

VPLIV KONSOLIDIRANE DAVČNE OSNOVE DAVKA NA DOHODEK PRAVNIH OSEB NA PODPISANE DAVČNE POGODBE MED TRETJIMI DRŽAVAMI

MATJAŽ KOVAČ

Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, Maribor, Slovenija
matjaz.kovac@gov.si

Uvedba konsolidirane davčne osnove davka na dohodek pravnih oseb (CCCTB) v EU je odgovor na izziv evropskega gospodarskega povezovanja. Prispevek obravnava analizo okvira CCCTB za preprečevanje dvojnega obdavčevanja in za zaščito skupne konsolidirane davčne osnove ter njen vpliv na že podpisane davčne pogodbe. V praksi je bilo ugotovljeno, da uvedba davčnega odtegljaja za plačila hčerinskih družb s sedežem v tujini matični družbi iz tretje države po običajni davčni stopnji (stopnja neobdavčene pogodbe) krši pogodbene določbe, enakovredne drugemu odstavku 10. in 11. člena ter prvemu odstavku 12. člena Modela OECD. Dodelitev dohodka stalni poslovni enoti v EU, ki je v lasti tretje države, na podlagi prerazporeditvenega mehanizma CCCTB, je v nasprotju z drugim odstavkom 7. člena Modela OECD. Klavzula o varčevanju z davki, ki obstaja v davčnih pogodbah, sklenjenih med državami članicami CCCTB in tretjimi državami v razvoju, bi lahko bila problematična pri porazdelitvi »navideznega« kredita.

DOI
[https://doi.org/
10.18690/um.pf.1.2024.23](https://doi.org/10.18690/um.pf.1.2024.23)

ISBN
978-961-286-817-8

Ključne besede:
davčni sistem,
konsolidirana davčna
osnova,
davčne pogodbe,
predlog direktive CCCTB,
Model OECD



Univerzitetna založba
Univerze v Mariboru

DOI

[https://doi.org/
10.18690/um.pf.1.2024.23](https://doi.org/10.18690/um.pf.1.2024.23)

ISBN

978-961-286-817-8

Keywords:

tax system,
consolidated tax base,
tax contracts,
Proposal of CCCTB
Directive,
OECD model

IMPACT OF THE CONSOLIDATED CORPORATE INCOME TAX BASE ON TAX CONTRACTS SIGNED BETWEEN THIRD COUNTRIES

MATJAZH KOVAČ

University of Maribor, Faculty of Law Maribor, Slovenia
matjaz.kovac@gov.si

Introduction of the consolidated tax base of the corporate tax (CCCTB) in the EU is a response to the challenge of the European economic integration. The paper deals with the framework analysis CCCTB for the avoidance of double taxation and protection of common consolidated tax base and its impact on already signed tax agreements. In practice, it was found that introduction of withholding tax for payments of subsidiary companies with headquarters in a foreign parent company from a third country at the normal tax rate (level of tax-free contract) violates the contractual provisions, equivalent to the second paragraph of Articles 10 and 11 and the first paragraph 12 of the OECD Model. Allocation of permanent income to a business unit in the EU that is owned by a third country, on the basis of the CCCTB reallocation mechanism, is in conflict with the other paragraph 7 of Article 7 of the OECD Model. Savings clause with taxes that exist in tax treaties concluded between CCCTB members countries and developing third countries, could be problematic in the distribution of "virtual" credit.



University of Maribor Press

1 Uvod

Družbe, ki želijo čezmejno poslovati znotraj EU, se srečujejo z velikimi ovirami in izkrivljanjem trga zaradi 27 različnih sistemov obdavčevanja pravnih oseb. Davčne ovire pri čezmejnem poslovanju so zlasti velike za mala in srednje velika podjetja, ki običajno nimajo sredstev za odpravo tržne neučinkovitosti. Mreža konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčenju med državami članicami ne zagotavlja ustrezne rešitve. Veljavna zakonodaja Evropske unije (EU) o obdavčevanju pravnih oseb obravnava le majhno število posebnih težav.

S sistemom, ki bi družbam omogočil, da v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb EU obravnavajo kot enotni trg, bi se olajšala čezmejna dejavnost družb rezidentk v EU in spodbujal cilj, da postane EU konkurenčnejša za mednarodna vlaganja. Takšen sistem bi najbolje dosegli tako, da bi se skupinam družb, ki so davčne zavezanke v več kot eni državi članici, omogočilo, da svoje davčne zadeve v EU urejajo na podlagi enotnega sklopa predpisov za izračun davčne osnove ter sodelujejo z eno davčno upravo. Ti predpisi bi morali biti na voljo tudi subjektom, ki so zavezani za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v EU in niso del skupine. Tako se je pod okriljem Komisije EU in njenih delovnih teles oblikovala ideja o nastanku sistema skupne konsolidirane davčne osnove davka na dohodke pravnih oseb (CCCTB).¹

CCCTB se uporablja za reševanje nekaterih večjih davčnih ovir, ki omejujemo rast na enotnem trgu. V odsotnosti skupnih davčnih predpisov interakcije nacionalnih davčnih sistemov pogosto vodijo do prekomernega obdavčevanja in pojava dvojnega obdavčevanja. Podjetja se soočajo z velikimi administrativnimi in usklajevalnimi stroški. Takšno stanje ustvarja ovire za naložbe v EU in ima za posledico neizpolnjevanje prednostnih nalog, določenih v Strategiji Evrope 2020 - Strategija za pametno, trajnostno in vključujočo rast.² CCCTB je pomembna pobuda, ki prispeva k odpravi ovir pri dokončni vzpostavitvi enotnega trga.³

¹ M. Aujean, *The CCCTB Project and the Future of European Taxation*, v: *Common Consolidate Corporate Tax Base*, 2008, str. 11–37.

² Sporočilo Komisije »EVROPA 2020 – Strategija za pametno, trajnostno in vključujočo rast«, COM(2010) 2020 z dne 3. marca 2010.

³ Sporočilo Komisije »K aktu za enotni trg – Za visokokonkurenčno socialno tržno gospodarstvo – 50 predlogov za izboljšanje skupnega dela, poslovanja in izmenjav«, COM(2010) 608 z dne 27. oktobra 2010.

Predlagani sistem obdavčenja skupine podjetij bi tehnično potekal v treh korakih. Vsi obdavčljivi dobički in izgube posamezne skupine podjetij bi se uskupinili ne glede na lokacije posameznih podjetij iz skupine. Tako ugotovljena davčna osnova skupine podjetij bi se s pomočjo porazdelitvene formule pripisala posameznim podjetjem skupine. Davčna osnova, pripisana posameznemu podjetju skupine, bi se obdavčila po nacionalni davčni stopnji države, v kateri se podjetje nahaja. Države članice bi pri določanju davčne stopnje za ugotovljeni delež dobička podjetja, lociranega na njenem ozemlju, ostale samostojne.⁴

Konsolidacija je bistveni element CCCTB, saj se lahko glavne davčne ovire, s katerimi se srečujejo družbe v EU, obravnavajo le v tem okviru. S konsolidacijo se odpravljajo formalnosti v zvezi s prenosnimi cenami in dvojnimi obdavčevanjem znotraj skupin. Poleg tega se izguba, ki jo imajo davčni zavezanci, samodejno izravna z dobičkom, ki ga ustvarijo drugi člani iste skupine. Konsolidacija mora vključevati pravila za porazdelitev rezultata med države članice, v katerih imajo člani skupine svoje poslovne enote.⁵

Porazdelitvena formula konsolidirane davčne osnove vsebuje tri enako ponderirane faktorje (delo, sredstva in prodaja). Faktor dela se izračuna na podlagi plačila za delo in števila zaposlenih (vsaka postavka predstavlja polovico). Faktor sredstev sestavljajo vsa opredmetena osnovna sredstva. Neopredmetena in finančna sredstva je treba izključiti iz formule, zaradi njihove mobilne narave in tveganj za izogibanje sistemu. Končno je treba upoštevati prodajo, da se zagotovi poštena udeležba namembne države članice. Ti faktorji in ponderji morajo zagotoviti, da se dobički obdavčijo tam, kjer se zaslužijo. Kot izjema od splošnega načela, kadar rezultat porazdelitve ne predstavlja pravičnega obsega poslovne dejavnosti, je z zaščitno klavzulo določena nadomestna metoda.⁶

Prispevek je razdeljen na tri vsebinsko zaokrožena poglavja. Uvodno poglavje obravnava problematiko vpliva konsolidirane davčne osnove davka na dohodek pravnih oseb glede na veljavne davčne pogodbe med tretjimi državami, predvsem glede oblikovanja konsolidirane skupine in porazdelitvenega mehanizma. V drugem

⁴ M. Aujean, *The CCCTB Project and the Future of European Taxation*, v: *Common Consolidate Corporate Tax Base*, 2008, str. 35.

⁵ A. Oestreicher, *CCCTB – Methods of Consolidation*, v: *Common Consolidate Corporate Tax Base*, 2008, str. 517–547.

