelsen af omkostningerne forbundet med ovenstående afhænger i høj grad af de systemer og den tilgængelighed til relevant data, der allerede findes hos virksomhederne og som kan implementeres i forbindelse med den nye lovregel – dette vil blive gennemgået nedenfor.

4.3.2. IT-systemer, processer og kontroller

Følgende analyse vil først tage udgangspunkt i skattemyndighedernes IT-omkostninger forbundet med implementeringen af artikel 42 i EU-direktivet og derefter komme ind på IT-omkostninger for virksomhederne som følge af implementeringen, da begge parter kan forventes at måtte implementere nye IT-løsninger for at understøtte rapporteringen.

Skattemyndighederne

Ved implementering af EU-direktivets artikel 42 i dansk ret, må det forventes, at skattemyndighederne kommer til at stå overfor en udfordring, nemlig at få et IT-system op at køre, der kan håndtere alle de nye data, der må forventes at komme ind med selvangivelserne.

Generelt tegner sig et billede af, at skattemyndighederne de seneste år har været udfordret i forbindelse med udvikling af nye IT-systemer. Særligt i forbindelse med det nye inddrivelsessystem, som først gik under navnet EFI og kostede staten 1,2 mia. kr. og senere blev skrottet og erstattet med et nyt system (ICI), estimeret til 1,1 mia. kr.¹⁹⁹. Systemet har dermed kostet staten samlet 2,3 mia. kr. og har taget mere end 7 år at få klar til drift, hvilket er et tydeligt eksempel på, hvordan store komplekse offentlige IT-systemer kan køre af sporet hvis de ikke drives ordentligt. Også statens system til den offentlige vurdering af boliger har været i gang siden 2014 og har først i slutningen af 2021 udsendt de første offentlige vurderinger²⁰⁰. Selv efter færdiggørelsen ses stadig en lang række udfordringer, blandt andet har det vist sig at myndighederne til trods for det nye system stadig skal foretage op mod 600.000 manuelle vurderingsopgaver²⁰¹. Det er altså tydeligt, at de danske myndigheder har haft udfordringer de seneste år med at få udviklet systemer i ordentlig tid og uden for høje omkostninger. At få udviklet et system til rapporteringen kan vise sig at være en udfordring, hvis man ser på myndighedernes historik med IT-systemer.

Skattemyndighederne skal således, som den vigtigste opgave, sikre, at de får etableret et IT-system, som kan understøtte indhentelsen af data fra virksomhederne og efterfølgende kan understøtte behandlingen af det modtagne data samt de kontroller, som myndighederne efterfølgende skal udføre

¹⁹⁹ (Madsen, 2017)

²⁰⁰ (Steen, 2021)

²⁰¹ (Steen, 2021)

hos virksomhederne. Lykkedes det skattemyndighederne at få et IT-system implementeret, får myndighederne potentielt mulighed for at effektivisere deres arbejde. Dette vises tydeligt med inddrivelsessystemet ICI, som i første halvdel af 2021 inddrev 320 mio. kr. for Rigspolitiet sammenlignet med hele 2020, hvor Rigspolitiet kun formåede at inddrive omkring 90 mio. kr.²⁰²

Det er dermed tydeligt, at det er en nødvendighed at få et IT-system op at køre for myndighederne, hvis de skal lykkedes med den administrative opgave i indrapporteringen af den effektive skattesats. Den nuværende sag, vedrørende tilbagebetaling af udbytteskat til Sanjay Shah i De Arabiske Emirater, for selskaber han reelt ikke ejede andele i, viser tydeligt at manglende IT-systemer kan medføre betydelige fejl. Havde myndighederne haft et IT-system, der sikrede at der kun kunne tilbagebetales udbytteskat for selskaber man faktisk havde ejerandele i, kunne de danske skattemyndigheder have undgået fejlagtige udbetalinger for op mod 9 mia. kr.

Ved udviklingen af IT-system til rapporteringen for IIR vil det være relevant at overveje muligheden for at outsource udviklingen af et sådan IT-system fremfor selv at ansætte IT-eksperter til at udvikle et system, hvilket var tilfældet ved udviklingen af IT-løsningen til de offentlige vurderinger, der som nævnt endte med at tage mange år og forsat ikke er fejlfrit. Det vurderes endvidere, at myndighederne, ved at outsource udviklingen til udbydere af IT-udvikling og -løsninger, muligt kan spare penge, eftersom der hermed må ligge en kontrakt mellem de to parter og dermed begrænsede uforudsete omkostninger og større forsinkelser.

Vigtigheden af at få et IT-system udviklet og implementeret inden de nye regler forventes at træde i kraft 31. december 2023, erkendes også af interviewrespondenten fra Skattestyrelsen, der blandt andet understreger, at hvis der ikke kommer et IT-system op og køre, vil det være en uoverskuelig manuel arbejdsbyrde for myndighederne: *”Og der har vi en lidt en udfordring på, om vi kommer til at spille fuldstændigt, IT-mæssigt.”*²⁰³

Samme interviewrespondent åbner i sit interview op for muligheden for et fælles europæisk IT-system²⁰⁴, som kan sikre, at alle medlemslande får et IT-system, som er stream-linet og eventuelt spare på ressourcer til udviklingen af systemet, da det må forventes, at alle medlemslande vil have de samme krav til funktioner i systemet. Udfordringen ved et fælles europæisk IT-system er dog, at det

²⁰² (Madsen, 2017)

²⁰³ Bilag 4, s. 29, minut [00:03:20]

²⁰⁴ Bilag 4, s. 30, minut [00:05:30]

historisk aldrig rigtig har været muligt at komme i gang med et sådant system²⁰⁵. Her kan for eksempel nævnes, da alle EU-medlemsstater skulle bruge et digitalt Coronapas, som måtte forventes at tage den samme form, hvor der stadig ikke blev udarbejdet en fælles løsning²⁰⁶. Dette kan skyldes, at medlemslandene har forskellige udgangspunkter for eksisterende IT-systemer, som et nyt system potentielt skal kunne spille sammen med og det dermed ikke er oplagt at lave et fælles system, hvis dette skal fungere sideløbende og integreret med disse systemer.

Sammenfattende må det antages, at skattemyndighedernes største udfordring med de nye systemer er, at de skal laves på en sådan måde, at den store mængde af ny data, som vil komme ind, bliver behandlet korrekt og effektivt og formår at udnytte detaljeniveauet i de nye data, der modtages, så der ikke er data og information, der går til spilde ”Nu får de lige pludselig adgang til en enorm stor mængde oplysninger faktisk, som gør det muligt at lave en mere detaljeret vurdering af de risici, der lægger forbundet med det. Så det bliver en kæmpe udfordring at dechifrere de store datamængder og sige, hvor er det så, at der er nogle reelle risici, vi skal undersøge.”²⁰⁷

Virksomhederne

Virksomhederne står ligeledes overfor en udfordring i at sikre at infrastrukturen i virksomheden og specielt IT-systemerne (ERP-systemer) er klar til at levere de nødvendige data. Det må forventes, at virksomhedernes krav til IT-system vil være væsentligt mere simple end myndighedernes. Dog står virksomhederne alene med omkostningen til det nye system og det kan dermed stadig forventes at være en væsentlig økonomisk belastning. Oftest vil udbydere som SAP og Microsoft (NAV) dog komme med en standard løsning, som virksomhederne vil kunne købe og tilpasse til deres specifikke behov. Disse standardløsninger vil oftest udbydes til en lavere pris end et system der er skræddersyet fra bunden.

Det må forventes, at der for virksomhederne primært er tale om add-on løsninger til deres eksisterende systemer og integration bliver dermed et fokuspunkt for implementeringen. Det vil være essentielt for virksomhederne at sikre, at deres systemer kan understøtte de yderligere datapunkter, der må forventes at skulle indhentes og medgå i selvangivelsen. Som tidligere nævnt i afsnittet om

²⁰⁵ Bilag 4, s. 30, minut [00:05:30]

²⁰⁶ (Europa Kommissionen, 2021)

²⁰⁷ Bilag 3, s. 9, minut [00:10:52]

dataindsamling, forventes virksomhederne at stå overfor den udfordring at noget af den data, de skal anvende til rapporteringen, ikke er tilgængelig for dem²⁰⁸, som deres systemer er udformet her og nu²⁰⁹.

Generelt for omkostninger til IT-systemer for både virksomheder og skattemyndighederne kan det forventes, at dette bliver en af de helt store omkostninger i starten af implementeringen af artikel 42, da der vil være store udviklingsomkostninger i den første periode, hvorefter det må forventes, at omkostningerne falder væsentligt, da det efterfølgende primært vil være vedligeholdelsesomkostninger og eventuelle opdateringer, der kan komme i forbindelse med læringen i den første periode med den nye lovregel.

Foruden IT-systemerne er det nødvendigt for både virksomheder og myndighederne at sikre, at deres interne processer og kontroller kan omfavne den nye byrde, som rapporteringen pålægger dem. Myndighederne må forventes at udføre årlige kontroller på udvalgte koncerner for at sikre, at de modtagne data er fuldstændige og korrekte. Dette kunne udføres i forlængelse af de eksisterende kontroller, der foretages af skattestyrelsen for herved at spare tid og ressourcer og kan dermed ikke forventes at være en substantiel omkostning og byrde for myndighederne. Dette mener respondenter fra Skattestyrelsen ligeledes: "(...), at når vi lige for eksempel udtager én til kontrol på baggrund af det normale oplysningsskema, så vil vi selvfølgelig også tage det her mere ind (red. Kontrol af IIR), hvor så der vil blive lavet en form for risikovurdering."²¹⁰ Her vil det primært være kompetencer hos medarbejdere, der udfører kontrollerne, der vil være afgørende, hvilket vil blive analyseret nedenfor.

4.3.3. Personale, ressourcer og kompetencer

Afsnittet vil fokusere på virksomhedernes og skattemyndighedernes omkostninger og administrative byrde i forbindelse med personalets ressourcer og kompetencer i forbindelse med implementeringen af EU-direktivets artikel 42. Omkostningerne i denne del af analysen relaterer sig til manglen på ressourcer, og om de ressourcer der er, har de rigtige kompetencer, til at virksomhederne kan komme i mål med den administrative del af reglerne, og skattemyndighederne har muligheden for at behandle data fra virksomhederne og føre effektiv skattekontrol.

Overvejes medarbejdernes kompetencer, særligt om der er tilstrækkelige kompetencer til effektivt at få implementeret og fortolket de nye regler efter EU-direktivets artikel 42 samt håndtere den

²⁰⁸ (KPMG, 2022 b)

²⁰⁹ Bilag 3, s. 7, minut [00:01:37]

²¹⁰ Bilag 4, s. 39, minut [00:31:18]

administrative byrde herved. Det må alt andet lige kunne forventes, at det er de virksomheder med en centraliseret skatteafdeling og specialister, der lettest kommer til at løfte den administrative byrde ved indberetningskravene, da der må forventes en vis effektivisering i samarbejde og vidensdeling skatteeksperterne i mellem²¹¹. Det må dog alligevel antages, at disse virksomheder med stor sandsynligt vil lægge et større arbejde i at fastlægge og skabe overblik over fuldstændigheden og omfanget af reglerne og hvorledes de bedst muligt bliver implementeret i virksomhederne. Det må endvidere forventes at være en stor opgave for et centraliseret skatteteam at sikre, at de overholder reglerne i de forskellige jurisdiktioner, hvor deres datterselskaber eller faste driftssteder er hjemmehørende, da det må forventes, at de enkelte jurisdiktioner implementerer reglerne på forskellig vis. Herved kan der forventes at være brug for juridisk bistand fra rådgivere i de relevante jurisdiktioner. Koncerner med skattefolk, der er placeret mere decentralt rundt omkring i koncernernes udenlandske selskaber, må forventes at stå overfor en særlig udfordring for at opnå fuld sikkerhed for at alt indberettes²¹².

