

IMPLEMENTERINGEN AF REGLERNE OM GLOBAL MINIMUMSBESKATNING



JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE



AGENDA

- Præsentation af afhandlingen
- Det politiske arbejde i OECD og EU
- Den danske implementering (minimumsbeskatningsloven)
 - Hvordan virker reglerne?

Pause

- Foreløbige overvejelser
 - **(1)** Betydning af 'efterarbejder' fra OECD, **(2)** faste driftssteder af undtagne enheder, **(3)** korrektion af rette indkomstmodtager i national ret
- Spørgsmål

PRÆSENTATION



JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE



HVAD ER DET OVERHOVEDET JEG LAVER?

- Erhvervs-Ph.d ved Aarhus Universitet og KPMG Acor Tax (5 årigt forløb, 1,5 år inde)
 - ...Et sæt regler som i december 2022 blev vedtaget i direktivform i EU
 - ...Store virksomheder der optræder i koncernform skal være effektivt beskattet med minimum 15%
 - ...Direktivet er affødt af det langstrakte arbejde, der har været i OECD med 'BEPS' (Base Erosion and Profit Shifting) → 'Reformplan' som skulle løse problemerne med skattemisbrug
- Hvad betyder regelsættet for en koncern (med hovedsæde i DK), og hvordan spiller det sammen med de øvrige (danske) værnsregler?

OG HVORDAN HAR JEG TÆNKT MIG AT GØRE DET?

- Foreløbig arbejdstitel:

”Beskatning af koncerner efter minimumsbeskatningsloven”

Projektet vil søge at klarlægge gældende ret for beskatning af store koncerner efter reformplanen. Projektet vil i den forbindelse overveje om reformplanen indsnævrer råderummet for misbrug af skattelovgivningen.

- Artikelbaseret afhandling
 - Reglernes subjektive anvendelsesområde (*hvem*)
 - Reglernes objektive anvendelsesområde (*hvad*)
 - Allokering af beskatningsretten (*hvor*)
 - Afværger reformplanen misbrug af skattelovgivningen? (*afsluttende overvejelser*)

DET POLITISKE ARBEJDE I OECD OG EU



AARHUS
BSS

JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE



HVORNÅR BEGYNDTE ALT DET HER?

- Oktober 2015 fremsætter OECD en række 'Actions' → **Action 1 – Adressing Tax Challenges of the Digital Economy**
- Oktober 2020 udgiver OECD 'Blueprints' til Pillar 1 og **Pillar 2** – to søjler i en 'reformplan'
- December 2021 udgiver OECD '**GloBE Model Rules**', med efterfølgende kommentarer og illustrative eksempler i foråret 2022.
- I december 2022 vedtager EU "**Direktiv 2022/2523** om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen"
- I slutningen af juni 2023 udsender Skatteministeriet et lovforslag i offentlig høring, som skal implementere direktivet. "**Minimumsbekskatningsloven**" Der er høringsfrist 18. august 2023.

OG HVORFOR ENDTE DET VED EU?

Selvom det politiske arbejde er udført i OECD, finder EU det nødvendigt at vedtage regelsættet i direktivform:

Fra præambel 33:

Målene for dette direktiv, nemlig at skabe en fælles ramme for en global minimumsskattesats inden for Unionen på grundlag af den fælles tilgang i OECD's modelregler, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af hver enkelt medlemsstat, der handler alene, fordi en indsats fra medlemsstaternes side uafhængigt af hinanden risikerer at skabe en fragmentering af det indre marked, og fordi det er afgørende at vedtage løsninger, der fungerer for det indre marked som helhed, men kan på grund af omfanget af reformen vedrørende den globale minimumsskat bedre nå på EU-plan; Unionen kan derfor vedtage foranstaltninger i overensstemmelse med nærhedsprincippet, jf. artikel 5 i traktaten om Den Europæiske Union. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går dette direktiv ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

Det interessante ved at reglerne (i Danmark) er regler som skal implementeres fra EU, er at en stor del af fortolkningen ligger ved EU.

ET MINIMUMSDIREKTIV

- Fremgår af direktivets tilblivelseshistorie
- Retstilstanden efter direktivet skal derfor både fortolkes i lyset af direktivteksten og af de traktatfæstede rettigheder
 - Fordi direktivet er et minimumsdirektiv, er de enkelte medlemsstater frit stillede til at **gennemføre strengere tiltag** for at beskytte deres nationale skatteprovenu – de nationale reguleringer fungerer med direktivet som nedre grænse og traktaten som øvre grænse. (*Prechal, Sacha, Directives in EC Law, Oxford University Press (2005), s. 44*)
- Direktivet er med andre ord **en minimumsbeskyttelse af skatteprovenuet som hidrører fra virksomheder, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde.**

MINIMUMSBESKATNINGSLOVEN



JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE



DEN DANSKE IMPLEMENTERING

- Udsendt i høring, med frist 18. august 2023
- Foreslået virkning for regnskabsår der påbegyndes 31. december 2023 eller senere
- Oplysningsskema indgives 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret og kravet på ekstraskat stiftes også denne dag – i overgangsåret dog 18 måneder.

Skatteministeriet
Udkast

J.nr. 2022 - 13403

Forslag

til

Lov om en ekstraskat for visse koncernenheder¹⁾
(minimumsbeskatningsloven)

REGLERNE OM MINIMUMSBESKATNING

Formål: Alle koncernenheder hjemmehørende i en lavtbeskattet jurisdiktion pålægges en ekstraskat, således at de beskattes effektivt med minimum 15%.