⁶ Komisija EU, 2007, *CCCTB; Possible Elements of the Sharing Mechanism*, Brussels.

poglavju je analizirana združljivost pravil CCCTB s pravili iz davčnih pogodb med državami članicami in tretjimi državami. V poglavju je izpostavljeno nasprotje med pravili CCCTB in davčnimi pogodbami o dvojnem obdavčenju iz tretjih držav ter nakazane rešitve. V nadaljevanju poglavja so analizirane vsebine, ki se nanašajo na obdavčevanje dohodkov stalnih poslovnih enot, plačil oz. obdavčitev rezidentov, na uporabo klavzule o varčnem obdavčenju v sistemu CCCTB, klavzule o prehodu in kršitvi davčnih pogodb o dvojnem obdavčenju iz tretjih držav, predstavljena in analizirana je tudi združljivost pravil o tujih nadzorovanih družbah s sistemom odprave dvojnega obdavčenja v davčnih pogodbah s tretjimi državami ter pravil o tanki kapitalizaciji v sistemu CCCTB in v sistemu davčnih pogodb o dvojnem obdavčenju. V zaključnem poglavju so podane možne rešitve glede kolizije med pravili CCCTB in pravili iz davčnih pogodb o dvojnem obdavčenju.

2 Združljivost pravil CCCTB z davčnimi pogodbami za odpravo dvojnega obdavčenja med tretjimi državami in državami članicami EU

2.1 Davčne pogodbe in sporazumi

Davčne pogodbe so mednarodni sporazumi med državami in večina jih je dvostranskih. Vendar obstaja veliko regionalnih večstranskih davčnih sporazumov, ki predstavljajo pomemben del mednarodnega davčnega prava.⁷ Dvojno obdavčevanje je posledica prekrivanja davčne pristojnosti dveh držav. Davčne pogodbe se uporabljajo kot pomembno sredstvo za boj proti mednarodnemu izogibanju davkom. Vzorčna konvencija OECD glede izogibanja dvojnega obdavčenja (Model OECD)⁸ izvira iz dela Lige narodov in je bila izdelana v dvajsetih letih prejšnjega stoletja, da bi razvila nekaj enotnosti v sporazumih, ki jih države uporabljajo za preprečevanje dvojnega obdavčevanja in davčnih utaj.⁹ Glavni cilj modela OECD je »pojasniti, standardizirati in potrditi fiskalni položaj davkoplačevalcev, ki se ukvarjajo s komercialnimi, industrijskimi, finančnimi ali drugimi dejavnostmi v drugih državah, in sicer tako, da vse države uporabljajo

⁷ M. Kobetsky, 2011, *International Taxation of Permanent Establishment*, str. 155.

⁸ OECD, 2017a, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*.

⁹ K. Vogel, 1997, *Klaus Vogel on Double Tax Conventions: A Commentary to the OECD-UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice*, str. 11.

skupne rešitve za enake primere dvojnega obdavčevanja.¹⁰ Komentarji OECD so v veliko pomoč pri uporabi in razlagi davčnih pogodb v državah članicah OECD in državah, ki niso članice OECD, zlasti v državah, ki nimajo postopka za pridobitev vnaprejšnjega odločanja o davčnih zadevah od davčne uprave.

Predlog o direktivi o skupni konsolidirani davčni osnovi davka na dohodek pravnih oseb¹¹ (Predlog direktive CCCTB) enostransko določa skupna pravila za odpravo dvojnega obdavčevanja, ki bi neizogibno izhajala iz prekrivanja davčne pristojnosti skupine CCCTB in davčne jurisdikcije tretjih držav. Za zaščito skupne davčne osnove Predlog direktive CCCTB vsebuje nekatere skupne določbe o preprečevanju zlorab, ki se uporabljajo v zvezi s tretjimi državami, kot so klavzule o prehodu, pravila o CFC in pravila o tanki kapitalizaciji. Te določbe so nedvomno zadostne za zaščito skupne davčne osnove, vendar so verjetno v nasprotju z veljavnimi davčnimi sporazumi, podpisanimi med državami članicami in tretjimi državami.¹²

2.2 Združljivost sistema CCCTB z določbami modela OECD

Skladnost pravil CCCTB z modelom OECD bom preučil v zvezi s tremi pomembnimi pravili, in sicer: pravila o prenosnih cenah, odpravi dvojnega obdavčevanja in pravila proti zlorabi. V Predlogu direktive CCCTB so oblikovane prenosne cene po načelu neodvisnih strank, združljivost tega z 9. členom v Modelu OECD pa zasluži preučitev. Kar zadeva dohodek rezidentov v državi članici CCCTB od tretjih držav (dohodna plačila), je v Predlogu direktive CCCTB navedena oprostitev dvojnega obdavčevanja z oprostivitvijo in kreditom. To je lahko v nasprotju z 23. A, 23. B in 10., 11. ter 12. členom Modela OECD. Nasprotno pa v zvezi z obdavčitvijo nerezidentov (izhodna plačila) Predlog direktive CCCTB ne določa skupnih pravil. Kljub temu se v skladu z njo prihodki stalne poslovne enote, ki se nahajajo v državah članicah CCCTB in so v lasti nerezidenta, konsolidirajo in formalno porazdelijo. To je lahko v nasprotju s 7. členom Modela OECD, ki pripisuje dohodek stalni poslovni enoti na podlagi načela nepristranskosti, in 24. členom Modela OECD o nediskriminaciji. Poleg tega je v Predlogu direktive

¹⁰ K. Vogel, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, 1986, str. 11.

¹¹ Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, Strasbourg, 25. 10. 2016 COM(2016) 685 final 2016/0337(CNS).

¹² S. Douma, *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*, 2006, str. 522–533.

CCCTB vzpostavljen mehanizem za prehod, ki bi lahko bil v nasprotju s 23. A členom Modela OECD.

Če je tretja država, s katero je država članica skupine CCCTB sklenila davčno pogodbo, država v razvoju, veljavni davčni sporazumi običajno vsebujejo mehanizem varčevanja. Pravila tanke kapitalizacije in pravila CFC so določena v predlagani direktivi o CCCTB. Ta dva ukrepa pa sta lahko v nasprotju z različnimi določbami Modela OECD, kot so 7., 9., 10. in 24. člen.¹³ Ob upoštevanju skladnosti pravil CCCTB s pogodbami o dvojnem obdavčevanju, ki temeljijo na modelu OECD, je pomembno razlikovati med pogodbami o dvojnem obdavčevanju, sklenjenimi med državami članicami skupine CCCTB, in pogodbami o dvojnem obdavčevanju med državami članicami skupine CCCTB in tretjimi državami.

V zvezi z davčnimi pogodbami, sklenjenimi med državami članicami skupine CCCTB, Predlog direktive CCCTB izrecno navaja, da bodo ti sporazumi prevladali nad določbami CCCTB, zlasti v zvezi s katerim koli sporazumom, kadar so določbe v nasprotju s pravili CCCTB.¹⁴ Sistem CCCTB naj bi se razlikoval od sedanjih domačih davčnih sistemov držav članic, na katerih temeljijo sedanji davčni sporazumi s tretjimi državami. Zato se pričakuje neskladje med pravili CCCTB in davčnimi pogodbami, sklenjenimi med državami članicami in tretjimi državami.

V pravilih CCCTB je treba upoštevati ravnovesje med zagotavljanjem ustrezne ravni varstva davčne osnove in najmanjšim možnim konfliktom z obstoječimi pogodbami. Delno odstopanje skupine CCCTB zaradi spoštovanja obveznosti, ki izhajajo iz davčnih pogodb s tretjimi državami, ne zadostuje in ni v skladu z mednarodnim pravom, zlasti z nekaterimi določbami Dunajske konvencije o pravu mednarodnih pogodb,¹⁵ kot sta 26. in 27. člen.¹⁶ Kratkoročna rešitev predvideva prehodno obdobje, v katerem bi države članice CCCTB lahko še naprej uporabljale svoje sedanje davčne sporazume s tretjimi državami, tudi če so v nasprotju s pravili

¹³ European Commission, 2001, 'Company Taxation in the Internal Market', COM (2001)582 final, str. 397

¹⁴ European Commission, 2010, 'Transaction and Dealing Between the Group and Entities Outside the Group', (CCCTB\RD\003\doc\en), tč. 3.

¹⁵ Uradni list RS, št. 13/2011.

¹⁶ E. C. C. M. Kemmeren, CCCTB and Exemption Method for Pes and Major Shareholding, v: Common Consolidated Corporate Tax Base, 2008, str. 657.