Generelt vurderes, at virksomhederne må forvente større omkostninger i forbindelse implementeringen af EU-direktivet og de administrative regler der indgår i artikel 42. Her forventes særligt større omkostninger til at oplære og uddanne medarbejdere til at kunne fortolke reglerne, trække relevant data, foretage relevante beregninger, herunder GloBE-beregningen, efter afsnit 3.2.6. samt forberede og indberette selvangivelsen. Det vurderes endvidere som en omkostning på kort sigt i forbindelse med implementering af direktivet, hvorefter omkostningen forventes at aftage i forbindelse med at medarbejderne er lært op heri.

Endvidere vurderes det, at omkostningerne i forbindelse med oplæring og uddannelse af medarbejdere må ses som begrænset i forhold til manglen på ressourcer, der kommer til at veje mest for virksomhederne. Et af de helt store problemer i Danmark i dag, er manglen på arbejdskraft i samtlige industrier og erhverv²¹³. Det vurderes hertil, at særligt specialister indenfor skatteområdet er i høj kurs og for virksomhederne få ansat og hermed kan det blive dyrt for virksomhederne at sikre, at de er forberedte på at håndtere den administrative byrde ved implementeringen af EU-direktivets artikel 42. Dette begrundes ved, at det kan være dyrt for virksomheder at holde på eller indhente kompetente ressourcer, der skal sikre, at virksomhederne er compliance med de ny regler. Dette støtter interviewrespondenterne op om, og udtaler: ”Altså det er nok ikke et spørgsmål, om de har kompetencerne. Det

²¹¹ (Gulick, 1937, s. 85)

²¹² (Gulick, 1937, s. 85)

²¹³ (Holbraad, 2022)

er et spørgsmål om at have ressourcerne.”²¹⁴ og videre ”Specielt i et arbejdsmarked som i Danmark, hvor det er nærmest helt umuligt at ansætte skattefolk. Jeg ved ikke, hvor de skal få dem henne.”²¹⁵

Endvidere vurderes det også svært for virksomhederne at vurdere, hvor mange medarbejdere det reelt set vil kræve for at komme i mål med implementering af de nye administrative regler, da koncernerne kan risikere, at der for et land skal foretages henholdsvis skattemæssige indkomst- og skatteopgørelser efter både lokale skatteregler, danske CFC-regler, CbCR-reglerne og den nye GloBE-regel, der vil stille store krav til de pågældende koncerner.²¹⁶ De adspurgte respondenter har ligeledes svært ved at vurdere, hvor mange medarbejdere det vil kræve for virksomhederne at sikre, at de er compliant med de nye regler: ”Jeg ved ikke hvad det rigtige antal af medarbejdere, der skal bruges, men altså, vi snakker et helt team dedikeret til det her. Så jeg håber, de har en god dialog med deres stakeholders.”²¹⁷.

Manglen på ressourcer må antages ikke kun at gøre sig gældende for virksomhederne, men også for skattemyndighederne. Her bliver udfordringen endnu større, hvis myndighederne ikke får et IT-system, der kan håndtere de nye data, som beskrevet i afsnit 4.3.2. ovenfor, eftersom dette vil blive ressourcemæssigt tungt for skattemyndighederne. Endvidere vurderes det at være et krav fra virksomhedernes side, at skattemyndighederne har nok kompetencer til at kunne vejlede dem om de nye regler²¹⁸, hvilket sætter et endnu større pres på myndighederne. Udover mulige ressourceproblemer ved manglende IT-systemer og større kompetencekrav, vurderes relevante omkostninger for at sikre effektiv skattekontrol fra skattemyndighedernes side til at håndtere de nye regler at være oplæring og uddannelse i det regnskabstekniske bag beregningen af GloBE-indkomsten, her mener ligeledes den adspurgte respondent fra Skattestyrelsen, at ”Så der kommer nogle flere oplysninger, vi kommer til at kigge på, som vi ikke rigtig bruger i dag. Her er det, det mere regnskabstekniske, hvor vi får brug for jer (red. Revisor).”²¹⁹

4.3.4. Revisionspåtegning

Studiet udført af Slemrod og Blumenthal (1996) viste, at 13% af omkostningerne for skatteafdelingen og 9% af omkostninger fra øvrige afdelinger skyldes ’audit’ eller oversat til dansk, revision²²⁰.

²¹⁴ Bilag 3, s. 21, minut [00:46:25]

²¹⁵ Bilag 3, s. 21, minut [00:46:25]

²¹⁶ (Wittendorf, 2022)

²¹⁷ Bilag 3, s.21, minut [00:46:25]

²¹⁸ (Rødgaard, 2020)

²¹⁹ Bilag 4, s. 35, minut [00:19:39]

²²⁰ (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 422)

Selvom hverken EU-direktivet eller GloBE-modelreglerne lægger op til, at det er nødvendigt med en revisionspåtegning på selvangivelsen efter artikel 42 i EU-direktivet, vurderes det dog som en relevant overvejelse for virksomhederne og dermed nødvendigt for afhandlingen af overveje mulige omkostninger forbundet med implementeringen af EU-direktivets artikel 42.

Der er flere forskellige typer revisionserklæringer²²¹, som vurderes at kunne være relevante i denne forbindelse. Først og fremmest antages, at de danske koncerner med ultimativt moderselskab eller 'Designated Filing Entity', der er hjemmehørende i Danmark, og som bliver underlagt Income Inclusion Rule, alle er underlagt revisionspligt i Danmark. Efter de danske regler er virksomheder af en vis størrelse underlagt årlig revision af de finansielle regnskaber²²². Endvidere vurderes dette ofte at indebære datarevision, i den forstand, at revisor for at sikre, at diverse ERP-systemer i virksomhederne er sat op til at trække de korrekte data og med de relevante adgange, for at sikre at data, der kommer ind i regnskabet, er korrekt. I forbindelse med en revisionspåtegning på virksomhedens finansielle regnskaber, fastsættes et væsentlighedsniveau, der indikerer niveauet for væsentlige fejl²²³. Det vurderes hermed relevant at overveje, om de tal, der indgår i GloBE-beregningen, overhovedet er væsentlige for revisor og dermed noget, der faktisk er udført revisionshandlinger på.

Det kan derfor være relevant at overveje muligheden for en revisionspåtegning i forbindelse med udførelsen af en ISRS 4410 erklæring omhandlende opgaver om opstilling af finansielle oplysninger, herunder det skattemæssige årsregnskab. En sådan erklæring kan anvendes i flere forskellige sammenhænge. For en sådan erklæring efter standarden ISRS 4410 gælder at det er en erklæring uden sikkerhed og dermed ikke omfattet af bestemmelserne i ErklæringsBekendtgørelsen. Dog gælder, at revisor fortsat overholder flere elementer fra Revisorloven (RL), herunder skal revisor udøve professionel kompetence og fornøden omhu²²⁴, samt anvender sin faglige vurdering.

En anden mulighed for virksomhederne fremlægges i J. Owens og J. L. Pemberton's undersøgelse i form af implementering af et *Tax Control Framework*²²⁵. Et sådan *Tax Control Framework* blev præsenteret af OECD's *Cooperative Compliance: Building Better Tax Control Framework (2016)*. Dette

²²¹ En revisionspåtegning er en skriftlig rapportering som revisor foretager til sin hvervgiver. Denne er ikke kun møntet til hvervgivers egen brug, men også til brug for omverden. En revisors erklæring med sikkerhed, hvor revisor udtrykker en konklusion på det udførte arbejde. En erklæring har til formål at øge troværdigheden af indholdet i opgaven og dermed skabe tillid hos en enkelte regnskabsbruger. Revisors erklæring er i dansk ret reguleret i revisorloven, samt Erklærings Bekendtgørelsen samt har Erhvervsstyrelsen udstedt en Erklærings Vejledning som er deres fortolkning af de gældende regler.

²²² (Årsregnskabsloven (ÅRL), 2019)

²²³ (Füchsel, Gath, Langsted, Olsen, & Skovby, 2017, s. 196)

²²⁴ (Revisorloven (RL), 2018) - §16 stk. 4, 1. pkt.

²²⁵ (Owens & Pemberton, 2021, s. 63)

vil give skattemyndighederne muligheden for at fokusere på processen, der fører til virksomhedernes selvangivelsen fremfor at krydstjekke de individuelle transaktioner, der indgår i selvangivelsen. Målet hermed bliver, at virksomheden selv udarbejder en *Tax in Control Statement*, der underlægges revision, hvilket tilsammen bidrager til en mere objektiv basis for skattemyndighedernes tillid til virksomhedens selvangivelse. Dette medfører en mere system-baseret tilgang for skattemyndighederne til at opnå sikkerhed om virksomhedernes skatteindberetning. Selvom det kan være dyrt for virksomhederne at etablere et sådant kontrolmiljø, kan det på sigt mindske den administrative byrde og hermed burde modellen på sigt spare både skattemyndigheder og virksomheder for betydelige administrative omkostninger²²⁶.

Ligeledes vurderes det relevant at overveje omkostningerne forbundet med en revisionspåtegning, da samtlige interviewrespondenter finder en revisionserklæring relevant i forbindelse med implementering af EU-direktivets artikel 42 ”(...) *der skal ligge en eller anden form for revisions erklæring.. Det burde der, der hvor I (red. Revisor) skal ind og signe af på at den opgørelse er korrekt. Det skal I (red. Revisor) også have en hyre for, tænker jeg.*”²²⁷ Det skal hertil bemærkes, at det som EU-direktivet er udformet på nuværende tidspunkt, ikke er et krav, at virksomhederne pålægges en revisionspåtegning på beregningen af deres GloBE-indkomst og top-up skat. Det vurderes dog at kunne bidrage til en mere troværdig selvangivelse, der på sigt kan minimere omkostninger for skattemyndigheder og virksomheder.

4.3.5. Assistance og rådgivning

Følgende afsnit vil omhandle både assistance til at indberette selvangivelser, samt hjælp og rådgivning til at forstå de skattemæssige regler og gøre klar til, at de nye regler træder i kraft.