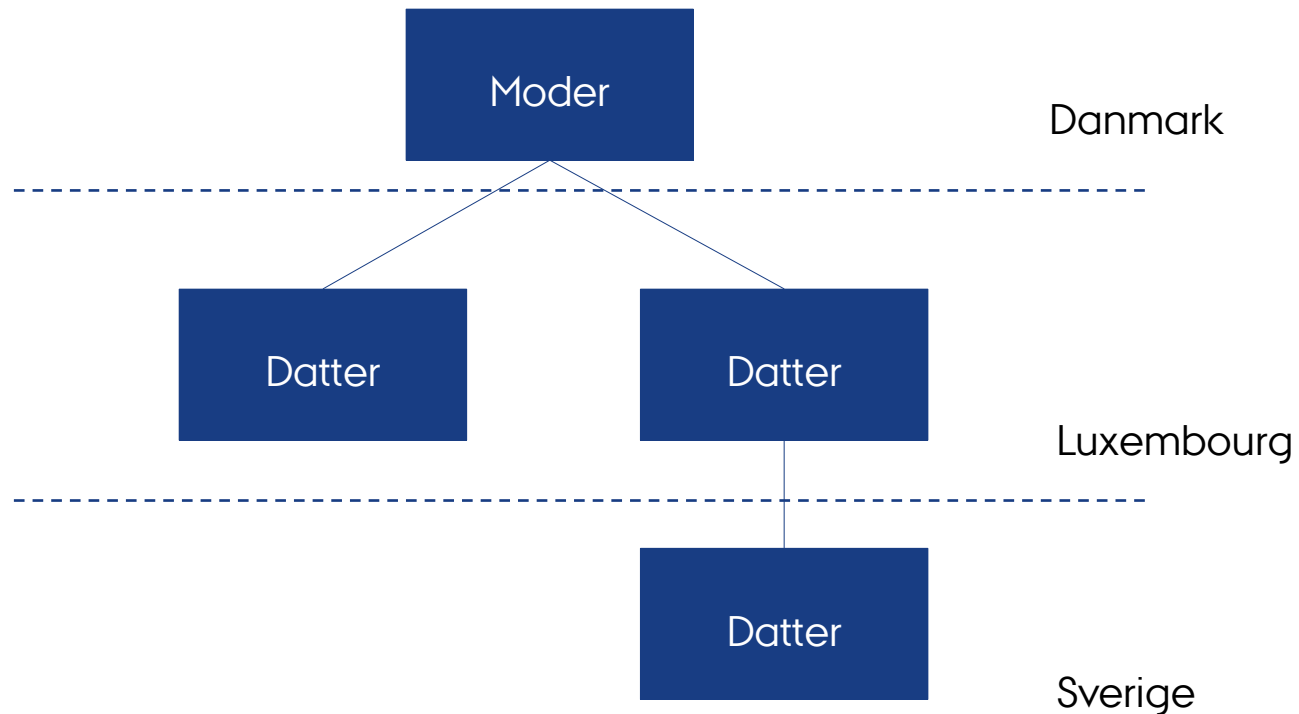
- **Step 1:** Det afgøres hvilke enheder i en koncern som er 'koncernenheder' og omfattet af reglernes anvendelsesområde
- **Step 2:** Enhedernes effektive skattesats beregnes på jurisdiktionsniveau
- **Step 3:** Den ekstraskat enhederne skal betale beregnes
- **Step 4:** Ekstraskatten allokeres til de enheder hvor den kan opkræves

Gennemgangen er meget forenklet, og der er forskellige mekanismer som er udeladt

- Blandt andet: allokeringsreglen 'UTPR' og de forskellige 'Safe Harbour-regler'.