CCCTB.¹⁷ Kratkoročni pristop, tj. razširjenost pogodb o davkih na tretje države v primerjavi s pravili CCCTB, je v skladu s 351. členom Pogodbe o delovanju EU¹⁸ (PDEU). Če pa se CCCTB šteje za del prava EU, je to sekundarna zakonodaja EU, ki ne more razveljaviti davčnih pogodb tretjih držav, ki so bile sklenjene pred začetkom veljavnosti CCCTB. Takšen pristop bi spodkopal cilj CCCTB, po katerem za vse davkoplačevalce velja skupni sklop pravil v pristojnosti CCCTB. V nasprotju z interakcijo med nacionalno davčno zakonodajo določene države članice in njeno pogodbo o dvojnem obdavčevanju v zvezi s tretjo državo, interakcija med pravili CCCTB in pogodbami o dvojnem obdavčevanju iz tretjih držav ni dvostranska.¹⁹

Dolgoročno učinkovanje sistema CCCTB in delovanje EU kot pravil notranjega trga ter uresničevanje ciljev iz Predloga direktive CCCTB o usklajevanju z davčnimi sporazumi, sklenjenimi med državami članicami skupine CCCTB in tretjimi državami, bo za države članice sistema CCCTB bistvenega pomena, da se ponovno pogajajo o svojih davčnih sporazumih s tretjimi državami v zvezi z določbami o obdavčitvi pravnih oseb.²⁰

2.3 Potencialno nasprotje med pravili CCCTB in davčnimi pogodbami o dvojnem obdavčevanju iz tretjih držav

Konsolidacija in kasnejša prerazporeditev sta omejena na pogojna določila EU, pri čemer subjekt, ki prebiva v tretji državi, ni upravičen, da postane član konsolidirane skupine v EU. Območje razčlenjevanja v sistemu CCCTB bi bilo problematično, saj bi soobstoj porazdelitvenega mehanizma v EU in ločeno računovodstvo nasproti tretjim državam pomenilo uvedbo zapletenega sistema, ki bi ga domnevno odpravila uvedba CCCTB. Za uporabo pravil o prenosnih cenah v CCCTB se davčni zavezanec, ki prebiva v državi, ki je v sistemu CCCTB, obravnava kot pridruženo podjetje v zvezi s svojo stalno poslovno enoto v tretji državi in obratno. Ker pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja s tretjimi državami sprejemajo načelo nepristranskega obdavčevanja po Modelu OECD, določanje enakih pravil za prenosne cene v CCCTB ne bi zahtevalo ponovnih pogajanj o sedanjih davčnih

¹⁷ European Commission, 2008, 'Summary Record of the Meeting of CCCTB' (2. 7. 2008 CCCTB/WP/68/en), tč. 9; European Commission, 2010, 'Transaction and Dealing Between the Group and Entities Outside the Group', (CCCTB\RD\003\doc\en), tč. 3.

¹⁸ UL C 326, 26. 10. 2012.

¹⁹ P. Pistone, 2002, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, str. 88.

²⁰ European Commission, 2006, 'An Overview of the Main Issues that Emerged at the First Meeting of the Subgroup on International Aspects' (CCCTB\WP\029\doc\en), tč. 3.

sporazumih s tretjimi državami v zvezi z določbami, podobnimi drugemu odstavka 7. in 9. člena Modela OECD.²¹

Prilagoditev transakcij povezanega podjetja v skladu s pravili o prenosnih cenah v CCCTB povzroča dvojno ekonomsko obdavčitev. Soobstoj formalne porazdelitve CCCTB in načela neodvisne stranke v zvezi s tretjimi državami je bolj zapletena, zaradi raznolikosti uporabe pravil o prenosnih cenah v državah članicah EU. Predlog direktive o CCCTB ne predvideva skupnega režima oblikovanja prenosnih cen, ampak samo določa načelo neodvisnih tržnih cen. Prav tako v predlogu direktive o CCCTB ni določbe za odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja ali sekundarne prilagoditve in ni sklicevanja na enoten sklop dokumentacijskih pravil.²² Potrditev pristopa »funkcionalno ločenega subjekta« v skladu s 7. členom Modela OECD in sprejema koncepta neodvisnih strank v skladu s Predlogom direktive CCCTB v zvezi s tretjimi državami, se zdi ključnega pomena, da države članice skupine CCCTB in tretje države preučijo, kako uskladiti uporabo formalne porazdelitve znotraj skupine CCCTB in ločenega pristopa v odnosu do tretjih držav.²³ Prenos pravic do obdavčitve med državami članicami skupine CCCTB ni prepovedan z mednarodnim davčnim pravom. Zato se uporaba porazdelitve v pristojnosti CCCTB ne šteje za zavrnitev načela nepristranskega dogovora, ki se uporablja v zvezi s tretjimi državami. Ločeno računovodstvo je še vedno osrednji element pri določanju dobičkov, ki so porazdeljeni znotraj skupine CCCTB. Rešitev bi lahko bila izboljšanje in razvijanje sedanjih smernic OECD o načelu neodvisnega partnerja v mehanizmu delitve dobička in vključitev tega v skladu s predlogom direktive o CCCTB kot skupni pristop, ki se uporablja v tretjih državah.

Dohodek, ki so ga pridobile podružnice v tujini iz pristojnosti CCCTB, je predmet konsolidacije in kasnejše porazdelitve. Vključitev in obdavčitev takšnega dohodka sproža vprašanja združljivosti z obstoječimi pravili mednarodnega obdavčenja, ki temeljijo na načelu prebivanja ali vira. Če tuja podružnica pridobiva pasivni dohodek, kot so dividende, obresti in licenčnine, Predlog direktive CCCTB določa, da za davčne odtegljaje in druge vire obdavčitve odhodkov še naprej velja davčna stopnja,

²¹ S. Mayor, 2009, Formulary Apportionment for the Internal Market, str. 257.

²² M. Bourgeois, E. Von Frenckell, Relation to Taxpayers Outside the Group, v: Common Consolidated Corporate Tax Base, 2008, str. 195–202.

²³ H.I.J. Panayi Christiana, The Common Consolidated Corporate Tax Base and the UK Tax System, 2011, str. 25.

ki se uporablja v zadevni davčni pogodbi med državo članico plačnika CCCTB in tretjo državo prejemnika.²⁴

Zaradi prostega pretoka kapitala, ki je povečal konkurenco med državami in poskušal spodbuditi mednarodni finančni tok, so se v večini evropskih držav postopno odpravili davčni odtegljaji na izstopne obresti plačane nerezidentom.²⁵ Dividende, izplačane rezidentom v tretjih državah, so v večini primerov še vedno predmet davčnih odtegljajev. Kljub temu je več držav članic razširilo izvzetje davčnih odtegljajev v zvezi z dividendami, izplačanimi podjetjem, ki so rezidenti tretjih držav, z namenom spodbujanja njihove mednarodne konkurenčnosti ali zaradi skladnosti s sodno prakso Sodišča EU.²⁶ V nasprotju z odobritvijo odprave davčnih odtegljajev in zmanjšanjem odhodnih obresti in dividend v EU se lahko predlaga, da mora CCCTB zagotoviti skupno zmanjšano stopnjo davčnega odtegljaja.

V primeru, da rezident tretje države pridobi poslovni prihodek s strani države članice v sistemu CCCTB, ki je obenem v skladu z davčno pogodbo (7. člen Modela OECD), država članica vira ne bo mogla obdavčiti poslovnih prihodkov nerezidenta, razen če je dovolj povezana s svojo pristojnostjo v tretji državi. Če je zadostna povezava zastopana v obliki stalne poslovne enote, se lahko poslovni prihodek te stalne poslovne enote v EU, ki je v lasti nerezidenta, obdavči v skladu s sistemom CCCTB.

2.4 Obdavčevanje dohodkov stalnih poslovnih enot v EU

Družba, ki je rezident tretje države, se lahko odloči za shemo CCCTB glede stalne poslovne enote v državi članici CCCTB. Za stalno poslovno enoto EU bo veljal sistem CCCTB, zato bo dobiček obdavčen v skladu s pravili CCCTB. Prvi odstavek 7. člena Modela OECD vsebuje pravila za dodeljevanje pravic do obdavčitve dobička iz poslovanja, ki jih v državi gostiteljici pridobi podjetje, ki je rezident druge države pogodbenice. Če se opravljajo posli v državi članici sistema CCCTB prek stalne poslovne enote, je ta država upravičena do obdavčitve dobička stalne poslovne enote. V skladu z drugim odstavkom 7. člena Modela OECD se

²⁴ A. Russo, *Formulary Apportionment for Europe: An Analysis and A Proposal*, 2005, str. 2–30.

²⁵ A. Maglic, A. San, *Should Outbound Dividends Remain Taxed at Source in the European Union? Some Hints From the Italian Example*, 2009, str. 199–214.

²⁶ G. T. K. Meussen, *Denkavit International: The Practical Issues*, 2007, str. 241.

pripisovanje dobička stalne poslovne enote izvaja v skladu s tržnim načelom, po katerem so dobički, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti, tiste vrste dobički, ki bi jih lahko pričakovali, če bi bil ločen in neodvisen subjekt vključen v enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji.²⁷ Uporaba drugega odstavka 7. člena Modela OECD je pomembna tako za državo rezidenta kot za državo, v kateri je stalna poslovna enota. Pravica do obdavčevanja države gostiteljice nad dobičkom, ki ga je mogoče pripisati stalni poslovni enoti v njej, ni izključna, saj gre za pravico do obdavčitve, ki si jo delijo država gostiteljica in država rezidenta, kar pomeni, da lahko država rezidenta obdavči dobiček, ki se pripiše stalni poslovni enoti.