En undersøgelse foretaget af FSR i oktober 2018²²⁸ viser blandt andet, at indberetning til SKAT udgør en af de største administrative byrder for virksomhederne. Det bemærkes i den forbindelse, at studiet er foretaget på små og mellemstore danske virksomheder, altså ikke virksomheder i samme størrelse som omfattes af Income Inclusion Rule, som dermed også forventes at have en skatteafdeling af en vis størrelse og med stor ekspertise. Studiet vurderes alligevel relevant som parallel til de større virksomheder, da det må antages, at deres skatteafdelinger vil stå overfor flere af de samme udfordringer

²²⁶ (Owens & Pemberton, 2021, s. 85-87)

²²⁷ Bilag 4, s. 35, minut [00:18:34]

²²⁸ (FSR - danske revisorer, 2018)

ved den nye indberetning, som små og mellemstore virksomheder, med begrænset ekspertise og ressourcer indenfor skat, dagligt står overfor.

Undersøgelsen fra FSR viser, at det er indberetninger til SKAT, der fylder mest, herunder primært virksomhedsskema til selvangivelse og sekundært listeangivelser ved EU-salg. Undersøgelsen er i overensstemmelse med Slemrod og Blumenthal's studie, der viste, at 31% af omkostningerne i skatteafdelingerne og 10% i øvrige afdelinger bruges på at indgive selvangivelse²²⁹. Endvidere oplyser FSR, at det primært er kompleksiteten af indberetningerne til SKAT, der fylder i virksomhedernes omkostninger, idet de i høj grad har brug for revisors assistance til indberetninger. Ved Slemrod og Blumenthal's studie viste ligeledes kompleksiteten ved skattereglerne sig at udgøre en betydelig faktor. Yderligere viser FSR's undersøgelse, at virksomhederne ønsker revisors hjælp til at indberette, idet de ønsker sikkerhed for, at indberetningerne er korrekte²³⁰. Herefter følger virksomheders problemer med at forstå relevante love og regler. Med implementeringen af de nye regler forventes det ligeledes at være lignende udfordringerne virksomhederne står overfor og forventes at søge hjælp til fra rådgiver eller revisor. Dette er ligeledes forventningen fra interviewrespondenternes side "(...) fordi det kommer til at vælte ind med opgaver til os som rådgivere. (...). Fordi det er så sindssygt kompliceret at, der nok ikke er nogen koncerner, der kommer til at gøre det her alene."²³¹

Selvom det kan være dyrt at anvende rådgivere og revisorer, vurderes det ud fra ovenstående tendenser, som en større fordel for virksomhederne. Det kan være ressourcetungt for virksomhederne selv at skulle fortolke og forstå, hvordan den nye Income Inclusion Rule vil påvirke dem, hvordan de får indhentet korrekte og relevante data samt får implementeret en effektiv proces for indberetning af selvangivelse. Virksomhederne skal sikre at de overholder reglerne i de forskellige jurisdiktioner, hvor deres datterselskaber eller faste driftssteder er hjemmehørende. Hermed vil det være relevant for virksomhederne at søge hjælp fra rådgivere, der må forventes at være eksperter på området, for herved at sikre en effektiv implementering og overgang til den nye administrative regel. Dette støttes op af interviewrespondenterne, der mener "(...) det bliver en meget, meget stor administrativ byrde for vores kunder og dermed en meget, meget interessant opgave for EY at hjælpe med. Vi har ret mange møder for tiden med kunder om, hvordan vi kan hjælpe med at blive parate til det her. Jamen, det er at finde ud af, hvordan vi kan hjælpe med at etablere en proces, hvor de kan indhente alt det her

²²⁹ (Slemrod & Blumenthal, 1996, s. 418)

²³⁰ (FSR - danske revisorer, 2018)

²³¹ Bilag 3, side 25, minut [00:57:06]

data.”²³² Herudfra, sammenholdt med ovenstående analyse af omkostninger forbundet med implementeringen af EU-direktivets artikel 42, vurderes de største omkostninger til rådgivning og assistance for virksomhederne, at omfatte omkostninger til fortolkning og forståelse af reglerne, etablering af processer og kontroller samt de relevante data til at udarbejde selvangivelse. Fælles er, at disse omkostninger må forventes at ligge i forbindelse med implementeringen af reglen og i årene efter, og derefter forventes gradvist at blive mindre.

4.3.6. Den faktiske skattebetaling

I dette afsnit analyseres den økonomiske byrde, som virksomhederne pålægges ved den nye Income Inclusion Rule, der lægger op til en minimumsbeskatning på 15%. Der er fortsat ikke foretaget offentlig tilgængelige beregninger af virksomhedernes faktiske skatteomkostning ved implementeringen af Income Inclusion Rule. Eftersom den danske skatteprocent i forvejen er på 22% og de fleste virksomheder dermed i forvejen vil have en effektiv skatteprocent over den nye minimumsskatteprocent på 15%, vil den faktiske skatteomkostning være begrænset set i forhold til omkostningerne forbundet med den administrative byrde²³³.

Den faktiske skattebetaling forventes primært at relatere sig til datterselskaber af et dansk ultimativt moderselskab, der er hjemmehørende i lavskattelande, hvor det ultimative moderselskab skal betale top-up skatten. Endvidere forventes en del af de samlede reelle skatteudgifter efter den nye Income Inclusion Rule at komme fra virksomheder, der er underlagt kooperationsbeskatning, som Arla og Danish Crown, idet reglen, som den foreligger nu, ikke tager højde for de danske regler om andelsbeskatning. Dermed risikerer andelsforeninger, der bliver underlagt de nye regler, at få en større faktisk skattebetaling end tidligere²³⁴. Forventningen til den begrænsede skatteomkostning kommer ligeledes til udtryk i afhandlingens afholdte interviews ”(...) du vil se, at det er complianceudfordringen, der koster mest. Altså ikke den reelle skatteudgift forbundet med det her.”²³⁵ Det er altså ikke forventning for de danske MNK’er, at den nye minimumsskatteprocent og top-up skatten vil have en større økonomisk effekt for dem i form af en reel skatteomkostning. Det er endnu ikke muligt at opgøre den reelle omkostning for virksomhederne, idet reglerne endnu ikke er trådt i kraft og de præcise data, der skal indgå i beregningen af GloBE-indkomsten, fortsat ikke er kendt i den enkelte virksomhed.

²³² Bilag 3, side 6, minut [00:01:37]

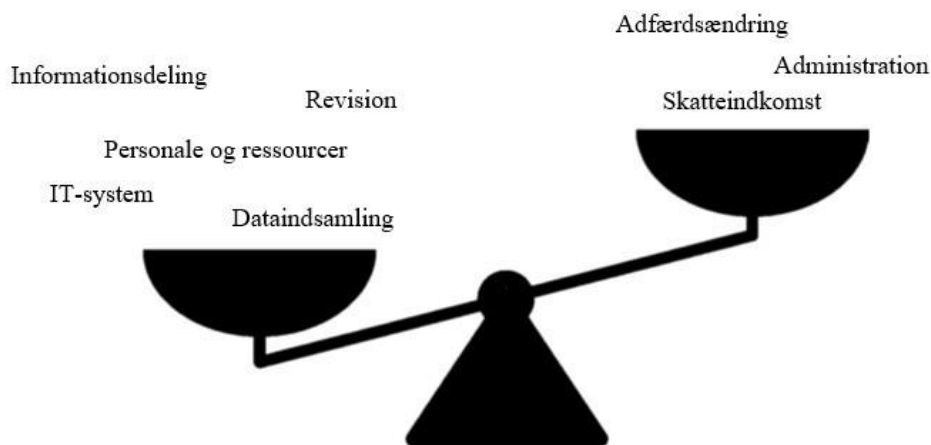
²³³ (Wittendorf, 2022)

²³⁴ (Wittendorf, 2022)

²³⁵ Bilag 3, s. 24, minut [00:55:22]

4.3.7. Opsamling af omkostninger og den administrative byrde

Sammenfattende gælder, at de administrative omkostninger, der er identificeret ud fra afhandlingens indsamlede primær og sekundær data, omhandler for virksomhederne særligt dataindsamling og løbende data vedligeholdelse, IT-systemer, processer, interne kontroller, ressourcer og kompetencer, mulig revisionspåtegning, assistance med selvangivelsen og implementering af Income Inclusion Rule samt den reelle skatteudgift. For skattemyndighederne overvejes flere af de samme omkostninger, herunder IT-systemer, processer og kontroller af selvangivelserne, ressourcer og kompetencer samt informationsdeling. Da EU-direktivets artikel 42 endnu ikke er vedtaget, har det ikke været muligt at måle den reelle omkostningseffekt, men i stedet klarlægge de omkostninger, der må forventes i forbindelse med implementering og vedligeholdelse af den administrative byrde ved EU-direktivets artikel 42.



Figur 12 - Vægt af fordele og omkostninger ved implementering af EU-direktivets artikel 42. Kilde: Egen tilvirkning

4.4. Delkonklusion

Ovenstående analyse har haft til formål at belyse karakteristika ved de fordele og omkostninger, der kan forventes ved implementeringen af EU-direktivets artikel 42 og Income Inclusion Rule. De forventede fordele er vurderet til at være skatteprovenuet til skattemyndighederne, adfærdsmæssig ændring samt administrative fordele ved EU-direktivet. Herover for står, at omkostningerne vil omfatte virksomhedernes skatteomkostning, omkostninger der relaterer sig til IT-systemer, dataindsamling, personale, mulig revisionspåtegning, og assistance og rådgivning. Opdelingen mellem fordele og omkostninger er illustreret ovenfor og vil blive vurderet og diskuteret i forbindelse med udarbejdelse af Cost-Benefit analyse der skal munde ud i en efficiensbetragtning af EU-direktivets artikel 42 i kapitel 5.

Kapitel 5 – Integreret analyse og diskussion

Dette kapitel vil, med udgangspunkt i de allerede udførte analyser i kapitel 3 og 4, indeholde en diskussion og vurdering vedrørende effciensen af lovreglen og af, hvorvidt reglen kan ses som værende proportional eller om den strækker videre end formålet. Diskussionen tager udgangspunkt i en økonomisk effciensbetragtning baseret på principper om proportionalitet og effektivitet. Og vil danne grundlag for besvarelse af det tredje forskningsspørgsmål.

Når myndigheder fremlægger en ny og relativt vidtrækkende regel²³⁶, som Income Inclusion Rule og den dertilhørende rapporteringspligt, er det vigtigt at overveje, om dette bliver gjort på en hensigtsmæssig måde for samfundet som helhed. Reglen, som fremlagt i EU-direktivet, er i sig selv meget anderledes og mere vidtgående end tidligere foretagne indgreb indenfor internationale skatteret og det er dermed vigtigt for den lovgivende myndighed at vurdere samtlige aspekter, som IIR kan påvirke samt om den i sidste ende vil virke efter hensigten eller blot pålægge virksomhederne en uforholdsmæssig administrativ byrde. Afhandlingens kapitel 4 opstillede og analyserede en række fordele og ulemper ved implementeringen af EU-direktivets artikel 42. Disse vil i dette kapitel blive vægtet ud fra kvalitative kriterier, som i sidste ende skal kunne hjælpe med at komme tættere på, hvorvidt reglen gavner mere end den pålægger byrder. Dette kapitel vil således være inddelt i to dele; først en kvalitativ vurdering af de opstillede kriterier individuelt og derefter en samlet vurdering af omkostningerne versus fordele, altså en Cost-Benefit vurdering, der muliggør en effciensbetragtning af reglen.