REGLERNE OM MINIMUMSBESKATNING

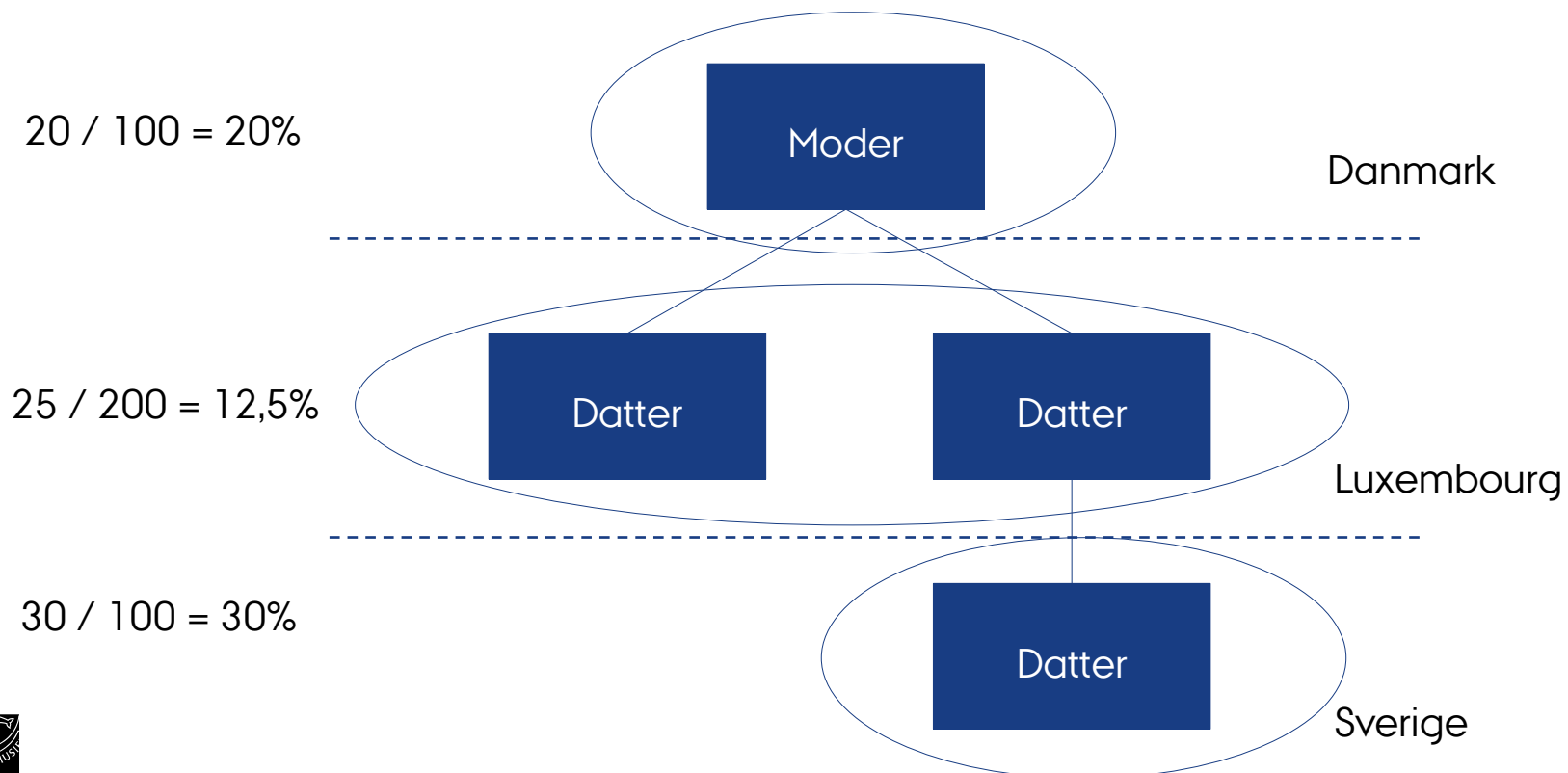
Step 1: Det afgøres hvilke enheder i en koncern som er 'koncernenheder' og omfattet af reglernes anvendelsesområde



- Undtagne enheder?
- Tærskelværdi-test? (750 mio. EUR)
- Konsoliderings-test?

REGLERNE OM MINIMUMSBESKATNING

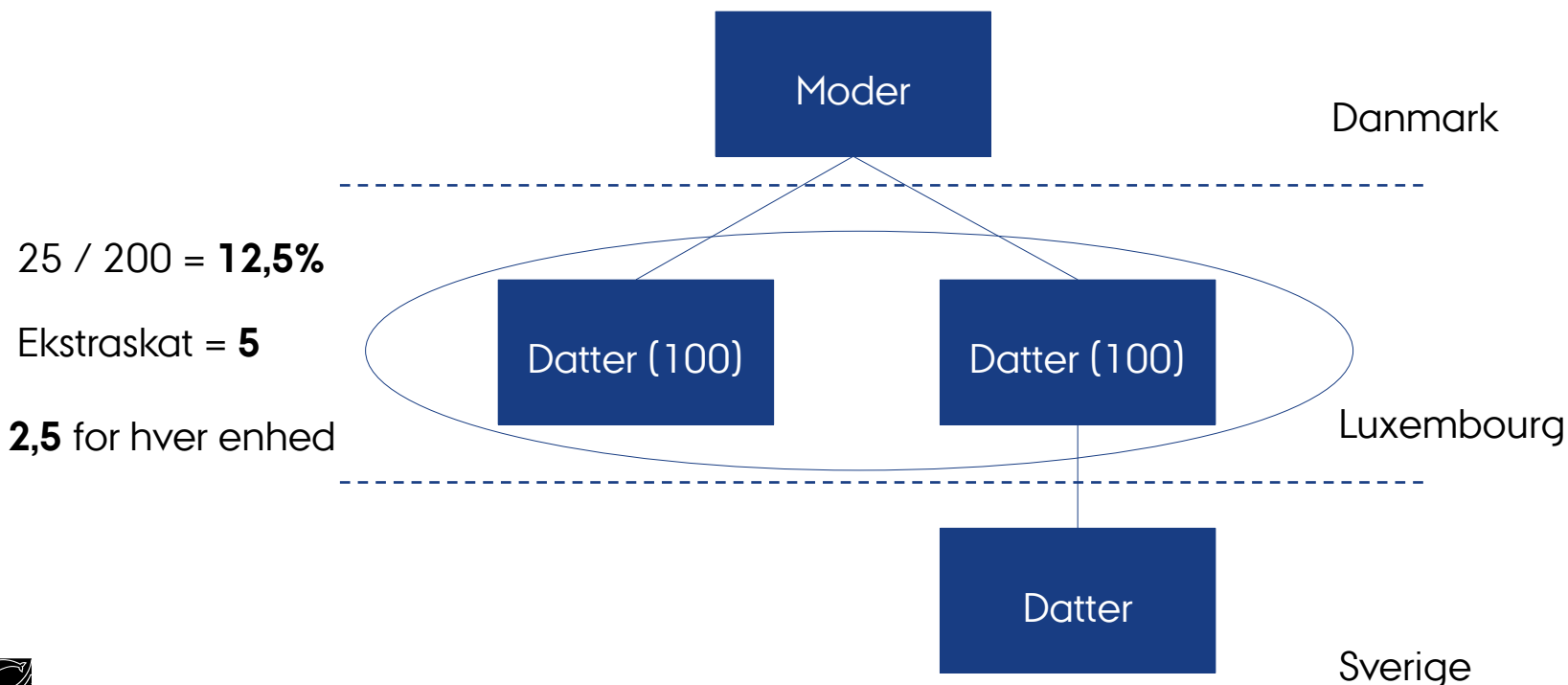
Step 2: Enhedernes effektive skattesats beregnes på jurisdiktionsniveau