Če med državo članico CCCTB in tretjo državo obstaja veljavna davčna pogodba, se davčna obveznost stalne poslovne enote EU običajno izračuna v skladu z veljavno davčno pogodbo. Po drugi strani pa se obdavčljivi dohodek, ki ga je mogoče pripisati tej stalni poslovni enoti, določi na podlagi porazdelitve v sistemu CCCTB. Kratkoročna rešitev za zgoraj navedeno situacijo bi bila v določenih primerih neodvisno tržno načelo. Z drugimi besedami, če obstoječa davčna pogodba, sklenjena med tretjo državo in državo članico EU, pripisuje dobiček stalni poslovni enoti EU po neodvisnem tržnem načelu, bi pravilo neodvisnega tržnega subjekta razveljavilo formalno porazdelitev le v zvezi z obveznostjo tretje države, da bi olajšala dvojno obdavčevanje.²⁸ V skladu s tem pristopom bi lahko država članica, v kateri se nahaja stalna poslovna enota, še vedno obdavčila več dohodka, kot je znesek, izračunan na podlagi tržnih razmer. Kljub dejstvu, da ta pristop na praktičen način poskuša rešiti težave, ki izhajajo iz konflikta med formalno porazdelitvijo CCCTB in načelom neodvisnih strank, pa se vseeno s teoretičnega vidika pripisujejo dohodki stalne poslovne enote EU na podlagi formalne porazdelitve, ter se s tem krši 7. člen Modela OECD, saj ne upošteva metode izvzeta v drugem odstavku 7. člena Modela OECD.

Prejšnji 7. člen Modela OECD je vseboval določbo, ki je določala alternativne načine dodeljevanja dobička stalni poslovni enoti na podlagi porazdelitve celotnega dobička podjetja na različne dele.²⁹ Prav tako je določala, da mora alternativna metoda

²⁷ H. J. Ault, B. J. Arnold, G. Gest, 2010, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, str. 395–400.

²⁸ European Commission, 2010, 'Transaction and Dealing between the Group and Entities outside the Group' (CCCTB\RD\003\doc\en), tč. 4.

²⁹ P. Arginelli, *The Discriminatory Taxation of Permanent Establishments by the Host State in the European Union: A Too Much Separate Entity Approach*, 2007, str. 82–91.

porazdelitve dobička povzročiti nepristranskost. S tem se postavlja vprašanje, ali so zneski, dobljeni v skladu s porazdelitvijo v skupini CCCTB, skladni s pristopom ločenega subjekta, ki je primarna metoda za dodeljevanje dobička iz drugega odstavka 7. člena Modela OECD. Priznava se, da alternativna metoda, ki temelji na porazdelitvi celotnega dobička mednarodnega podjetja, prinaša rezultate, ki se lahko razlikujejo od rezultatov, ki temeljijo na pristopu ločenih subjektov. Četrty odstavek 7. člena Modela OECD določa, da mora alternativna metoda za določitev prihodka stalne poslovne enote vključevati porazdelitev celotnega dobička mednarodnega podjetja na njegove različne dele, vključno s stalno poslovno enoto. V četrtem odstavku 7. člena Modela OECD je določeno, da je treba alternativno metodo uporabiti le, če je to običajno v poslovni praksi subjektov. Prav tako je treba metodo uporabiti, kadar je v preteklosti običajna in jo je v zadevni državi sprejela tako davčna uprava kot davkoplačevalci.³⁰ Eden od možnih pristopov za odpravo sporov o davčnih pogodbah, ki so posledica nasprotujočih si metod dodelitve dohodka stalnih poslovnih enot, je, da se države skupine CCCTB ponovno pogajajo o svojih davčnih sporazumih s tretjimi državami.

Davčno obravnavo stalne poslovne enote EU v okviru sistema CCCTB je treba preučiti tudi z vidika nediskriminacije. Tretji odstavek 24. člena Modela OECD varuje stalno poslovno enoto tujih podjetij v primerjavi z domačimi podjetji, ki opravljajo iste dejavnosti. Področje uporabe načela enakega obravnavanja iz te določbe je omejeno na primerjavo med pravili, ki urejajo obdavčitev dejavnosti stalne poslovne enote, in pravili, ki veljajo za podobne dejavnosti, ki jih izvaja neodvisno rezidentno podjetje. Komentar OECD izrecno navaja, da je uporaba načela nepristranskega dogovora v zvezi s posli med sedežem in stalno poslovno enoto ali obratno določena v drugem odstavku 7. člena Modela OECD. Zato obravnavanja stalne poslovne enote na ta način ni mogoče obravnavati kot diskriminatorno v skladu s tretjim odstavkom 24. člena Modela OECD.³¹

2.5 Davčna obravnavo dohodnih plačil - obdavčitev rezidentov

Dohodek rezidentov v sistemu CCCTB iz tretjih držav (dohodek iz tujine) je vključen v konsolidirano davčno osnovo in razdeljen med člane skupine. Predlog direktive CCCTB načeloma predvideva kombinacijo metode oprostitve s progresijo

³⁰ J. Hey, *EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Guided Variety versus Strict Uniformity*, 2008, str. 50.

³¹ R. A. Papotti, *Treaty Non-Discrimination Clauses in Group Consolidation Situations*, 2003, str. 320–328.

in običajne kreditne metode. Kar zadeva Model OECD, so metode za odpravo dvojnega obdavčevanja omejene na dve metodi; oprostitev s progresijo in običajno kreditno metodo. V skladu s pristopom v modelu OECD za obdavčevanje stalnih poslovnih enot, kjer se stalna poslovna enota nahaja v državi, ki ni država sedeža svoje glavne uprave, se dohodek, ki se pripiše taki stalni poslovni enoti, obdavči v državi, kjer se le ta nahaja (država izvora) (prvi odstavek 7. člena Modela OECD). Dohodek se pripisuje stalni poslovni enoti na podlagi neodvisnega tržnega načela (drugi odstavek 7. člena Modela OECD). Če želi država rezidentsva obdavčiti dohodek, ki se pripiše stalni poslovni enoti, mora odpraviti dvojno obdavčitev z uporabo metode kreditiranja ali izvzetja (23. A in 23. B člen Modela OECD). V okviru sistema CCCTB se tuja stalna poslovna enota obravnava kot ločena pravna oseba, zato ji je dohodek pripisan na prostem trgu in je v njem obdavčen.

V skladu z 10. členom Modela OECD je pravica do obdavčitve dividend razdeljena med državo izvora in državo rezidentstva. Dividende so podvržene omejeni obdavčitve v državi izvora. Država rezidentstva se lahko odloči, da ne bo obdavčila dividend (npr. v skladu s klavzulo o varčnosti, ki je vključena v davčno pogodbo in jih obdavči z metodo oprostitve). Vendar, če država rezidenta raje uporabi pravico do obdavčitve dividend, ne more razbremeniti dvojnega obdavčevanja z metodo oprostitve, tj. oprostitvijo s progresijo, ker bi se v celoti odrekla svoje pravice do obdavčitve dohodka na dividende.³² Skupni izid uporabe prvega in drugega odstavka 10. člena ter drugega odstavka 23. A člena Modela OECD je, da kadar je matični družbi dovoljeno obdavčiti dividende hčerinske družbe, ki nastanejo v državi izvora, z davčnim kreditom po znižani stopnji, ki se uporablja v drugem odstavku 10. člena, je treba le tej dodeliti pravico za odpravo dvojnega obdavčevanja. Ob upoštevanju dejstva, da ureditev CCCTB uporablja kombinirani pristop, je metoda izvzetja glavna metoda, kreditna metoda pa se uporablja samo za določene postavke prihodkov. Vendar pa režim CCCTB obdavčuje dividende družbe rezidentke tretje države in uporablja metodo oprostitve za odpravo dvojnega obdavčevanja. Obdavčitev dividend prejetih od tretjih držav z metodo oprostitve je v nasprotju z Modelom OECD glede obdavčitve dividend, ker so v skladu z vzorcem OECD dividende prihodki, za katere se uporablja kreditna metoda, dokler so obdavčljive v državi rezidentstva. Če se npr. od države članice CCCTB v skladu z davčno pogodbo s tretjo državo zahteva, da odobri odbitek davka za hčerinsko podjetje tretje države

³² H. J. Ault, J. Sasseville, *Taxation and Non-discrimination: A Reconsideration*, 2010, str. 101–125.

zaradi zmanjšane davčnega odtegljaja, ki je bil naložen na dividende, potem mora skupina CCCTB preiti na metodo oprostitve.

V skladu z 11. členom Modela OECD je država izvora upravičena do davčnega odtegljaja od dohodka od obresti do omejenega odstotka. Poleg tega je državi prejemnici dovoljeno, da obdavči tak dohodek. V tem primeru je ena od možnosti za odpravo dvojnega obdavčevanja v državi rezidenta, da odobri omejen davek na obresti v državi izvora. Ta možnost je določena v 23. členu Modela OECD, v skladu s katerim lahko država rezidentstva sprejme kombinacijo obeh metod za odpravo dvojnega obdavčevanja, tj. splošno metodo izvzetja in kreditno metodo za obresti in dividende, zlasti ker so postavke dohodka predmet omejene obdavčitve v državi izvora.³³ Konflikt bi nastal v dveh situacijah. Davčna pogodba med tretjo državo in državo članico sistema CCCTB uporablja celoten kreditni odbitek v nasprotju z običajno kreditno metodo. Predlog direktive o CCCTB zagotavlja rešitev za takšen konflikt in navaja, da bi se običajna kreditna metoda uporabljala za dohodek od obresti, prejetih od tretje države, razen če davčna pogodba med tretjo državo in državo članico sistema CCCTB ne določa drugače. Tuje davčne olajšave, ki jih odobri samo država članica, v kateri ima prejemnik prebivališče, se delijo med člani skupine v različnih državah članicah skupine CCCTB v skladu s porazdelitvijo CCCTB.