5.1. Proportionalitet og effektivitet

Når der skal foretages en vurdering og diskussion af effciensen af artikel 42, er det nødvendigt at vurdere proportionalitetsprincippet. De danske skattemyndigheder arbejder ud fra en række forvaltningsretlige principper, som dækker både væsentlighedskriteriet, proportionalitet og nødvendighed, når det omhandler kontrolbeføjelser²³⁷. Kravet om nødvendighed tilsiger, at indgreb skal være nødvendige for, samt egnede til, at opnå det tilsigtede mål. Princippet ses sammen med principperne om væsentlighed og proportionalitet. Skattemyndighederne vil fortage en konkret vurdering af om princippet er overholdt ved udførsel af skattekontrollen. Væsentlighedskriteriet tilsiger, at skattemyndighederne, ved indhentelse af information, skal afveje om størrelsen af det mulige skatteprovenu, som resultat af den udførte skattekontrol, kan overstige de ressourcer og omkostninger, der må anvendes

²³⁶ (Wittendorf, 2022)

²³⁷ (Skats Juridiske Vejledning – A.C.2.1.1.1., 2022-2)

for at udføre kontrollen. Denne væsentlighedsbetragtning kan ses i direkte sammenhæng med proportionalitetsprincippet, som er en forvaltningsretlig grundsætning, altså at al offentlig forvaltning skal ske med princippet for øje. Proportionalitetsprincippet tilsiger, at der ved offentlig forvaltning ikke må ske mere indgribende foranstaltninger, hvis en mindre indgribende foranstaltning kunne være tilstrækkelig til at opnå samme formål. Derudover skal foranstaltningen stå i et rimeligt forhold til målet og skal desuden være egnet til at opnå det tilsigtede formål²³⁸. Princippet er ligeledes implementeret i Retssikkerhedslovens § 2, som nævner, at et tvangsindgreb kun må anvendes, hvis et mindre indgreb ikke kunne have opnået formålet. Det må dermed antages, at en vurdering af retsreglens efficiens skal tage udgangspunkt i grundforudsætningerne og dermed munde ud i en vægtning mellem fordele og omkostninger.

I det følgende afsnit foretages, med udgangspunkt i kapitel 4, en vægtning af de identificerede fordele og omkostninger, altså Cost-Benefit. Først opstilles kriterier til at foretage en vurdering af de enkelte fordele og ulemper. Herefter vurderes disse, og til sidst vil en opsamlende afvejning blive foretaget. Diskussionen belyser således proportionalitetsprincippet og efficiensen ved at tydeliggøre omkostninger og deres forventede vægtning for dermed at muliggøre en vurdering af, om nogle af disse omkostninger kan mindskes ved en ændring i direktivforslaget, mens man stadig opnår det samme mål. Afhandlingen har dog ikke til formål at fremstille et endegyldigt svar, men blot at belyse dette for at der på et senere tidspunkt kan foretages en endelig beslutning om en eventuel direktivændring.

5.2. Vurderingskriterier for Cost-Benefit

For at muliggøre en vurdering af de tidligere identificerede fordele og omkostninger, er det relevant at opsætte nøglekriterier herfor. Som tidligere nævnt i kapitel 4, er det ikke muligt i forbindelse med implementeringen af Income Inclusion Rule at opsætte monetære målbare parametre endnu, eftersom reglen endnu ikke er trådt i kraft. Ydermere er retsreglen så ulig tidligere regler, at man ikke vil kunne anvende data vedrørende omkostninger og fordele fra tidligere implementerede regler. Dermed foreligger der endnu ikke reelle data, der kan anvendes til at måle fordele og ulemper ved implementeringen af Income Inclusion Rule.

Det har derfor været relevant at overveje en anden metode, hvorved det bliver muligt at vurdere, om reglen er effektiv og proportional. Hertil vurderes det relevant at overveje en mere kvalitativ form for vægtning af de elementer analyseret i kapitel 4 vedrørende identificerede fordele og ulemper. Det

²³⁸ (Skats Juridiske Vejledning – A.C.2.1.1.1., 2022-2)

samme gør sig gældende i Jeffery Owens og Jonathan L. Pembertons studie²³⁹, hvor de netop søger metoder til at vurdere omkostninger og fordele, der ikke kan måles i monetære enheder. Hertil anvender de vurderingskriterier omhandlende tidsperspektiv samt omfang. Yderligere vurderes det relevant at overveje kompleksiteten forbundet med ovenstående. Dette har resulteret i nedenstående vurderingskriterier til anvendelse i afhandlingen. Hertil bemærkes dog, at der ved afhandlingen bør anvendes en kritisk tilgang, da de opstillede vurderingskriterier er selvkonstrueret i et forsøg på at muliggøre en afvejning af Cost-Benefit for herved at kunne diskutere, hvorledes reglen er efficient. Det skal dermed i den endelige afvejning af vurderingskriterierne ved fordele og ulemper, overvejes, om elementer af vurderingskriterierne kan betyde væsentlig usikkerhed vedrørende konklusionen og pålideligheden heraf.

Første vurderingskriterie er **tidsperspektivet**. Herved vurderes, om det er en engangsomkostning-/fordel, en omkostning som varer over en begrænset periode eller en vedvarende omkostning/fordel, der vil gå igen, så længe rapporteringspligten i forbindelse med Income Inclusion Rule er eksisterende. Tidsperspektivet vurderes som et væsentligt kriterie for at vurdere omfanget af omkostningen/fordelene, da en middel omkostning over hele perioden, hvor lovreglen er implementeret, akkumuleret set kan ende ud med at være en mere væsentlig omkostning end en stor engangsomkostning.

Andet vurderingskriterie er **omfang af omkostningen/fordelen**, altså om omkostningen/fordelen per gang den forekommer, er lav eller høj. Her er der tale om en direkte vurdering af den monetære størrelse af omkostningen, som vurderes at være væsentlig for at vurdere specielt omkostningerne men også fordelene. Omfang vurderes ud fra en "unit", altså hvis man har for eksempel revisionspåtegningen, så er unit den årlige omkostning til revisionspåtegningen, som så i den endelig vægtning vil blive ganget op med tidsperspektivet.

Det tredje og sidste vurderingskriterie omhandler **kompleksiteten** ved omkostningen/fordelen. Hermed vil det være relevant at overveje graden af kompleksiteten for både virksomhederne og skattemyndigheder. Kompleksiteten er ikke en direkte indikation på den reelle omkostning, men anses i stedet som værende en risikofaktor, der medtages i den endelige efficiensvurdering. Jo højere grad af kompleksitet, den pågældende omkostning eller fordel er behæftet med, jo større usikkerhed vil der være i forhold til den endelige størrelse af omkostningen eller fordelen.

²³⁹ (Owens & Pemberton, 2021) – kapitel 5

I nedenstående afsnit fortages en vurdering af fordele og ulemper ved implementeringen af Income Inclusion Rule ud fra ovenstående vurderingskriterier.

5.2.1. Skatteprovenu/-betaling

Først vurderes skatteprovenuet for skattemyndighederne, som analyseret i afsnit 4.2.1, og skatteomkostningen for virksomhederne, som analyseret i afsnit 4.3.7. Der er hermed tale om den årlige omkostning, som virksomhederne må afholde ved implementeringen af IIR og modsat den indtægt, myndighederne vil få ind. For både skattemyndighederne og virksomhederne vurderes vedrørende kriteriet tidsperspektiv, at være vedvarende og stabilt, eftersom henholdsvis fordelene og omkostningen forventes i alle år, hvor IIR gælder. Endvidere gælder, at det forventede merprovenu for skattemyndigheder og tilsvarende meromkostning for virksomhederne vurderes forholdsvis beskeden. Dette skyldes, at de fleste danske virksomheder, der bliver underlagt Income Inclusion Rule må antages allerede at have en skattesats over minimumssatsen og dermed vurderes merprovenuet/-omkostningen som værende forholdsvis lav. Det tredje vurderingskriterie, kompleksiteten, vurderes ligeledes lav for begge parter, eftersom det blot må ses som en simpel årlig transaktion mellem de to parter.

5.2.2. Adfærdsmæssige fordele

Til vurderingen af de analyserede adfærdsmæssige fordele i afsnit 4.2.3, forstås den forventede påvirkning, som implementeringen af Income Inclusion Rule vil få på virksomheder og skattemyndigheders adfærd. For så vidt angår kriteriet om tidsperspektivet vurderes effekten at være vedvarende, eftersom den forventede adfærdsmæssige ændring ikke forventes at være væsentlig fra start, men over tid vil medføre en adfærdsmæssig ændring for både virksomheder og skattemyndigheder. I forhold til andet vurderingskriterie omfanget, er det svært at vurdere, hvor stor en effekt på virksomheders og skattemyndigheders adfærd reglen vil have. Det vurderes, at påvirkningen af skattemyndighedernes adfærd vil være begrænset. Denne vurdering er baseret på, at det danske skattesystem er relativt simpelt i sin nuværende form, samt at langt størstedelen af de danske virksomheder allerede betaler over 15% i selskabsskat. Skattemyndighederne har dermed ikke en lang række komplekse lempelsesregler, som skal tilpasses for at selskaber beskattet i Danmark ikke falder under det nye IIR-regelsæt. Hermed ikke sagt at der ikke vil komme tilpasninger, men det må alt andet lige vurderes at disse vil være af begrænset omfang sammenlignet med andre medlemslande. Vurderingskriteriet Omfang sættes hermed til middel. I forlængelse heraf, vurderes kompleksiteten i det tredje vurderingskriterie som meget høj, da det netop ikke vides, hvad implementeringen af Income Inclusion Rule vil

medføre og kan have en høj grad af kompleksitet, da virksomheders måde at organisere sig på, kan komme til at ændre sig. Samtidig vil skattesystemet blive påvirket og undergår ændringer.

5.2.3. Administrative fordele

Ved de administrative fordele, forstås de værnsregler i Income Inclusion Rule, som medfører en begrænsning i den administrative byrde. Som allerede nævnt i afsnit 4.2.2., er det svært at placere de analyserede dele som enten en fordel eller en omkostning, eftersom det i højere grad skal ses som en begrænsning af omkostningen forbundet med rapportering frem for en egentlig fordel, da den potentielt kan være udslagsgivende for proportionalitetsovervejelserne. Dermed er det også svært at placere efter vurderingskriterierne. Det antages dermed, at alle kriterier vil være middel, hvorefter 'fordelen' hverken vil hælde til fordel- eller omkostningssiden og dermed være neutral i vægningen.

5.2.4. Dataindsamling og løbende datavedligeholdelse

Indsamlingen af data er primært gældende for virksomhederne som også analyseret i afsnit 4.3.1, hvor der er tale om den dataindsamling, der skal ske i de enkelte enheder og datadeling indenfor koncernen. Tidsperspektivet vurderes at være vedvarende, da virksomheden forsat må forventes at have omkostninger til indsamling af data hvert år ved indberetningen. Endvidere forventes omfanget af omkostningen dog at være høj til at starte med og derefter falde til et lavere niveau, da virksomhederne over tid må forventes at opnå mere viden om dataindsamlingen og processen heromkring. Det forventes dermed indledningsvis at være svært at finde og indsamle de rigtige data. Idet den administrative byrde ved dataindsamling forventes at falde i takt med, at virksomhederne får mulighed for at trække simple rapporter med data til beregning fra deres ERP-systemer. Kompleksiteten vurderes til middel, da det, som belyst i kapitel 4, endnu ikke er fastsat præcis, hvilke data virksomhederne skal indhente til selvangivelsen. Det må dermed antages, at der er knyttet en vis grad af usikkerhed til estimatet af denne omkostning.