- ETR = omfattede skatter / kvalificeret indkomst

REGLERNE OM MINIMUMSBESKATNING

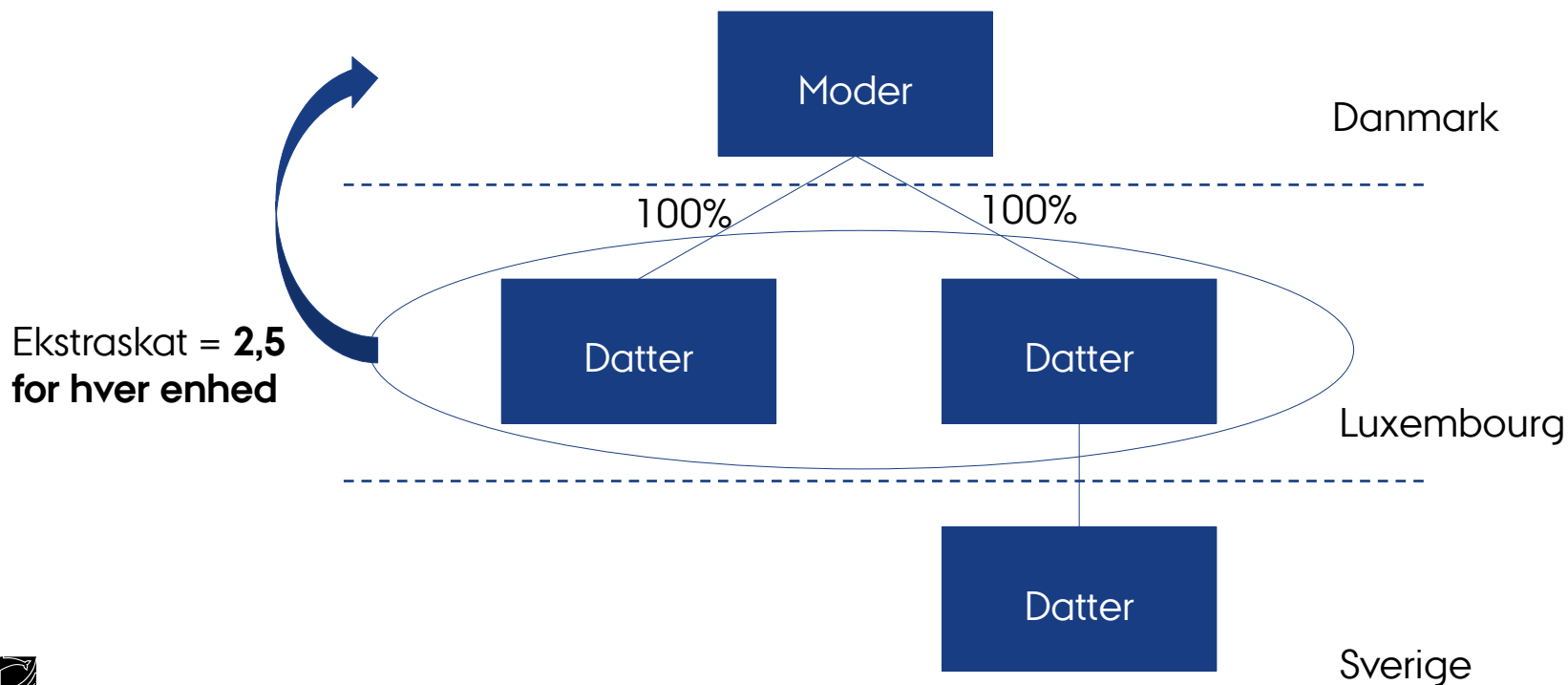
Step 3: Den ekstraskat enhederne skal betale beregnes



- Ekstraskat % = $15 - 12,5 = 2,5\%$
- Beløbet der skal betales ekstraskat af = 'kvalificeret indkomst' – 'substansbaseret indkomstudelukkelse' → $200 - 0 = 200$
- Ekstraskat = $2,5\% * 200$ – evt. kvalificeret indenlandsk ekstraskat = **5**

REGLERNE OM MINIMUMSBESKATNING

Step 4: Ekstraskatten allokeres til de enheder hvor den kan opkræves



- Den ekstraskat som opkræves ved moderenheden i DK = moderenhedens allokerbare andel * beregende ekstraskat

FORELØBIGE OVERVEJELSER



JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE



HVAD HAR JEG OVERHOVEDET FUNDET UD AF?

Afhandlingen er en retsdogmatisk undersøgelse, med en afsluttende vurdering af om reglerne opfylder det formål de skriver at være vedtaget med.

- **MEN:** undervejs i den retsdogmatiske afhandling fremsættes retspolitiske overvejelser, der går på:
 - *om* reglerne er udformet hensigtsmæssigt i en konkret situation
 - *hvorledes* reglerne bør læses/udfyldes i en situation hvor der er 'huller'

.... Og her er 3 af de overvejelser, afhandlingen endnu har gjort sig:

OVERVEJELSE 1



JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE



OVERVEJELSE 1

Fortolkningsspørgsmål – hvad betyder OECD-vejledninger og efterarbejder for fortolkningen af direktivet (og derfor minimumsbeskatningsloven)?