Če je tuji davek, ki ga je uvedla tretja država (kot država vira) na pasivni dohodek, v celoti knjižen v rezidentni državi članici skupine CCCTB, razdelitev tujih davčnih dobropisov med druge člane skupine, ki se nahajajo v različnih državah članicah, ni mogoč. Možna rešitev za zgoraj omenjeni problem je razvoj skupne davčne pogodbe EU, ki bi temeljilo na skupni kreditni metodi. V skladu s tako rešitvijo se lahko člani konsolidirane skupine v več različnih državah članicah izenačijo s tretjimi državami.

2.6 Klavzula o varčnem obdavčevanju in sistem CCCTB

Drug pomemben potencialni konflikt med pravili CCCTB in oprostitvi dvojnega obdavčevanja, zlasti v zvezi s kreditno metodo in veljavnimi davčnimi sporazumi tretjih držav, se nanaša na klavzulo o varčnem obdavčevanju (spare tax clause). Mehanizmi varčevanja z davki se pojavljajo v več davčnih sporazumih, vendar

³³ P. Baker, I. Mitroyanni, *The CCCTB Rules and Tax Treaties*, v: *Common Consolidated Corporate Tax Base*, 2008, str. 640.

Predlog direktive CCCTB tega mehanizma ne vsebuje.³⁴ Davčni sistem rezidentne države tujega vlagatelja lahko zmanjša ali v nekaterih primerih popolnoma odpravi davčne učinke davčnih spodbud, ki se ustvarijo v državi gostiteljici. Kadar rezidentna država tujega vlagatelja upravlja sistem obdavčitve, ki temelji na prebivališču, se razdeljeni dobiček, ustvarjen s tujimi naložbami, obdavči v tej državi. Klavzula o varčnem obdavčevanju je bila uvedena v dvostranske davčne sporazume. V skladu s to klavzulo rezidentna država vlagatelja prihrani davek, ki bi ga običajno upoštevali na nizko obdavčeni ali neobdavčeni dohodek in ga je ustvaril rezident v državi gostiteljici. Tuji krediti so enaki ali morda višji od davka, ki bi ga sicer imeli v državi gostiteljici.³⁵ Čeprav sedanja in prejšnje različice Modela OECD niso vsebovale izrecne določbe o varčnem obdavčevanju, je bil koncept varčevanja z davki priznan in podprt v komentarju Modela OECD. Države članice EU v svojih davčnih sporazumih z državami v razvoju uporabljajo mehanizme, ki varčujejo z davki, da bi zaščitile davčne ugodnosti davčnih spodbud, ki jih te države zagotavljajo. Združljivost pravil CCCTB in davčnih sporazumov postavlja vprašanje, ali bi lahko države članice skupine CCCTB, ki so v svojih davčnih sporazumih z državami v razvoju sprejele mehanizme o varčnem obdavčevanju, nadaljevale njihovo uporabo v sistemu CCCTB. Obstoječe davčne pogodbe med državami članicami CCCTB in tretjimi državami bi imele prednost pred pravili CCCTB.³⁶

Nekatere vrste dohodkov iz tujih virov (npr. obresti in licenčnine, ki jih pridobijo rezidenti CCCTB) se upoštevajo za dejanski davek, plačan v tujini, ne glede na stopnjo obdavčitve v izvorni državi. Druge oblike dohodkov iz tujine, kot so dividende, so upravičeni do oprostitve. V tem primeru se domneva, da klavzula o varčnem obdavčevanju ni uporabna, saj davčna spodbuda, ki jo je odobrila država izvora, ni obravnavana v okviru brezpogojne oprostitve. V skladu z obravnavo tujega dohodka v sistemu CCCTB (bodisi oprostitve bodisi kreditne metode), ki izvira iz države v razvoju, s katero ima država članica skupine CCCTB davčno pogodbo, je bistvenega pomena upoštevanje klavzule o varčnem obdavčenju. Glede davčno priznanega dohodka mora država članica skupine CCCTB dodeliti tuji davčni dobropis, ki je enak davku, ki bi ga sicer potrebovali v tretji državi v razvoju. Če države članice skupine CCCTB, ki so v svoje davčne sporazume vključile klavzulo o varčnem obdavčevanju, s tretjimi državami v razvoju še naprej uporabljajo sheme

³⁴ M. Meirelles, *Tax Sparing in Tax Treaties: The Future and the Effect on EC Law*, 2009, str. 263–273.

³⁵ D. Toaze, *Tax Sparing: Good Intentions, Unintended Results*, 2001, str. 879–924.

³⁶ W. M. Martin, *Treaty Tax-Sparing Credits*, 1998, str. 444–465.

CCCTB, bo to problematično za države članice skupine CCCTB, ki v danem obdobju niso imele obdavčljivih dohodkov vezanih na svoje davčne pogodbe. Ena od možnosti pri reševanju zgoraj navedenih problemov, zlasti na dolgi rok, je, da se države članice skupine CCCTB ponovno pogajajo o svojih davčnih sporazumih z državami v razvoju. Druga možnost je, da se državam članicam skupine CCCTB v zvezi s tem omogoči manevrski prostor. Sprejemanje ene od teh alternativ je v glavnem odvisno od argumentov v prid ali proti mehanizmu varčnega obdavčevanja.³⁷ Nekateri strokovnjaki so dvomili v učinkovitost davčnih spodbud za privabljanje dodatnih tujih naložb, saj se pričakuje, da bodo povezani stroški prihodkov za spodbude držav v razvoju precej visoki. Trdili so, da davčne spodbude same po sebi niso odločilna sestavina pri privabljanju neposrednih tujih naložb.³⁸ OECD je sklenila, da se njeni člani ne bi smeli nujno vzdržati pogajanj ali izvajanja določb o davčnih olajšavah v svojih davčnih sporazumih z državami v razvoju.³⁹ Z vidika EU argumenti proti varčnemu obdavčevanju temeljijo ne le na njegovi ranljivosti za izogibanje davkom, ampak tudi na nezdržljivosti s pravom EU.

Če se fiktivni krediti, ki jih države članice odobrijo z izvajanjem določb o varčnem obdavčevanju, obravnavajo kot posredna pomoč državam v razvoju, se mehanizem varčnega obdavčevanja izogiba paternalizmu, ki je neločljivo povezan s programi neposrednih donacij za tuje pomoči, ki so prepovedana z zakonodajo EU. Poudariti je treba, da uporaba določb o varčevanju z davki med samimi državami članicami skupine CCCTB ne bo več pomembna, saj konsolidacija odpravlja davčne odtegljaje in olajšave za posojila med člani konsolidirane skupine. Ena od možnih rešitev za zgoraj navedene težave, ki zmanjšujejo moč obdavčitev, je, da države članice skupine CCCTB, ki v svoji davčni pogodbi s tretjo državo že uporabljajo klavzulo o varčnem obdavčevanju, le to še naprej uporabljajo za to državo.⁴⁰

³⁷ K. Brooks, *Tax Sparing: A Needed Incentive for Foreign Investment in Low Income Countries or an Unnecessary Revenue Sacrifice?*, 2009, str. 505–564.

³⁸ C. Azemar, R. Desbordes, J. L. Mucchielli, *Do tax Sparing Agreements Contribute to the Attraction of FDI in Developing Countries?*, 2007, str. 543–562.

³⁹ V. Tanzi, H. H. Zee, 2000, *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, str. 24.

⁴⁰ K. Brooks, *Tax Sparing: A Needed Incentive for Foreign Investment in Low Income Countries or an Unnecessary Revenue Sacrifice?*, 2009, str. 505–564.

2.7 Klavzula o prehodu in kršitev davčnih pogodb o dvojnem obdavčevanju iz tretjih držav

Med določbami o preprečevanju izogibanja dvojnega obdavčenja, predvidenimi v Predlogu direktive CCCTB, je določba o prehodu iz metode oprostitve na kreditno metodo za posebne postavke dohodka, ki so v tretjih državah nizko obdavčene. Klavzula o prehodu je skupni mehanizem v okviru mednarodnega davčnega prava v zvezi z nekaterimi vrstami dohodka. Vključena je v Model OECD v okviru uporabe metod za odpravo dvojnega obdavčevanja v določbi, ki obravnava metodo izvzetja. Klavzula o prehodu upravičuje, da je pravica do obdavčitve dividend in obrestnih prihodkov porazdeljena med državo rezidenta in državo vira.