5.2.5. IT-systemer, processer og kontroller

Ved IT-systemer, processer og kontroller jf. afsnit 4.3.2., hvor der primært er fokus på virksomheders og specielt myndigheders behov for nye IT-systemer, vurderes det, at der ved tidsperspektiv er tale om en omkostning, som strækker sig over en kortere årrække, da et IT-system som oftest ikke vil være en klar pakkeløsning, som kan implementeres med det samme. I tidsperspektivet er det indregnet, at virksomhederne skal bruge nogle penge på at vedligeholde systemerne i perioden efter implementering, men det må antages, at disse vedligeholdelsesomkostninger vil være så uvæsentlige sammenholdt med implementeringsomkostningen, hvorfor disse ikke medtages i betragtningen af

tidsperspektivet. Omkostningens omfang efter andet vurderingskriterie forventes at være høj til at starte med, da disse systemer og processer skal sættes op og er dyre at implementere. IT-systemer, specielt for myndighederne, har, som omtalt i kapitel 4, historisk været meget omkostningstunge og det må også forventes, at være tilfældet her. For vurderingen af kompleksiteten af IT-systemer, processer og kontroller, kan der fokuseres på at IT-systemer ofte bliver forsinkede, ikke fungerer efter formålet eller bliver langt dyrere end forventet. Det kan dermed antages, at kompleksiteten vil være høj på baggrund af denne fejlmargen.

5.2.6. Personale, ressource og kompetencer

Ved vurderingen af personale, ressourcer og kompetencer vurderes både skattemyndigheder og virksomheder med udgangspunkt i analysens afsnit 4.3.3. Tidsperspektivet vurderes at være vedvarende, da begge parter fortsat vil have omkostninger til løn og træning af medarbejdere. Omkostningerne vil være størst i begyndelsen, i forbindelse med træning af medarbejdere og eventuelle ekstra ressourcer. Omkostningen forventes særlig høj for skattemyndighederne, hvis de ikke formår at få opsat et IT-system, der kan indsamle og videreføre data inden Income Inclusion Rule implementeres. Senere i forløbet vurderes omfanget af omkostningen at være mindre, da oplæringsomkostninger primært afholdes i forbindelse med implementeringen af IIR. Dermed vurderes andet kriterie vedrørende omfang at være middel. Kompleksiteten vurderes ligeledes middel, da det som sådan ikke forventes at være komplekst at ansætte og træne medarbejdere. Ved betragtning af den manglende arbejdskraft og manglen på skatteeksperter i Danmark, må det forventes, at ansættelsen af flere medarbejdere kan udgøre et problem og dermed være forbundet med mere usikkerhed.

5.2.7. Revisionspåtegning

For så vidt angår potentiel udarbejdelse af en revisionspåtegning med udgangspunkt i analysens afsnit 4.3.4. forventes ved første vurderingskriterie, tidsperspektivet, at være vedvarende, eftersom virksomhederne må forventes årligt at skulle indhente en revisionspåtegning, såfremt dette antages at blive et krav ved implementeringen af artikel 42 i EU-direktivet i dansk ret. Endvidere forventes omfanget af omkostningen årligt at være lav for virksomhederne, da det må antages at være en mindre omfangsrig revisionspåtegning, som er relativt standardiseret for alle virksomheder og baseret på allerede reviderede tal fra årsregnskabet. Det bemærkes, at ved indhentelse af en revisionspåtegning, vil dette være en fordel for skattemyndighederne, eftersom de får ekstern sikkerhed for indrapporteringen og dermed ikke skal udføre samme grad af kontrol på de indsendte data, dette taler yderligere for et lavt omkostningsomfang. I forhold til tredje vurderingskriterie, kompleksiteten, forventes denne

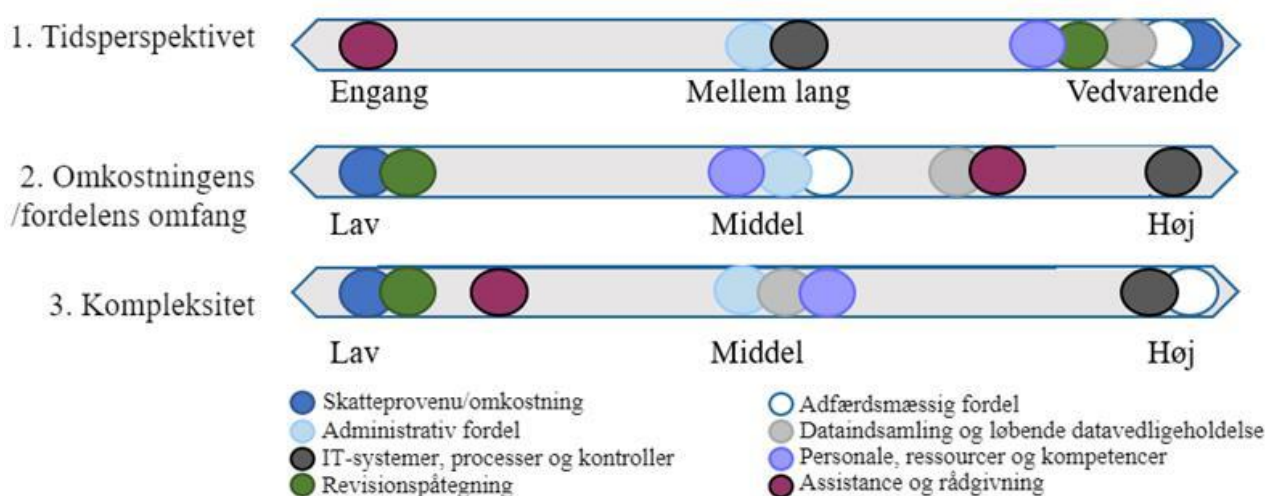
at være lav, da virksomheden hyrer en ekstern part til at give sikkerhed og revisionshusene allerede må antages at være kompetente indenfor lignende påtegninger.

5.2.8. Assistance og rådgivning

Ved assistance og rådgivning efter afsnit 4.3.5, forstås de omkostninger, for virksomheden forbundet med at indhente ekstern hjælp, til at sikre at virksomhederne er compliant med de nye regler. For så vidt angår det første kriterie, tidsperspektivet, er der tale om en engangsomkostning. Det forventes imidlertid, at der løbende kan blive behov for rådgivning i særlige situationer, men denne omkostning vurderes at være forholdsvis uvæsentlig i forhold til de startomkostninger virksomhederne måtte have til rådgivning. I den forbindelse vurderes omfanget af omkostningen at være høj, da det generelt er dyrt at hyre konsulenter eller lignende. Virksomhederne risikerer at stå i en situation, hvor rådgiver er nødvendig, da de ikke selv besidder tilstrækkelig viden omkring kravene til det nye regelsæt og dermed har mindre forhandlingsstyrke i forhold til den fastsatte pris for konsulenttydelser, da de ikke har indblik i omfanget af den leverede ydelse. Dette vil dog påvirke, at virksomheden, eller staten i denne forbindelse, må se implementeringen af Income Inclusion Rule af lav kompleksitet, idet de dermed undgår selv at bruge ressourcer på at sikre, de er klar til implementeringen af det nye regelsæt, men i stedet får hjælp fra eksperter, som centralt har kunne indhente den fornødne viden om emnet og bruge denne på virksomheder, der vil blive omfattet.

5.3. Afvejning af Cost-Benefit

Baseret på ovenstående, kan placeringen af de enkelte fordele og omkostninger opsummeres ved nedenstående graf.



Figur 13 - Vurdering af Cost-Benefit. Kilde: Egen tilvirkning

Ved en vurdering ud fra de opsatte vurderingskriterier, er det vigtigt at tage hensyn til, at denne vurdering bør ses med en vis grad af skepsis. Vurderingskriterierne er fundamentale for, at vurderingen kan anses som værende retvisende. Hvis det skulle vise sig, at et vurderingskriterie ikke kan anses som værende væsentligt for vurderingen, eller at et af de opsatte vurderingskriterierne er vægtet forkert, kan vurderingen ende med at blive diskutabel. Målet med vurderingen er dog ikke, at den skal anvendes til at opstille præcise målbare resultater, men er i stedet et værktøj til at forstå, hvilke omkostninger og fordele, der vægter højest i vurderingen af artikel 42 og dennes efficiens. En mulig usikkerhed er dermed ikke i samme grad udslagsgivende, som ved en faktisk beregning, da disse skal være væsentligt forkerte, for at ovenstående ikke kan anvendes til at forstå omkostningernes og fordelens omtrentlige størrelse, hvorfor det stadig vurderes retvisende at anvende de opstillede vurderingskriterier. Det nævnes dog, at der ved anvendelse af denne vurdering bør påtages en sund skepsis.

Vurderingen ovenfor viser altså en vægtning af, hvor store omkostningerne og fordelene hver især kan forventes at være i forbindelse med implementeringen af Income Inclusion Rule og mere specifikt rapporteringspligten i artikel 42. For at få en endelig efficiensbetragtning, skal der således, ud fra de vægtede fordele/omkostninger, opstilles en ligning for Kaldor-Hicks efficiensbetragtning²⁴⁰, hvor der tages udgangspunkt i en afvejning mellem fordele og omkostninger.

For at en sådan efficiensbetragtning kan komme tættest muligt på et resultat, er det dermed nødvendigt at gøre sig nogle overvejelser om, hvorvidt de forskellige vurderingskriterier skal vægtes med samme forhold i ligningen eller om disse for eksempel kan have forskellige fortegn. For at medregne dette i ligningen, vil der blive opstillet faktorer for hvert vurderingskriterie med udgangspunkt i dennes effekt på den endelige størrelse af omkostningen/fordelen.

Ved vurderingskriterie 1: Omkostningens tidsperspektiv, må det antages, at denne i en matematisk formel vil være en absolut værdi e.g. 1, 3 eller 10 år etc. Faktoren ved denne må derfor blive x.

Ved vurderingskriterie 2: Omkostningens omfang eller monetære størrelse per periode, må det igen antages, at størrelsen er en absolut, udtrykt ved kr. og ører, som ganges på hver tidsperiode. Faktoren bliver hermed y.

Ved vurderingskriterie 3: Komplexiteten, må det i modsætning til de første to kriterier antages, at der her er tale om en risikofaktor, som tidligere nævnt, som bør reflektere usikkerheden ved

²⁴⁰ (Eide & Stavang, 2018, s. 109)

omkostningen. Det er hermed et forhold, der skal ganges på omkostningen eller fordelens absolutte størrelse. Faktoren bliver således $(1+z)$.