- Direktivet er vedtaget i kølvandet på det politiske arbejde i OECD
- Af **præambelteksten** fremgår:
 - *Det er nødvendigt at gennemføre OECD's modelregler, som medlemsstaterne har vedtaget, på en måde, der holder sig så tæt som muligt til den globale aftale (...) Dette direktiv følger OECD's modelreglers indhold og struktur nøje (præambel 6)*
 - *"Ved gennemførelsen af dette direktiv bør medlemsstaterne anvende OECD's modelregler og de forklaringer og eksempler, der findes i (...) kommentarer til de globale modelregler..."(præambel 24)*

OVERVEJELSE 1

Fortolkningsspørgsmål – hvad betyder OECD-vejledninger og efterarbejder for fortolkningen af direktivet (og derfor minimumsbeskatningsloven)?

- Af direktivets **tilblivelseshistorie** og ‘forarbejder’ fremgår, at ønsket har været at lave den ramme som er skabt i OECD om til et direktiv
 - *Alle EU-medlemsstaterne, der er medlemmer af den inklusive ramme, er allerede blevet enige om de vigtigste aspekter af søjle 2 og har forpligtet sig til at anvende reglerne i OECD's [modelregler]. (COM(2021) 823 final, Dokument 15294/21, Bruxelles d. 22. december 2021)*

OVERVEJELSE 1

Fortolkningsspørgsmål – hvad betyder OECD-vejledninger og efterarbejder for fortolkningen af direktivet (og derfor minimumsbeskatningsloven)?

- EU-Domstolen har tidligere henvist til vejledninger og kommentarer fra OECD, ved fortolkningen af et direktiv. (*De forenede sager C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 om fortolkningen af rente-/royaltydirektivet, henvises til OECD's MDO med tilhørende kommentarer*)
- Både direktivet og modelreglerne er opstået inden for samme politiske rammer. MEN forfølger to forskellige retlige hovedformål:
 - Modelreglerne forsøger at imødegå 'BEPS'
 - Direktivet beskytter de fundamentale frihedsrettigheder og det indre marked

OVERVEJELSE 1

Fortolkningsspørgsmål – hvad betyder OECD-vejledninger og efterarbejder for fortolkningen af direktivet (og derfor minimumsbeskatningsloven)?

- En **normativ retskilde**, som kan tages i betragtning i det omfang den er forenelig med den øvrige EU-ret.
 - Dvs. traktatfæstede frihedsrettigheder og principper udviklet i praksis
- Til arbejdsbrug:
 - Præciseringer (*kommentarer som uddyber eller præciserer ordlyden*)
 - Korrektioner (*korrigering af anvendelsen indenfor den eksisterende ordlyd*)
 - Udvidelser (*ændringer eller udvidelser af ordlyd og/eller anvendelsesområde*)

OVERVEJELSE 2



JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

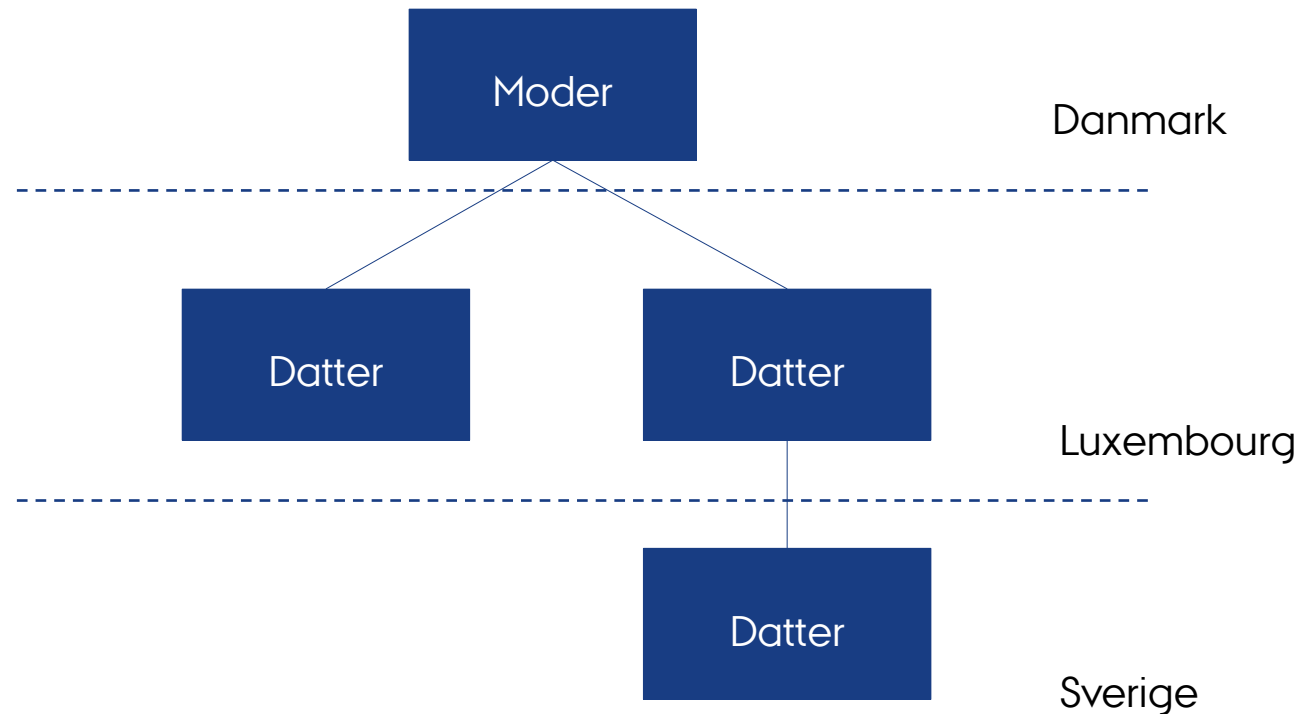
PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE



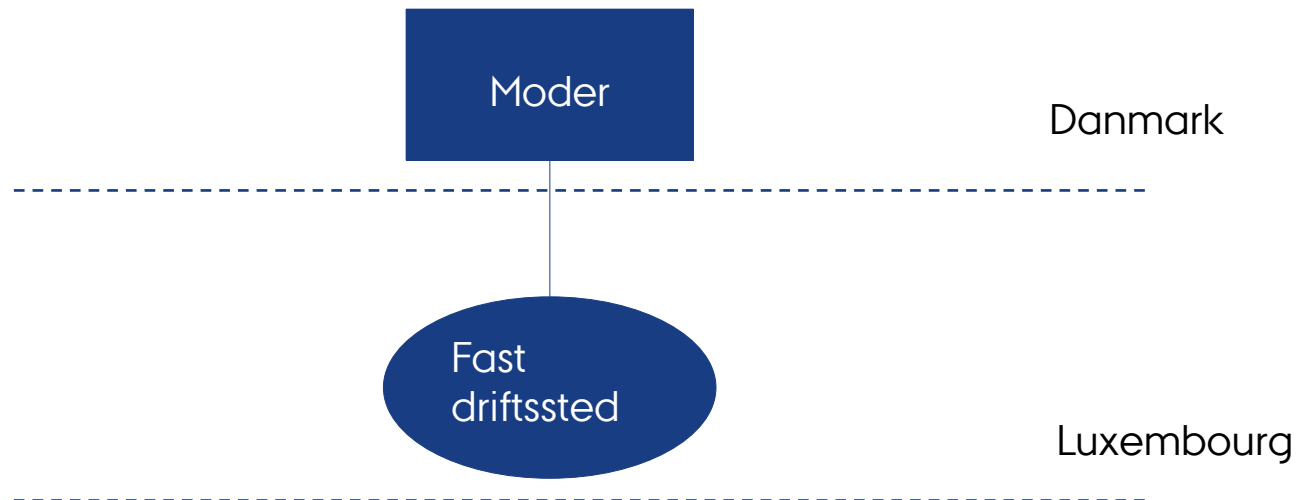
OVERVEJELSE 2

Hvordan behandles **faste driftsteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



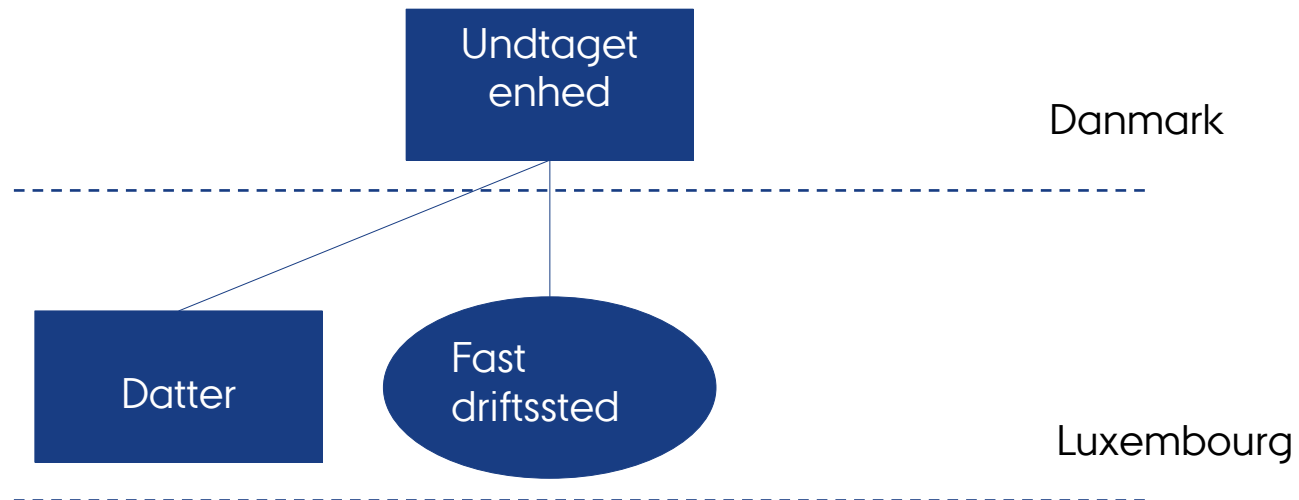
OVERVEJELSE 2

Hvordan behandles **faste driftssteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



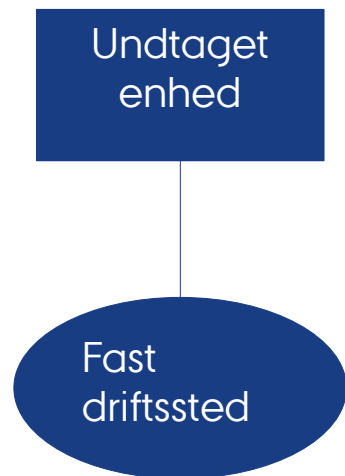
OVERVEJELSE 2

Hvordan behandles **faste driftssteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