Določeno je, da lahko država rezidentstva, ki uporablja metodo oprostitve, preide na kreditno metodo glede na postavke dohodka, ki so upravičene do preferencialne davčne obravnave v izvorni državi na podlagi davčnega ukrepa, ki ga je ta država zagotovila, ko je davčna pogodba začela veljati, vendar je treba to zahtevo izrecno navesti v ustrezni konvenciji. Za razliko od predloga direktive o CCCTB se klavzula o prehodu v Modelu OECD lahko obravnava kot splošni mehanizem proti zlorabi, ker ni usmerjena v posebne zlorabe. Kljub dejstvu, da je koncept prehoda v glavnem vključen v mednarodno davčno zakonodajo kot v Modelu OECD, gre za vprašanje, ali klavzula o prehodu CCCTB krši pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med državami članicami in tretjimi državami. To vprašanje se pojavlja tam, ker je glavni cilj sporazumov o dvojnem obdavčevanju odpraviti pravno dvojno obdavčevanje in ne preprečiti ekonomskega dvojnega obdavčevanja. Model zlorabe, kot je razširjenost posebnega davčnega režima ali nizka davčna stopnja v tretjih državah, ni določen v Modelu OECD. Zato so potrebna ponovna pogajanja o davčnih sporazumih med državami članicami, ki sodelujejo v sistemu CCCTB, in tretjimi državami, da bi se prilagodili mehanizmu za prehod v sistemu CCCTB.⁴¹

⁴¹ D. Weber, A. Russo, The 'Switch-Over' Clause, v: Common Consolidated Corporate Tax Base, 2008, str. 766.

2.8 Združljivost pravil tujih nadzorovanih družb (Pravila CFC) v sistemu CCCTB glede davčnih pogodb o dvojnem obdavčevanju

Pravila CCCTB o CFC so mehanizem proti izogibanju dvojenga obdavčenja, po katerem se delničarji tujih družb obdavčijo na delež nerazporejenega dobička teh družb. Sodišča različnih držav so sprejela nasprotujoče si odločitve o združljivosti pravil CFC z davčnimi pogodbami. Pravila CFC ne nasprotujejo pogodbam o dvojnem obdavčevanju, saj so del domačih pravil za določanje davčne obveznosti, ki spadajo v okvir nacionalnega davčnega prava.⁴² Zakonodaja CFC ni v nasprotju s pogodbami o dvojnem obdavčevanju.

Namen prvega odstavka 7. člena Modela OECD je omejiti pravico obdavčevanja ene države pogodbenice, da obdavči poslovni dobiček družbe rezidentke v drugi državi pogodbenici. Poslovni dobiček po sistemu CFC bo obdavčen samo v državi rezidentstva, tako da pravila CFC ne preprečujejo državi rezidentstva, da bi obdavčila svoje rezidente v skladu z nacionalno davčno zakonodajo o dobičku, ki ga je kot rezident pridobil s podjetjem v skupini CCCTB, ki je rezident druge države pogodbenice.⁴³ V skladu s sedanjo različico Modela OECD so nekatere države sprejele pripombe h komentarju Modela OECD glede uporabnosti domačih pravil CFC. Nacionalna sodišča nekaterih držav članic ostajajo razdeljena v stališčih glede uporabe pravil CFC v primerih davčnih pogodb.⁴⁴

Nekateri strokovnjaki se strinjajo, da so pravila CFC skladna s pogodbami o dvojnem obdavčenju, ki temeljijo na Modelu OECD,⁴⁵ medtem ko drugi menijo, da zakonodaja o CFC ni združljiva s pogodbami o dvojnem obdavčevanju.⁴⁶ Argument v prid Modelu OECD, da so pravila CFC del domačega prava in zato niso predmet davčnih pogodb, nima trdne utemeljitve. Določbe o razdelitvi dobička v davčnih pogodbah vplivajo na obdavčljivi dogodek, zlasti glede njegovega ozemeljskega področja uporabe. Omejuje se npr. načelo izvora ali ozemeljski učinek načela stalnega prebivališča. Drugi strokovnjaki so skeptični, da je cilj davčnih pogodb

⁴² B. J. Arnold, S. van Weeghel, *The Relationship between Tax Treaties and Domestic Anti-abuse Measures*, v: *Tax Treaties and Domestic Law*, 2006, str. 81–120.

⁴³ R. Matteotti, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-abuse Rules - A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, 2005, str. 336–350.

⁴⁴ M. Lang, H. J. Aigner, U. Scheuerle, M. Stefaner, 2004, *CFC legislations, Tax treaties and EC Law*, str. 31.

⁴⁵ M. Helminen, *National report Finland*, v: *CFC Legislations, Tax treaties and EC Law*, 2004, str. 200.

⁴⁶ M. Helminen, *Is There a Future for CFC-Regimes in the EU?*, 2005, str. 117-123.

odpraviti izogibanje davkom, čeprav je to navedeno v Komentarju Modela OECD.⁴⁷ Preprečevanje izogibanja davkom ni med cilji davčne pogodbe, saj je ta tematika v komentarju Modela OECD nejasno navedena in ni vključena v določbe davčnih pogodb. Ob predpostavki, da je namen davčnih pogodb odpraviti izogibanje davkom ali vsaj ne olajšati prakse davčnih zlorab, nekateri avtorji ugotavljajo, da je glavni problem združljivosti pravil o CFC z davčnimi pogodbami posledica razlik med domačimi davčnimi sistemi in razlikami v pravni obravnavi zlorabe s strani držav pogodbenic v okviru svojih davčnih pogodb.⁴⁸

Komentar OECD je poskušal vzpostaviti standardno pravilo proti zlorabi davčnih pogodb, ki določa, da bi se v okviru davčne pogodbe transakcija štela za zlorabo in bi zato bila predmet domačih pravil proti zlorabi, če je taka transakcija v glavnem namenjena pridobitvi pogodbenih dajatev in pridobitvi ugodnosti v nasprotju z namenom ustrezne določbe davčne pogodbe. Doslednost pravil CFC z davčnimi pogodbami v večini primerov še zdaleč ni rešena. Predlaga se, da je edini način za reševanje vseh teh težav vključitev posebnih določb CFC v davčne pogodbe, ki prepovedujejo dostop do pogodbenih dajatev na podlagi zlorab.

Pred zgoraj navedenimi argumenti ni mogoče iskati odločitve o tem, ali se pravila o CCCTB za davke v zvezi s CFC uporabljajo v davčnih sporazumih. Ker Predlog direktive CCCTB določa skupna pravila proti zlorabi, vključno s predpisi o CFC, bi ta skupni pristop ublažil vprašanje združljivosti. To pomeni, da zadevno vprašanje ne bi pomenilo korelacijskega pomanjkanja homogenosti pri pravni obravnavi zlorab s strani CFC v različnih državah članicah EU.⁴⁹

Režim CFC v sistemu CCCTB dovoljuje obdavčitev nerazdeljenega dohodka CFC rezidenta v tretji državi z vključitvijo takih dobičkov v davčno osnovo davčnega zavezanca CCCTB. Davčni zavezanec delničar je sam ali skupaj s svojim pridruženim podjetjem dolžan obdavčiti del nerazporejenega dobička iz sistema CFC, ki ustreza njegovi poziciji upravičenca v sistemu CFC. Odločitve o tem, v kolikšni meri so pravila CCCTB o CFC v nasprotju z določbami davčnih pogodb,

⁴⁷A. J. Martín Jiménez, Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective - Part II, 2002, str. 620–626.

⁴⁸S. Van Weeghel, 1998, The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States, str. 35.

⁴⁹K. Perrou, The Judicial Application of Anti-avoidance Doctrine in Greece and its Impact on International Tax Law, 2006, str. 101–108.

so odvisna od dveh parametrov. Prvič, za katere oblike dohodkov CFC, ki se lahko razdelijo, se upošteva obdavčitev v državi stalnega prebivališča delničarja. Zakonodaja CCCTB o CFC je oblikovana na tak način, da je dobiček vključno z dividendami obdavčen tako, da se lahko upoštevajo pravila 10. člena Modela OECD. Drugič, sistem je odvisen od osnovnega koncepta zakonodaje o CFC, torej ali temeljijo pravila CFC na prebojnem pristopu ali predvidenem pristopu distribucije.⁵⁰ V skladu s pristopom predvidene distribucije pravila CCCTB za CFC priznavajo CFC rezidenta v tretji državi kot ločeno obdavčljiv subjekt in se nanašajo le na distribucijo. CFC pa se obravnava kot ločeno obdavčljivi subjekt tako v državi svojega stalnega prebivališča in tudi kot podjetje, ki je davčni zavezanec rezidentne države delničarja. Pravila CCCTB o CFC so pripravljena na podlagi fiktivnega pristopa distribucije, ki CFC obravnava kot ločen subjekt od njenega delničarja. Določba 7. člena Modela OECD državam članicam skupine CCCTB ne preprečuje, da bi obdavčila dohodek svojega delničarja rezidenta v skladu z zakonodajo CFC, tj. dohodek, ki ga pridobi rezident CFC v tretji državi.

V skladu z 10. členom Modela OECD lahko država rezidenta delničarja obdavi izplačilo dividend, ki ga plača družba, ki je rezident države izvora. Kljub temu je državi izvora mogoče dovoliti, da uvede omejen vir davka na razdeljene dividende. Med prihodki, ki so obdavčeni v skladu s pravili CCCTB, so lahko tudi nerazdeljene dividende.⁵¹ Prvi odstavek 10. člena Modela OECD zahteva dejansko izplačilo dividend, da se lahko obdavčijo za delničarja v državi rezidentstva, vendar obdavčitev na CFC za CCCTB velja samo za dividende.⁵² Pravila CCCTB o CFC bi lahko nasprotovala petemu odstavku 10. člena Modela OECD. Določba 10. člena Modela OECD obravnava dividende, ki jih družba, rezidentka države pogodbenice, izplača delničarju, ki je rezident druge države pogodbenice.⁵³ V zvezi z združljivostjo petega odstavka 10. člena Modela OECD v zvezi s pravili CFC OECD zavzema stališče, da je ta določba namenjena samo obdavčitvi vira (v tem primeru državi rezidenta CFC), zato ne vpliva na uporabo CFC pravila.