Ovenstående antagelser leder dermed til at hver omkostning og fordel vil være udtrykt ved:

$$x * y * (1 + z)$$

Da det som tidligere nævnt endnu ikke er muligt at foretage endelige beregninger med korrekte værdier for henholdsvis x , y og z , kan man i stedet ud fra vurderingerne i afsnit 5.2.1 -5.2.8 samt figur 10, overordnet udlede, hvilke omkostninger og fordele, som kan anses for at veje tungest. Dette skal være med til at tydeliggøre for den lovgivende myndighed, hvilke områder, der særligt bør fokuseres på ved udarbejdelsen af et endeligt udkast til EU-direktivet. Dette kan, for lovgivers side være med til at lægge fokus på de områder, som med størst sandsynlighed kan have en effekt på resultatet af den endelig lovregel. Nedenstående skal således ikke ses som en endelig vurdering af hvilke omkostninger, der bliver størst ved indførelse af IIR, men ses som et pejlemærke behæftet med en vis grad af usikkerhed.

På baggrund af figur 13 vurderes det, at de tre største omkostninger formentligt vil blive henholdsvis 1) IT, 2) personale og ressourcer og 3) dataindsamling og vedligeholdelse.

Ud af de tre fordele, som er opstillet i den økonomiske analyse, vurderes det for Danmark, at den adfærdsmæssige ændring/fordel bliver den største fordel, og derudover vil skatteprovenu antages som værende væsentlig. Endvidere vurderes det, at den administrative fordel, som ikke direkte kan placeres som en fordel, men mere skal anses som værn i reglen, som skal mindske omkostningerne, kan anses som en potentiel udslagsgivende faktor for proportionalitetsovervejelserne.

5.4. Efficiensbetragtning

Ud fra ovenstående kan der således opstilles et matematisk udtryk for fordele og ulemper. For at kunne udarbejde en efficiensbetragtning, skal disse nu sammenfattes. En Kaldor-Hicks efficiensbetragtning tager udgangspunkt i, at en re-allokering af ressourcer må anses som værende en forbedring, hvis det viser sig, at den ene part bliver stillet forholdsvist bedre end den anden part bliver dårligere stillet. Kort fortalt skal de indtægter og fordele, som må tilfalde skattemyndighederne, overgå de omkostninger og den indtægt, som virksomhederne må miste eller undgå som følge af reglen²⁴¹. Artikel 42 og Income Inclusion Rule adskiller sig en smule fra det gængse Kaldor-Hicks scenarie, da skattemyndighederne ikke kun får en indtægt, men også må afholde en række omkostninger. Teorien

²⁴¹ (Eide & Stavang, 2018, s. 112)

om Kaldor-Hicks kan anvendes, hvis skattemyndighedernes fordele/indtægt, ses som en sum af deres indtægter og deres omkostninger og denne stadig vurderes at være positiv for myndighederne. Ved at anvende det i afsnit 5.3 opstillede udtryk for fordele og omkostninger, kan vi således opstille et udtryk for en Kaldor-Hicks forbedring.

Denne forbedring er udtrykt ved:

$$x_{v1} * y_{v1} * (1 + z_{v1}) + \dots + x_{vn} * y_{vn} * (1 + z_{vn}) < x_{s1} * y_{s1} * (1 + z_{s1}) + \dots + x_{sn} * y_{sn} * (1 + z_{sn}) - x_{-s1} * y_{-s1} * (1 + z_{-s1}) - \dots - x_{-sn} * y_{-sn} * (1 + z_{-sn})$$

Formel 5 - Udtryk for Kaldor-Hicks forbedring

Ovenstående er hermed udtryk ved at virksomhedens omkostninger ($v_1 \dots v_n$) er mindre end skattemyndighedernes omkostninger ($s_1 \dots s_n$) fratrasket skattemyndighedernes indtægter ($-s_1 \dots -s_n$), hvor indtægterne er udtrykt ved omvendt fortegn men ellers er udtrykt som omkostningerne. Ligningen er opstillet med udgangspunkt i det grundlæggende Cost-Benefit udtryk, som nævnt i afsnit 1.5.3 og bundet dermed i anerkendte økonomiske teorier²⁴²:

$$B(x) > C(x)$$

Hermed er der udledt et udtryk for Kaldor-Hicks forbedringen ved en implementering af artikel 42 i EU-direktivet. Som tidligere nævnt i afhandlingen, er der tale om en ikke vedtaget lovregel og det har dermed ikke været muligt endegyldigt at fastsætte omkostninger og fordele for dermed at foretage en endelig beregning. Afhandlingen vil således ikke udlede yderligere, da dette ikke vurderes at være optimalt ved det stadie reglen befinder sig på, på nuværende tidspunkt. Det vurderes dog, at der ved den opstillede vægtning af de forskellige fordele og ulemper i kapitel 5.3 og det ovenstående udtryk for en Kaldor-Hicks forbedring ved artikel 42, kan give en overordnet idé til lovgivende myndigheder omkring, hvor deres fokus bør lægges ved den endelige udformning af Income Inclusion Rule.

²⁴² (Eide & Stavang, 2018, s. 112)

5.5. Kan vi overhovedet undvære IIR?

Men for at reglen bør implementeres, er det da nødvendigt, at omkostningerne ikke overstiger indtægterne og dermed kan betragtes som værende efficient²⁴³, eller kan det diskuteres, at reglen alligevel bør implementeres?

Som en faktor i efficiensvurderingen, er medtaget en forventet adfærdsændring, der skal afspejle den påvirkning, der forventes i virksomheders og skattemyndigheders adfærd som et resultat af implementeringen af IIR. Adfærdsændringen forventes at veje op for de tidligere analyserede og vurderede omkostninger, hvorfor adfærdsændring spiller en væsentlig rolle i følgende diskussion om, hvorvidt reglen i sig selv faktisk er en nødvendighed og dermed bør implementeres på trods af ineffektivitet. Det vil i den forbindelse være relevant at overveje, om myndighederne i specifikke tilfælde og for at imødekomme specifikke formål, vil være nødsaget til at implementere ineffektive lovregler, hvor omkostninger overgår fordele.

Som belyst i afhandlingens indledning, står myndighederne lige nu i en situation, hvor skattesystemet er forældet og ikke længere tager højde for den udvikling, der er set de seneste årtier for så vidt angår globalisering og digitalisering²⁴⁴. Det kan dermed overvejes og er allerede genstand for debat, om man nu er kommet ud i en situation eller vendepunkt, hvor det potentielt ikke er muligt at tilpasse det internationale skattesystem ved løsninger, der kan give et merprovenu, men hvor man i stedet er nødsaget til at ty til løsninger, som ikke muliggør en efficient lovregel.

Den udvikling, der er sket indenfor internationale skatteforanstaltninger de sidste årtier, tyder på, at lovgiver ikke længere vægter indkomst mod omkostninger lige så højt, som det tidligere er blevet gjort. Her er de nyligt opdaterede Transfer Pricing-regler et godt eksempel. TP-indberetningen skaber ikke en egentlig indtægt til myndighederne, men er blot med til at give myndighederne et indblik i virksomhedernes organisation og aktivitet, og det må derfor vurderes, at der i et sådan tilfælde er tale om en situation, hvor omkostninger langt fra overstiger indtægter, som jo er lig nul. Income Inclusion Rule er dermed ikke et af de mere ekstreme tilfælde, hvor omkostning overstiger indtægt, og det kan dermed tyde på, at myndighederne er tilbøjelige til at implementere lovregler, som koster mere end de indtjener.

²⁴³ (Eide & Stavang, 2018, s. 109)

²⁴⁴ (OECD, 2022 e, s. 8)

Et modargument hertil fremsættes i artiklen 'Er der grænser for compliance-omkostninger'²⁴⁵, hvor der stilles spørgsmålstejn ved, om man i kampen mod bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning har glemt proportionaliteten, og dermed at større administrative byrder er blevet den nye måde at vinde kampen mod aggressiv skatteplanlægning²⁴⁶. Her fremhæver artiklen netop Income Inclusion Rule, idet der argumenteres, at OECD har valgt at udforme et nyt og forholdsvis omfattende regelsæt fremfor at ændre de allerede eksisterende regler som CFC-beskatning, men i stedet udvikle modelreglerne med afsæt i eksisterende reglers opsætning.

Det vurderes ikke, at de lovgivende myndigheder, med de historiske tiltag indenfor den internationale skattelovgivning, har formået at ændre virksomhedernes brug af skatteoptimering og skatteundgåelse, hvilket kan tyde på, at det er nødvendigt med et mere omfattende indgreb for at sikre, at virksomhederne reelt set vil foretage en ændring i deres skatteplanlægning. I den forbindelse må det til en vis grad være urealistisk at tro, at en så vidtgående ændring af det internationale skattesystem kan foretages uden omkostninger for både myndighed og virksomhed. Men er det nødvendigt samtidig at pålægge så store administrative omkostninger²⁴⁷?

Income Inclusion Rule og den dertilhørende rapporteringspligt i artikel 42, kan på nuværende tidspunkt ikke endegyldigt vurderes ud fra en efficiensbetragtning, da der til stadighed er en så høj grad af usikkerhed vedrørende omfanget af de forventede omkostninger og mulige fordele, foruden skatteprovenu. Som tidligere vurderet, er en af de vigtigste parametre, som kan have størst betydning for efficiensbetragtningen af lovreglen, nemlig en potentiel adfærdsændring, behæftet med en så høj grad af usikkerhed, at man ikke før reglen er implementeret, og har eksisteret i en årrække, kan vurdere effekten.

²⁴⁵ (Nielsen, 2022)

²⁴⁶ (Nielsen, 2022)

²⁴⁷ (Nielsen, 2022)

5.6. Delkonklusion

Kapitel 5 har dermed analyseret på de i kapitel 4 opstillede fordele og omkostninger for at komme frem til en vurdering af størrelsen af disse. Vurderingen af omkostningernes størrelse er foretaget på baggrund af en række opstillede vurderingskriterier, som omfatter 1) tidsperspektiv, 2) omfang og 3) kompleksitet. Der blev på baggrund af den udførte vurdering opstillet en model, som tydeliggør, hvordan omkostningerne/fordelene vurderes ud fra de tre vurderingskriterier. Analysen viste, at det særligt er IT-omkostninger, personale omkostninger og omkostninger til dataindsamling, der kan forventes at måtte udgøre de største omkostninger, hvorimod særligt adfærdsændringen og skatteprovenu må anses som de største fordele ved lovreglen for skattemyndighederne. På baggrund af denne kvalitative vurdering af omkostninger og fordele, blev der forsøgt opstillet et matematisk udtryk for disse, som på et senere tidspunkt skal muliggøre endelig opgørelse. Dette matematisk udtryk blev sammenfattet til en Kaldor-Hicks efficient ligning, som også på et senere tidspunkt vil kunne muliggøre en konkret vurdering af, hvorvidt lovreglen kan vurderes at være efficient og proportional. Til sidst blev der i dette kapitel diskuteret, hvorvidt en efficient lovregel egentlig er nødvendig, for at denne bør implementeres eller om Income Inclusion Rule er en nødvendig regulering for at imødekomme de udfordringer, der ses på området for international skattelovgivning.

Kapitel 6 – Konklusion

Afhandlingen har ved hjælp af juridisk og økonomisk analyse besvaret problemformuleringen:

Hvad bliver gældende ret i henhold til kapitel 8, art. 42 i EU-direktivet "Ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union" i dansk ret, såfremt dette forslag vedtages i dets nuværende form og hvilke økonomiske konsekvenser i form af administrative omkostninger kan dette have for danske virksomheder og danske skattemyndigheder?