OVERVEJELSE 2

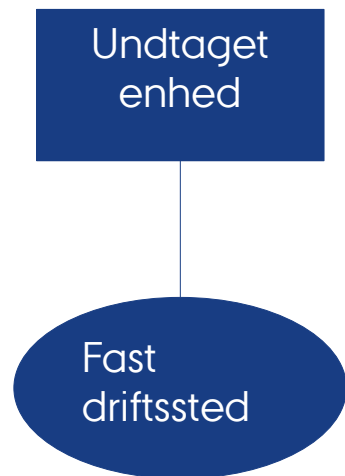
Hvordan behandles **faste driftssteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



- Både af direktivet og modelreglerne fremgår at en undtaget enhed (enten direkte undtaget eller afledt undtaget) udgøres af en **enhed** som opfylder visse betingelser
 - Ved **enhed** forstås ”*enhver retligt ordning, der udarbejder separate regnskaber, eller enhver juridisk person*” (art. 3(1))
- Et fast driftssted udgør ikke i reglernes forstand en **enhed** men betragtes dog som en **koncernenhed**.
- På baggrund af **ordlyden**, kan et fast driftssted ikke isoleret set betragtes som en undtaget enhed, hverken direkte eller afledt.

OVERVEJELSE 2

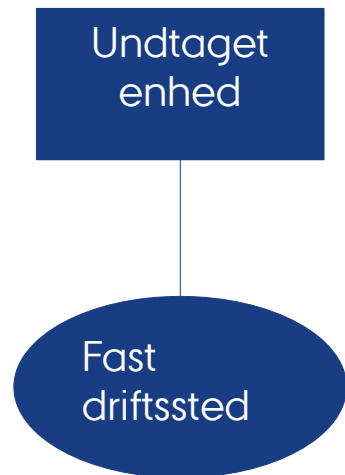
Hvordan behandles **faste driftssteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



- Hvis det faste driftssted ikke kan betragtes isoleret i forhold til vurderingen af om enheden er undtaget eller ej – hvad betyder det så?
- At det faste driftssted **afleder kvalifikationen som undtaget enhed direkte** fra moderenheden? (uanset aktiviteten placeret i det faste driftssted?)
eller
- At **aktiviteten i det faste driftssted tages med** i betragtningen af den **aktivitetstest** som moderenheden undergår, når det vurderes om denne er en undtaget enhed?

OVERVEJELSE 2

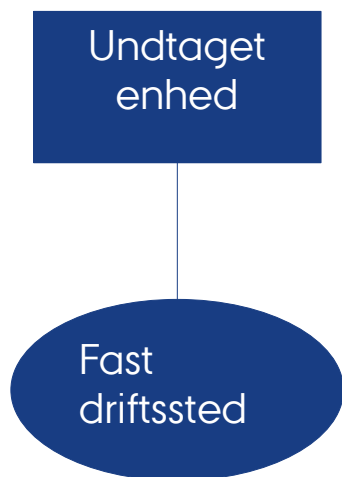
Hvordan behandles **faste driftssteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



- At det faste driftssted **afleder kvalifikationen som undtaget enhed direkte** fra moderenheden? (uanset aktiviteten placeret i det faste driftssted?)
Er det smart?
- Det vil betyde, at den undtagne enhed kan placere aktivitet i et fast driftssted, som altid ville blive til aktivitet undtaget reglernes anvendelsesområde
- Det samme ville ikke kunne lade sig gøre i et datterselskab, hvor aktiviteten skal opfylde et bestemt formål, for at undgå ekstraskat

OVERVEJELSE 2

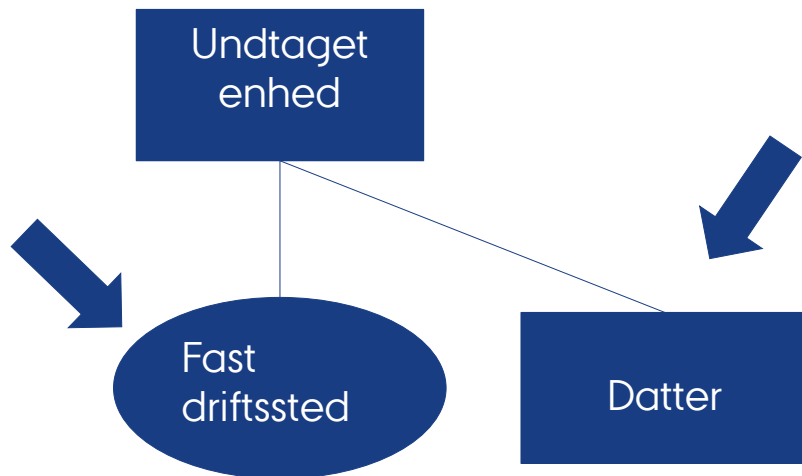
Hvordan behandles **faste driftssteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



- At **aktiviteten i det faste driftssted tages med i** betragtningen af den **aktivitetstest** som moderenheden undergår, når det vurderes om denne er en undtaget enhed?
Er det smart?
- Det vil betyde, at moderenheden ikke undergår den samme aktivitetstest, som en moderenhed der har aktivitet placeret i et datterselskab.