⁵⁰ D. Sandler, 1998, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company: Pushing the Boundaries*, str. 108.

⁵¹ M. J. Peter, *National Report the Netherlands, v: CFC legislations, Tax Treaties and EC law, 2004*, str. 433–462.

⁵² P. J. Wattel, O. Marres, *Characterization of Fictitious Income Under OECD-Patterned Tax Treaties, 2003*, str. 66–79.

⁵³ M. Lang, 2003, *CFC Regulations and Double Taxation Treaties*, str. 33.

Uporaba pravil o CFC lahko izpopolnjuje uporabo določb davčne pogodbe o odpravi dvojnega obdavčevanja. Izvajanje pravil CFC lahko ima za posledico ekonomsko dvojno obdavčevanje zaradi davka na dohodek na državni ravni, ki ga plača CFC v državi stalnega prebivališča, in davkov, ki se naložijo na isti dohodek, če se pripišejo delničarjem v državi stalnega prebivališča. Določbe OECD, ki se nanašajo na odpravo dvojnega obdavčevanja, niso namenjene preprečevanju mednarodnega gospodarskega dvojnega obdavčevanja v zvezi s prihodki CFC, če spadajo v področje uporabe 10. člena Modela OECD. V zvezi z odpravo dvojne obdavčitve Predlog direktive CCCTB določa, da se nerazdeljeni dohodek CFC, ki bo vključen v davčno osnovo delničarja v skladu s pravili CFC, izračuna v skladu z določbami Predloga direktive CCCTB. Obravnava dejanske porazdelitve prihodkov CFC je problematična glede pogodb o dvojnem obdavčevanju. Nerazdeljeni dohodek CFC je lahko predhodno obdavčen v državi rezidentstva delničarjev. OECD je predlagal, da se davčni odtegljaj na dividende pripiše v rezidenčni državi delničarjev le zato, da se izogne spornim položajem iz davčnih pogodb.

2.9 Pravila CCCTB o tanki kapitalizaciji in davčne pogodbe o dvojnem obdavčevanju

Pravila CCCTB o tanki kapitalizaciji se uporabljajo samo za obresti, plačane pridruženemu podjetju, rezidentu tretje države, ki jih zagotovi nerezident. Pravila bodo verjetno vplivala na sporazume o dvojnem obdavčevanju iz tretjih držav. Če obstaja davčna pogodba, ki temelji na Modelu OECD med državami članicami skupine CCCTB in državo rezidenta, je treba uporabo pravila o tanki kapitalizaciji preizkusiti glede na 9. in 24. člen Modela OECD. Določba 9. člena Modela OECD omogoča davčnim organom, da prilagodijo dobiček družbe rezidentke, kjer transakcije, sklenjene med takšno družbo in tujo povezano družbo, ne spoštujejo načela tržne cene. Glede na stališče OECD se prvi odstavek 9. člena Modela OECD uporablja tako za znesek obresti, plačanih za določeno posojilo, kot za znesek posojila, kar pomeni, da se določba uporablja v položajih s tanko kapitalizacijo.⁵⁴ Prvi odstavek 9. člena Modela OECD ne preprečuje uporabe pravil o tanki kapitalizaciji, če je njihov učinek približevanje dobička, ki bi nastal zaradi transakcij

⁵⁴ F. C. de Hosson, G. M. M. Michielse, Treaty Aspects of Thin Capitalisation, Issue: A Review of the OECD Report, 1989, str. 476–484.

med podjetji, ki poslujejo na prostem trgu.⁵⁵ V primeru, da se pravila o tanki kapitalizaciji oblikujejo na podlagi »fiksne razmerja«, tj. kadar skupni dolg podjetja presega razmerje njegovega kapitala, upoštevanje obresti na posojila, ki presegajo fiksno razmerje, ni dovoljeno kot odbitek. Pravila CCCTB o tanki kapitalizaciji ne temeljijo niti na preizkusu tržnega načela niti na pristopu »fiksne razmerja«, temveč je odbitek plačila obresti tretjim državam z nizkim davkom zavržen zaradi domneve, ker je plačilo izvršeno izključno za davčne namene.⁵⁶

Koncept nediskriminacije je določen v prvem odstavku 2. člena in 24. členu Modela OECD ter prepoveduje diskriminacijo, ki temelji na štirih različnih situacijah:

- državljanstvu davčnega zavezanca;
- stalni poslovni enoti nerezidenta v drugi davčni jurisdikciji;
- izplačilu obresti in drugih premijah nerezidentom in
- imetništvu nerezidentov v delniški strukturi rezidenčne družbe.

V skladu s četrnim odstavkom 24. člena Modela OECD se morajo obresti, ki jih družba države pogodbenice plača rezidentu druge države pogodbenice, odbiti na enak način, kot če bi bil znesek obresti plačan rezidentu prve države.⁵⁷ Peti odstavek 24. člena Modela OECD preprečuje državi pogodbenici, da obravnava podjetje manj ugodno, če je kapital te družbe v lasti ali pod nadzorom, v celoti ali delno, neposredno ali posredno, pri enem ali več rezidentov drugega pogodbenega podjetja.⁵⁸ Peti odstavek 24. člena Modela OECD tudi izrecno izključuje le diskriminacijo, ki temelji na nadzoru lastništva. Kadar pravila o tanki kapitalizaciji obravnavajo družbo različno glede na to, ali plačuje obresti rezidentu ali nerezidentu, se to v glavnem nanaša na razmerje med dolžnikom in upnikom. Z uporabo te analize za sistem CCCTB veljajo pravila o tanki kapitalizaciji za obresti, ki jih družba

⁵⁵ Commentary to Art. 9(1) OECD Model, 2010, dostopno na: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>, tč. 3.

⁵⁶ J. Li, D. Sandler, *The Relationship Between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties*, 1997, str. 891–958.

⁵⁷ J. Avery Jones, K. Bobbett K, 2008, *Interpretation of the Non-discrimination Article of the OECD Model*, str. 50–55.

⁵⁸ C. Elliffe, *Thin Capitalisation Rules and Treaties: Does the Ratio in the New Zealand Thin Capitalisation Rules Contravene New Zealand's Tax Treaty Obligations?*, 2012, str. 4.

rezidentka plača pridruženemu podjetju, rezidentu tretje države, ne glede na to, kdo nadzoruje ali ima v lasti rezidenčno družbo.⁵⁹

3 Zaključek

V zvezi s tretjimi državami, ob upoštevanju nasprotja med pravili CCCTB in sporazumi o davkih iz tretjih držav, bi predlagani enostranski ukrepi v skladu s Predlogom direktive CCCTB zahtevali vsaj dvostranska ponovna pogajanja o vseh pogodbah, ki jih sklenejo države članice, zlasti tistih, ki predvidevajo metodo oprostitve kot oprostitev za dvojno obdavčitev, da se jim omogoči uporaba kreditne metode, vsaj kar zadeva jurisdikcije z ugodnejšim davčnim sistemom. Poleg tega bi bilo treba v obstoječe davčne sporazume vključiti tudi določbe CCCTB, ki državam članicam EU dovoljujejo uporabo zakonodaje o CFC in pravilih o tanki kapitalizaciji, čeprav tega ne zahteva, saj številne države članice menijo, da so zakonodaja o CFC in pravila o tanki kapitalizaciji v nasprotju z določbami Modela OECD. Vendar dvostranska ponovna pogajanja o davčnih sporazumih držav članic ne bi odpravila vseh težav CCCTB. V nekaterih navzkrižjih med pravili CCCTB in davčnimi sporazumi tretjih držav, kot je konflikt v zvezi z razdeljevanjem tujih davčnih dobropisov, morajo vse države članice CCCTB sprejeti skupno kreditno metodo. Zato je priporočena celovita rešitev.

Temeljna zamisel o taki celoviti rešitvi je, da države članice EU izberejo sistem CCCTB, da se dogovorijo o skupnih pravilih, ki jih je treba uporabljati na mednarodni ravni, kot je metoda za odpravo dvojnega obdavčevanja in pravil proti zlorabi, ki veljajo za tretje države. Dolgoročno bi bila zato možna rešitev za vse zgoraj navedene težave zamenjava davčnih pogodb med državami članicami CCCTB in tretjimi državami z enim davkom, sklenjena med vsako tretjo državo in vsemi državami članicami CCCTB. Model OECD se lahko uporabi kot izhodišče za vzpostavitev takšne večstranske davčne pogodbe. Poleg tega bi sporazum o skupnem davčnem sistemu v EU postal najboljšo potencialno območje za sklenitev večstranske davčne pogodbe. Ta ukrep bi bil podoben rezultatu delovanja sindikata carin, v skladu s katerim skupina neodvisnih držav na mednarodni ravni deluje kot en organ za uvedbo davkov, medtem ko je predlagani vodilni sistem bolj podoben območju proste trgovine.