Besvarelsen af problemformuleringen er understøttet af tre forskningsspørgsmål, som vedrører udledning af gældende ret, administrative omkostninger samt principperne om proportionalitet, effektivitet og efficiens. Opgaven er struktureret og besvaret på baggrund af de tre forskningsspørgsmål.

I kapitel 2 blev der foretaget en redegørelse for OECD's historiske arbejde til forståelse af udviklingen, der har ført til fremlæggelsen af Income Inclusion Rule og den dertilhørende artikel 42 vedrørende rapporteringspligten, samt af hvorledes OECD's modelregler gennem EU-direktivet implementeres i national ret. Kapitlet indeholder derudover en redegørelse af de eksisterende rapporteringspligter i dansk ret. Den skatteretlige rapportering i dansk ret omfatter allerede en lang række rapporteringsforpligtelser så som selvangivelsen af den skattepligtige indkomst, Transfer Pricing, CFC- og DAC6 rapportering. Der findes dermed allerede indenfor danske rapporteringspligter en lang række forhold, som lovgiver, for at effektivisere implementeringen af IIR, bør overveje at integrere i den nye rapporteringspligt.

Kapitel 2 har dermed skabt en grundlæggende forståelse, som er videreført i kapitel 3, og anvendt til at foretage en præcis og retvisende ordlydsfortolkning af artikel 42 i EU-direktivet, samt anvendt i kapitel 4 til at vurdere eventuelle administrative omkostninger og fordele ved implementeringen af IIR.

I kapitel 3 blev der foretaget en ordlydsfortolkning af artikel 42 for at udlede gældende ret og belyse betydningen af centrale begreber i bestemmelsen. Analysen blev foretaget kronologisk og belyste centrale begreber. Rapporteringspligten i artikel 42 og IIR omfatter koncerner med en omsætning på mere end EUR 750 mio. årligt i minimum to sammenhængende år over en femårig periode. Koncernenheder kan både omfatte juridiske selskaber og faste driftssteder, og kan inden for koncernen udpeges som en 'Designated Local Entity', der kan indberette på vegne af samtlige koncernenheder i jurisdiktionen. For at lette den administrative byrde for både myndigheder og virksomheder, kan der indgås bi- eller multilaterale aftaler kaldet 'Qualifying Competent Authority Agreements', som

muliggør informationsdeling mellem jurisdiktioner samt en central indberetning fra koncernen på tværs af jurisdiktioner. Ligeledes kan den ultimative moder eller en udpeget 'Designated Filing Entity' indgive selvangivelsen på vegne af samtlige koncernenheder i koncernen. Bestemmelsen i artikel 42 lægger til sidst op til en indberetningsfrist på maksimalt 15 måneder, dog 18 måneder det første år, men det kan endnu ikke konkluderes, om en kortere rapporteringsfrist i Danmark vil blive valgt, da retningslinjer herfor endnu ikke er udformet.

I kapitel 4 blev der, ud fra den udledte gældende ret i kapitel 3, opstillet fordele og ulemper ved implementeringen af artikel 42. Analysen tydeliggjorde karakteristika ved de opstillede fordele og ulemper, som videre er anvendt i kapitel 5, til en vurdering af retsreglens efficiens. Analysen viste, at der ved implementeringen af artikel 42 må forventes en række omkostninger, som blandt andet omfatter omkostninger til nye IT-systemer, dataindsamling, personale, eventuel revisionspåtegning samt assistance og rådgivning. Analysen viste, at der ligeledes må forventes en række fordele ved Income Inclusion Rule, primært for skattemyndighederne. Fordelene omfatter primært et merprovenu fra selskabsbeskatningen, samt en adfærdsmæssig ændring hos både skattemyndighederne samt for virksomhederne. Foruden de direkte omkostninger og fordele viste analysen, at der også i bestemmelsen er indført en række værnsregler, som har til formål at mindske den administrative byrde.

I kapitel 5 blev der med udgangspunkt i de opstillede fordele og omkostninger fra kapitel 4 foretaget en vurdering af størrelsen af disse. Vurderingen blev foretaget på baggrund af en række opstillede vurderingskriterier, som omfatter Tidsperspektiv, Omfang samt Komplexitet. Med udgangspunkt i disse vurderingskriterier, blev der opstillet en model, som har til formål at tydeliggøre, hvor store omkostningerne hver især vil blive. Analysen viste, at det kan forventes at særligt IT-omkostninger, personale omkostninger og omkostninger til dataindsamling må være de væsentligste omkostninger i forbindelse med implementeringen af artikel 42. Samtidig er det særligt den forventede adfærdsmæssige ændring hos både skattemyndighed og virksomhed, samt det forventede skatteprovenu, som må forventes at udgøre de største fordele ved implementeringen. Denne kvalitative vurdering af omkostninger og fordele blev forsøgt videreført til et matematisk udtryk for størrelsen på omkostninger og fordele, som på et senere tidspunkt kan anvendes til at foretage en endelig opgørelse af størrelsen. Ud fra dette udtryk blev der ligeledes opstillet en ligning for en Kaldor-Hicks forbedring, som også senere kan anvendes til at foretage en konkret vurdering af efficiensen af Income Inclusion Rule og rapporteringspligten i artikel 42. Slutteligt indeholder kapitel 5 en diskussion af, hvorvidt retsreglen i artikel 42 bør implementeres i dansk, uagtet om denne bliver vurderet til at være efficient eller ej.

Diskussionen tog udgangspunkt i en vurdering af, om reglen er en nødvendighed for at løse udfordringerne i den internationale skatteret, som følge af digitaliseringen og globaliseringen, eller om der blot er tale om endnu en administrativ byrde, der bliver pålagt virksomhederne uden at denne løser de udfordringer, der ses på nuværende tidspunkt.

Afhandlingen indeholder en redegørelse for danske rapporteringspligter og OECD's arbejde igennem tiden. Der er udledt gældende ret indenfor artikel 42 med udgangspunkt i en ordlydsfortolkning af centrale begreber i bestemmelsen. Ud fra dette er der foretaget en opstilling og afvejning af fordele og omkostninger ved implementeringen af artikel 42, for til sidst at opstille værktøjer til på et senere tidspunkt at foretage en endelig efficiensbetragtning og konkludere på effekten af Income Inclusion Rule og artikel 42.

Kapitel 7 – Perspektivering

Ud fra afhandlingens afgrænsede område og problemformulering er det vurderet relevant at foretage en perspektivering, som belyser relevante vinkler, for en videre behandling af de problemer digitaliseringen og globalisering har skabt for den internationale skatteret. Afhandlingen har primært opereret indenfor det afgrænsede område vedrørende rapporteringspligten i artikel 42 og de dertil forventede omkostninger og fordele. Nedenfor er oplistet idéer til en videreførelse af afhandlingen.

I afhandlingen blev det kort noteret at nogle af de koncerner som i Danmark kan forventes at blive særligt ramt af Income Inclusion Rule og den dertilhørende rapporteringspligt er Amba selskaber som Danish Crown og Arla, som er underlagt den danske kooperationsbeskatning og ikke den klassiske selskabsbeskatning på 22%²⁴⁸. Jf. SEL §19, udgør indkomst omfattet af SEL § 1, stk. 1 kun 14,3% hvis indkomsten opgøres på baggrund af foreningens formue²⁴⁹. Det kan dermed ses at skattesatsen er under den fastsatte minimumsskat på 15% som fastsat i Income Inclusion Rule. Niveaue er dog kun 0,7% under minimumsskatten og en eventuel merbeskatning må derfor være relativt begrænset. Dette er dog relevant at undersøge, samt om andre særregler i dansk ret, kan medføre at specifikke danske koncerner eller datterselskaber, bliver pålagt en merbeskatning samt at foretage en beregning af i hvor høj grad det omfattede selskab vil blive påvirket. I denne sammenhæng kan det også være interessant at se på, om dette eventuelt kan medfører en simplificering af de danske skatteregler vedrørende kooperationsbeskatning.

Den adfærdsændrende effekt er relevant at undersøge videre. Ud fra de udførte analyser i afhandlingen, er det blevet belyst at særligt den adfærdsændrende fordel kan have stor betydning for efficiensen af Income Inclusion Rule. Det kunne derfor være interessant at undersøge nærmere, hvorvidt det danske skattesystem vil ændre i de nuværende regler, for at sikre at der ikke er danske koncerner, der falder under de 15%'s minimumsbeskatning. Ligeledes kunne det være interessant at undersøge, om danske koncerner vil ændre deres virksomhedsstruktur og geografiske tilstedeværelse i lavskatte-lande, efter indførslen af Income Inclusion Rule og rapporteringspligten i artikel 42 i EU-direktivet.

Også den matematiske model og en konkret efficientsberegning kunne være relevant at arbejde videre på. En forudsætning for at der ville kunne foretages yderligere analyse heraf, er tilstrækkeligt datagrundlag. Det kan overvejes, om myndighederne er i besiddelse af data, der ville kunne understøtte en egentlig beregning, i form af data fra tidligere implementerede rapporteringspligter og ved brug af

²⁴⁸ (Skats Juridiske Vejledning - C.D.10.1.2, 2022-2)

²⁴⁹ (Skats Juridiske Vejledning - C.D.10.1.2, 2022-2)

avancerede økonomiske modeller. Det har dog ikke været muligt at foretage en sådan beregning i afhandlingens besvarelse grundet begrænsede midler og tilgængelighed til de nødvendige data. Hvis denne beregning skal foretages, ville det kræve, at de nødvendige data blev offentligt tilgængelige eller at retsreglen havde været implementeret i nogle år, således at virksomhederne og myndighederne allerede havde afholdt en række af omkostningerne og det således ville være mere realistisk at komme i nærheden af en præcis beregning.

Afhandlingens afgrænsede fokus på rapporteringsforpligtelsen i artikel 42, har medført at store dele af BEPS-projektet ikke er blevet behandlet dybdegående. Projektet og dets two-pillar approach er fremsat som to særskilte regelsæt, som dog arbejder sammen for at opnå et samlet mål om at imødegå international skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning. Det er derfor relevant i sammenhæng med arbejdet udført vedrørende Pillar 2, og de dertilhørende modelregler og mere specifikt artikel 42 i EU-direktivet, at se på de øvrige bestemmelser i modelreglerne samt Pillar 1. Pillar 1 omhandler et nyt begreb New Nexus, som skal erstatte det allerede eksisterende begreb vedrørende fast driftssted. Der er dermed med Pillar 1, tale om hvordan profit allokeres i koncernen mellem på den ene side juridiske enheder, og på den anden side aktivitet i jurisdiktioner, hvor de ikke er legalt til stede, men stadig har en vis kommerciel aktivitet. Det er dermed altafgørende for at få et fuldstændigt billede af BEPS-projektet, og dets løsningsforslag til at løse problemstillingerne ved den digitaliserede økonomi, at belyse både Pillar 1 og Pillar 2. Det kræver derudover en implementering af begge regelsæt for at opnå det tilsigtede formål fra OECD.