OVERVEJELSE 2

Hvordan behandles **faste driftssteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



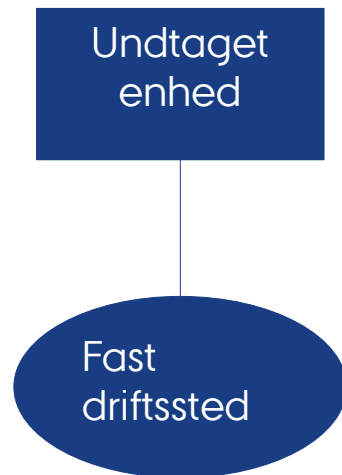
- At **aktiviteten i det faste driftssted tages med** i betragtningen af den **aktivitetstest** som moderenheden undergår, når det vurderes om denne er en undtaget enhed?

Er det smart?

- Det vil betyde, at moderenheden ikke undergår den samme aktivitetstest, som en moderenhed der har aktivitet placeret i et datterselskab.

OVERVEJELSE 2

Hvordan behandles **faste driftssteder** af undtagne enheder? (spørgsmål under 'step 1')



- Mit bud: Faste driftssteder af undtagne enheder bør behandles på samme vis som selskaber, under vurderingen af om hovedenheden/det faste driftssted kan kvalificeres som en undtaget enhed eller en afledt undtaget enhed.

OVERVEJELSE 3



JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

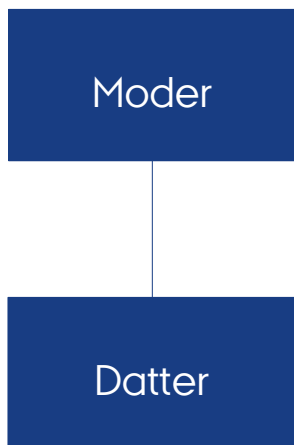
PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE



OVERVEJELSE 3

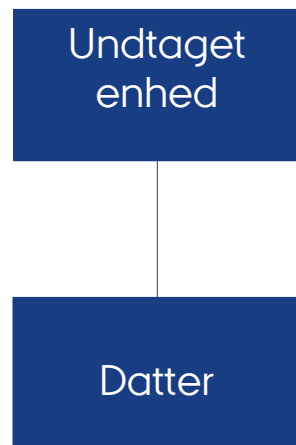
Hvordan forholder reglerne sig til en national korrektion af **rette indkomstmodtager**?



- Nogle steder i SEL betragtes en indkomst som er optjent i en datterenhed, i stedet som optjent ved moderenheden, i henseende til beskatning.
 - FX: transparente enheder, faste driftssteder eller CFC-selskaber
 - Korrektion af 'rette indkomstmodtager'
- Der findes særlige allokeringerregler for 'kvalificeret indkomst' og 'omfattede skatter' for disse særlige typer af selskaber. (MBL § 35)
 - Specifik regel for selskaber der betragtes som transparente enheder, faste driftssteder eller CFC-selskaber.

OVERVEJELSE 3

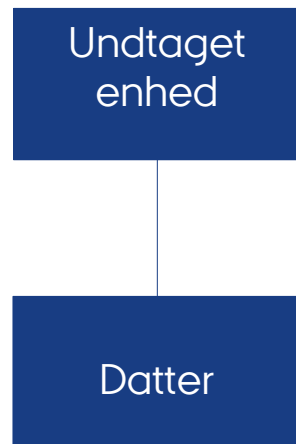
Hvordan forholder reglerne sig til en national korrektion af **rette indkomstmodtager**?



- Men hvad er retsstillingen hvis korrektionen sker ved andre enheder?
- Til en moderenhed som er en undtaget enhed?
- Selskaber omfattet af SEL § 3 A – indkomsten betragtes som indtjent af pensionsinstituttet som er moderenheden (dvs. en undtaget enhed)
 - Betyder det, at indkomsten kan flyttes fra et selskab, og ud af anvendelsesområdet for ekstraskat?

OVERVEJELSE 3

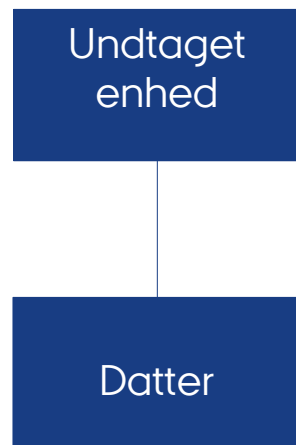
Hvordan forholder reglerne sig til en national korrektion af **rette indkomstmodtager**?



- Nok næppe, men det er usikkert hvad der faktisk sker.
- **Først** må vi overveje om datterenheden kan aflede undtagelsen fra moderenheden – det afhænger af aktiviteten som udføres i datterenheden
- **Dernæst** må vi overveje hvordan beskatningen af 3A-selskabet sker
 - Skal det betragtes som et investeringsinstitut (særlige regler)
 - Af forarbejderne til MBL fremgår af et § 3A selskab betragte som en investeringsinstitut
 - Skal det betragtes som en transparent enhed (fremgår af forarbejderne til MBL)
 - Reglerne om transparente enheder går forud for beskatningen af investeringsinstitutter og betragter indkomsten som optjent ved moder

OVERVEJELSE 3

Hvordan forholder reglerne sig til en national korrektion af **rette indkomstmodtager**?



- Mit bud: Den nationale indkomstflytning må accepteres – dvs. den skat som er betalt ved moderenheden må tages i betragtning ved beregningen af evt. ekstraskat ved datterselskabet.
- En løsning kan være at lade datterselskabet beskattes som et investeringsinstitut (MBL § 50) men tage højde for skatten betalt i moderselskabet

SPØRGSMÅL?



AARHUS
BSS

JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET

PHD-OPLÆG VED CBS
2023

CAROLINE BORMLUND THOMSEN
PH.D.-STUDERENDE





JURIDISK INSTITUT
AARHUS UNIVERSITET