Litteraturliste

Bøger

- Andersen, I. (2013). *Den skinbarlige virkelighed: Vidensproduktion i samfundsvidenskaberne* (5. udgave udg.). Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Eide, E., & Stavang, E. (2018). *Rettsøkonomi* (2. udgave udg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Füchsel, K., Gath, P., Langsted, L. B., Olsen, P. K., & Skovby, J. (2017). *Revisor - reguleringer og rapportering* (4. Udgave udg.). København: Karnov Group.
- Koerver Schmidt, P., Tell, M., & Weber, K. D. (2020). *Internatinal skatteret i et dansk perspektiv*. Hans Reitzels Forlag.
- Owens, J., & Pemberton, J. L. (2021). *Cooperative Compliance - A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Holland: Wolters Kluwer.
- Tvarnø, C. D., & Denta, S. M. (2015). *Få styr på metoden* (1. udgave udg.). København: Ex Tuto Publishing A/S.
- Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2017). *Retskilder og retsteorier* (5. udage udg.). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Artikler, publikationer, rapporter og øvrige udstedelser

- Bunn, D., & Asen, E. (2021). *International Tax Competitiveness index 2021*. Washington D.C.: Tax Foundation.
- FSR - danske revisorer (2018). *Administrative byrder: - Indberetninger og brug af offentlige data*. København: FSR Survey.
- Gulick, L. (1937). *Notes on the Theory of Organization*. In L. Gulick & L. Urwick. *Papers on the Science of Administration* Institute of Public Administration
- Holbraad, J. (2022). *Mangel på medarbejdere er Danmarks største uløste udfordring*. Finans.

Koerver Schmidt, P. (2013). *Dansk CFC-beskatning: I et internationalt og komparativt perspektiv*. Frederiksberg: Copenhagen Business School (CBS).

KPMG (2022 a). *BEPS 2.0*. KPMG: <https://meijburg.nl/beps-20>

KPMG (2022 b). *BEPS 2.0: What you need to know*. KPMG.
https://meijburg.nl/sites/default/files/2022-04/Beps-what-to-know-flyer-web_.pdf

Mason, R. (2020). *The Transformation of International Tax*. The American Society of International Law, Vol. 114:3, 353-401.

Matsuoka, A. (2021). *The new international tax regime: analysis from a power-basis perspective*. SN Bus Econ, 1-23.

Nielsen, J. K. (2022). *Er der grænser for compliance-omkostninger?* Taxo, Art20220027-Taxo, 3.

OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD publishing.

OECD (2016). *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2019). *Public Consultation document Secretariat Proposals for a “Unified Approach” under Pillar One*. Paris: OECD Publishing

OECD (2021 a). *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) - Frequently asked questions*. Paris: OECD Publishing

OECD (2021 b). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2022 a). *OECD releases detailed technical guidance on the Pillar Two model rules for 15% global minimum tax*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2022 b). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2022 e). *Tax challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Paris: OECD Publishing.

- Olsen, T. C. (2022). *Skatteindberetningsloven med kommentar*. Danmark: Karnov Group.
- Pricewaterhouse Coopers (2022). *Fondskonferencen 2022*. PWC.dk
- Rødgaard, C. B. (2020). *Det er ærgerligt set fra et virksomhedsperspektiv*. Taxo, Karnov Group
- SKM (2021). *EUU Alm.del - Bilag 21*. København K: Skattestyrelsen.
- Slemrod, J. B., & Blumenthal, M. (1996). *The Income Tax Compliance Cost of Big Business*. I P. F. Quarterly, Public Finance Quarterly (Årg. Vol. 24 No. 4, s. 411-438). USA: Sage Publications.
- Wittendorff, J. (2021). *CFC-beskatning, RR.8.2021.38*. Karnov Group.
- Wittendorf, J. (2022). *Global minimumsskat - betydning for danske koncerner*. Karnov Group.
- Wittendorf, J., et.all (2022 a). *OECD/G20: Pillar Two Global Tax Reform*. EY seminar.

Hjemmesider og internet artikler

- Barfield, R. (3. september 2020). *Who invented computers?* Hentet 28. juli 2022, fra BricsCAD:
<https://www.bricsys.com/blog/who-invented-computers>
- Den Store Dansk (2022). Hentet 10. august, 2022, fra: [ordbog | lex.dk – Den Store Danske](https://ordbog.lex.dk)
- Erhvervsministeriet (17. marts 2022). *Folketinget udskyder fristen for virksomheders årsrapporter*. Hentet 3. august 2022, fra Erhvervsministeriet: [Folketinget udskyder fristen for virksomheders års-rapporter \(em.dk\)](https://www.em.dk/nyheder/folketinget-udskyder-fristen-for-virksomheders-aars-rapporter)
- Europa Kommissionen (1. marts 2021). *Politikere kræver svar om vaccinepas*. Hentet 27. august 2022, fra Europa Kommissionen: <https://ec.europa.eu/newsroom/representations/newsletter-archives/30487>
- Gibbs, S. (7. marts 2016). *How did email grow from messages between academics to a global epidemic*. Hentet 28. juli 2022, fra The Guardian:
<https://www.theguardian.com/technology/2016/mar/07/email-ray-tomlinson-history>
- Madsen, M. S. (18. maj 2017). *Nyt inddrivelsessystem til Skat vil koste mere end 1,1 milliard kroner*. Hentet 17. august 2022 fra Computerworld.dk:
<https://www.computerworld.dk/art/240022/nyt-inddrivelsessystem-til-skat-vil-koste-mere-end-1-1-milliard-kroner>

Moreau, P., & Bode, J. (25. february 2020). *How BEPS 2.0 seeks to ensure a more level tax playing field*. Hentet 20 juni 2022, fra:

https://meijburg.nl/sites/default/files/2022-04/Beps-what-to-know-flyer-web_.pdf

Museum, S. M. (3. december 2020). *A short history if the internet*. Hentet 28. juli 2022, fra Science Media Museum: <https://www.scienceandmediamuseum.org.uk/objects-and-stories/short-history-internet>

OECD (2022 c). *International collaboration to end tax avoidance*. Hentet 26 juli 2022, fra:

<https://www.oecd.org/tax/beps/>

OECD (2022 d). *Organisation: Struktur*. Hentet 26. juli 2022, fra OECD:

<https://www.oecd.org/ueber-uns/organisation/>

OECD (2022 f). *OECD 60th anniversary*. Hentet 27. juli 2022, fra OECD:

<https://www.oecd.org/60-years/>

OECD (2022 g). *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. Hentet den 21.

August 2022, fra OECD; [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters - OECD](#)

Oxford English Dictionary (2022). Hentet 10. august, 2022, fra: [Home : Oxford English Dictionary \(oed.com\)](#)

Sandberg, B. (2021). *Dansk selskabsskat stadig under pres*. Hentet 18. juli 2022, fra Dansk Industri.

<https://www.danskindustri.dk/arkiv/analyser/2021/6/dansk-selskabsskat-stadig-under-pres/>

Skattestyrelsen (2022-1). *Den juridiske vejledning - A.B.1.2.9.1 - Baggrund og formål*. Hentet den

10. juli 2022, fra SKAT.dk, fra: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2295265&chk=218293>

Skattestyrelsen (2022-1). *Den juridiske vejledning - A.B.1.2.9.4 - Hvilke ordninger skal indberettes?* Hentet den 11. juli 2022, fra SKAT.dk:

<https://skat.dk/data.aspx?oid=2295271&chk=218293>

Skattestyrelsen (2022-1). *Den juridiske vejledning - C.D.11.13.1 Transfer Pricing dokumentationspligten - regel og omfang*. Hentet den 20. juli, fra Skat.dk:

<https://skat.dk/data.aspx?oid=2232479&chk=218293>

Skattestyrelsen (2022-1). *Den juridiske vejledning - C.D.11.13.2 - Land for land-rapporteringspligten for multinationale koncerner - regel og omfang*. Hentet den 20 juli, 2022, fra SKAT.dk: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2232525>

Skattestyrelsen (2022-2). *Den juridiske vejledning C.D.10.1.2 - Skatteprocenter*. Hentet den 10. september 2022, fra SKAT.dk: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2049049>

Skattestyrelsen (2022-2). *Den juridiske vejledning A.C.2.1.1.1 – De forvaltningsretlige grundsætninger*. Hentet den 29. august 2022, fra SKAT.dk: [A.C.2.1.1.1 De forvaltningsretlige grundsætninger - Skat.dk](#)

Skattestyrelsen (2022-2). *Den juridiske vejledning C.F.8.2.2.5.2.1 – Fast forretningssted*. Hentet den 30 juli, 2022, fra SKAT.dk: [C.F.8.2.2.5.2 Fast forretningssted - Skat.dk](#)

Skattestyrelsen (2022-2). *Den juridiske vejledning C.F.8.2.2.4.2.1 – Det skattemæssige hjemsted for andre end fysiske personer efter artikel 4, stk. 1*. Hentet den 4. august, 2022, fra SKAT.dk: [C.F.8.2.2.4.2.1 Det skattemæssige hjemsted for andre end fysiske personer efter artikel 4, stk. 1 - Skat.dk](#)

Skattestyrelsen (2022-2). *Den juridiske vejledning - C.D.3.1.2.2 - Koncernforbindelse*. Hentet den 10. august, 2022, fra SKAT.dk: [C.D.3.1.2.2 Koncernforbindelse - Skat.dk](#)

Steen, M. (07. 09 2021). *Trods nyt it-system til ejendomsvurderinger – brug for 600.000 manuelle kontroller*. Hentet 17. august 2022 fra ITWatch: <https://itwatch.dk/ITNyt/Politik/article13258699.ece>

Udenrigsministeriet (2022). *Om OECD*. Hentet 15. juli 2022, fra Udenrigsministeriet: <https://oecd.um.dk/info-om-oecd/generelt>

Domme og afgørelser

Cadbury Schweppes dommen (Sag C-196/04)

SKM2007.298.SR

SKM2010.209.SR

SKM2016.504.HR

SKM 2017.216 BR

SKM 2017.227 Ø

Love, bekendtgørelser, direktiver, traktater, mv.

European Commission (2021). *Proposal for a council directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*. Brussels: COM(2021) 823 final.

Revisorloven (RL) (20. 11 2018). *Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)*. Hentet fra Retsinformation:

<https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2018/1287>

Skatteindberetningsloven (SIL) (30. 08.2021). *Bekendtgørelse af skatteindberetningsloven*. Hentet den 15. juli, 2022, fra Retsinformation: [Skatteindberetningsloven \(retsinformation.dk\)](https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2021/823)

Skattekontrolloven (SKL) (27.10.2021). *Bekendtgørelse af skattekontrolloven*. Hentet den 17. juli, 2022, fra Retsinformation: [Skattekontrolloven \(retsinformation.dk\)](https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2021/823)

Selskabsskatteloven (SEL) (22.02.2021). *Bekendtgørelse af selskabsskatteloven*. Hentet den 10. juli 2022, fra Retsinformation: [Selskabsskatteloven \(retsinformation.dk\)](https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2021/823)

Årsregnskabsloven (ÅRL) (08. 08 2019). *Bekendtgørelse af årsregnskabsloven*. Hentet 10. august 2022, fra Retsinformation: <https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2019/838>