⁵⁹ O. Thoemmes, R. Stricof, K. Nakhai, *Thin Capitalisation Rules and Non-Discrimination Principle*, 2004, str. 126–137.

Literatura

- Arginelli Paolo, The Discriminatory Taxation of Permanent Establishments by the Host State in the European Union: A Too Much Separate Entity Approach, *Intertax*, *Let.* 35 (2007), št. 2, str. 82–116.
- Arnold Brian J., van Weeghel Stef, The Relationship between Tax Treaties and Domestic Anti-abuse measures, v: *Tax Treaties and Domestic Law*, Guglielmo Maisto (ur.), IBFD, Amsterdam 2006.
- Aujean Michel, The CCCTB Project and the Future of European Taxation, v: *Common Consolidate Corporate Tax Base*, M Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Strainger (ur.), Linde Verlag, Dunaj 2008.
- Ault Hugh J., Arnold Brian J., Gest Guy, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2010.
- Ault Hugh J., Sasseville Jacques, Taxation and Non-discrimination: A Reconsideration, *World Tax Journal*, *Let.* 2 (2010), št. 2, str. 101–125.
- Avery Jones John, Bobbett Catherine, *Interpretation of the Non-Discrimination Article of the OECD Model*, Bulletin For International Taxation, 2008.
- Azemar Celine, Desbordes Rodolphe, Mucchielli Jean-Louis, Do Tax Sparing Agreements Contribute to the Attraction of FDI in Developing Countries?, *International Taxation and Public Finance*, *Let.* 14 (2007), št. 5, str. 543–562.
- Baker Philip, Mitroyanni Joanna, The CCCTB Rules and Tax Treaties, v: *Common Consolidated Corporate Tax Base*, M Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Strainger (ur.), Linde Verlag, Dunaj 2008.
- Bourgeois Marc, Von Frenckell Eric, Relation to Taxpayers Outside the Group, v: *Common Consolidated Corporate Tax Base*, M Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Strainger (ur.), Linde Verlag, Dunaj 2008.
- Brooks Kim, Tax Sparing: A Needed Incentive for Foreign Investment in Low Income Countries or an Unnecessary Revenue Sacrifice?, *Queen's Law Journal*, *Let.* 34 (2009), št. 2.
- Commentary to Art. 9(1) OECD Model, 2010, dostopno na: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.
- De Hosson Fred C., Michielse Geerten M.M., Treaty Aspects of 'Thin Capitalisation, Issue: A Review of the OECD Report', *Intertax*, *Let.* 17 (1989), št. 11, str. 476–484.
- Douma Sjoerd, The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation, *European Taxation*, *Let.* 46 (2006), št. 11, str. 522–533.
- Elliffe Craig, Thin Capitalisation Rules and Treaties: Does the Ratio in the New Zealand Thin Capitalisation Rules Contravene New Zealand's Tax Treaty Obligations?, *New Zealand Business Law Quarterly*, *Let.* 18 (2012), št. 4, str. 307–332.
- European Commission, 2006, 'An Overview of the Main Issues That Emerged at the First Meeting of the Subgroup on International Aspects' (CCCTB\WP\029\doc\en).
- European Commission, 2001, 'Company Taxation in the Internal Market', COM (2001)582 final.
- European Commission, 2008, 'Summary Record of the Meeting of CCCTB' (CCCTB/WP/68/en).
- European Commission, 2010, 'Transaction and Dealing between the Group and Entities outside the Group', (CCCTB\RD\003\doc\en).
- Helminen Marjaana, Is There a Future for CFC-Regimes in the EU? *Intertax*, *Let.* 33 (2005), št. 3, str. 117–123.
- Helminen Marjaana, National Report Finland, v: *CFC Legislations, Tax treaties and EC Law*, M. Lang, H. J. Aigner, U. Scheuerle, M. Stefaner (ur.), Kluwer Law International, Haag 2004.
- Hey Johanna, EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Guided Variety Versus Strict Uniformity, New York University School of Law, Working Paper 02/08, 2008.
- Kemmeren Eric C.C.M., CCCTB and Exemption Method for PEs and Major Shareholding, v: *Common Consolidated Corporate Tax Base*, M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (ur.), Linde Verlag, Dunaj 2008.

- Kobetsky, Michael, *International Taxation of Permanent Establishment*, Cambridge University Press, Cambridge 2011.
- Komisija EU, CCCTB; Possible elements of the sharing mechanism, Brussels, 13 November 2007.
- Lang, Michael, *CFC Regulations and Double Taxation Treaties*, IBFD, Amsterdam 2003.
- Lang Michael, Aigner Hans-Jürgen, Scheuerle Ulrich, Stefaner Markus, *CFC legislations, Tax treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Haag 2004.
- Lang Michael, Brugger Florian, *The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, 23 *Australian Tax Forum*, (2008), št. 2, str. 95–108.
- Li Jinyan, Sandler Daniel, *The Relationship Between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties*, *Canadian Tax Journal*, Let. 45 (1997), št. 5, str.
- Litwinczuk Hanna, Supera-Markowska Maria, *Depreciation Rules in CCCTB, v: Common Consolidate Corporate Tax Base*, M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (ur.), Linde Verlag, Dunaj 2008.
- Maglic Antonella, Sanelli Alessandra, *Should Outbound Dividends Remain Taxed at Source in the European Union? Some Hints from the Italian Example*, *European Taxation*, Let. 49. (2009), št. 4, str. 199–214.
- Martín Jiménez Adolfo., *Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: A Spanish Perspective - part II*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Let. 56 (2002), št. 12.
- Martin William J., *Treaty Tax-Sparing Credits*, *Tax Management International Journal*, Let. 27 (1998), št. 9, str. 44–465.
- Matteotti Rene, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules - A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, *Intertax*, Let. 33 (2005), št. 8-9, str. 336–350.
- Mayor, Stefan, *Formulary Apportionment for the Internal Market*, IBDF, Amsterdam 2009.
- Meirelles Morvan, *Tax Sparing in Tax Treaties: The Future and the Effect on EC Law*, *European Taxation*, Let. 49 (2009), št. 5.
- Meussen Gerard T. K., *Denkavit International: The Practical Issues*, *European Taxation*, Let. 47 (2007), št. 5.
- OECD, 2017a, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*.
- Oestreicher Andreas, CCCTB – *Methods of Consolidation, v: Common Consolidate Corporate Tax Base*, M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (ur.), Linde Verlag, Dunaj 2008.
- Panayi Christiana H. J. I., *The Common Consolidated Corporate Tax Base and the UK Tax System*, *The Institute for Fiscal Studies Discussion TLRC Discussion Paper No. 9*, London 2011.
- Papotti Raul-Angelo, *Treaty Non-Discrimination Clauses in Group Consolidation Situations*, *Intertax*, Let. 31 (2003), št.10, str. 320– 28.
- Perrou Katerina, *The Judicial Application of Anti-Avoidance Doctrine in Greece and Its Impact on International Tax Law*, *Intertax*, Let. 34 (2006), št. 2, str. 101–111.
- Peter M J., *National Report the Netherlands, v: CFC legislations, Tax treaties and EC law*, M. Lang, H. J. Aigner, U. Scheuerle, M. Stefaner (ur.), Kluwer Law International, Haag 2004.
- Pistone, Pasquale, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law International, Haag 2002.
- European Commission, 2016, *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base*, COM(2016) 685 final 2016/0337(CNS).
- Russo Antonio, *Formulary Apportionment for Europe: An Analysis and a proposal*, *Intertax*, Let. 33 (2005), št. 1, str. 1–31.
- Sandler, Daniel, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company: Pushing the Boundaries* (2. Izdaja), Kluwer Law International, Haag 1998.
- Sporočilo Komisije „EVROPA 2020 – Strategija za pametno, trajnostno in vključujočo rast“, COM(2010) 2020 z dne 3. marca 2010.
- Sporočilo Komisije „K aktu za enotni trg – Za visokokonkurenčno socialno tržno gospodarstvo – 50 predlogov za izboljšanje skupnega dela, poslovanja in izmenjav“, COM(2010) 608 z dne 27. oktobra 2010.

- Tanzi Vito, Zee Howell H., *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, Working paper WP/00/35, International Monetary Fund IMF, 2000.
- Tenore Michele, *Requirements to Consolidate and Changes in the Level of Ownership*, v: *Common Consolidate Corporate Tax Base*, M Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Strainger (ur.), Linde Verlag, Dunaj 2008.
- Thoemmes Otmar, Stricof Robert, Nakhai Katja, *Thin Capitalisation Rules and Non-Discrimination Principle*, *Intertax*, Let. 32 (2004), št. 3, str. 127–137.
- Toaze Deborah, *Tax Sparing: Good Intentions, Unintended Results*, *Canadian Tax Journal*, Let. 49 (2001), št. 4, str. 879–924.
- Van Den Hurk Hans, Korving Jasper, *The “D” Case Against the Netherlands and the ECJ’s Decision- Is There Still a Future for MFN Treatment*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Let. 60 (2006), št. 8.
- Van Weeghel Stef, *The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, Kluwer Law International, London 1998.
- Vogel Klaus, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, *International Tax and Business Lawyer*, Let. 4 (1986), št. 1, str. 4–84.
- Vogel, Klaus, Klaus Vogel on *Double Tax Conventions: A commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice* (3. Izdaja), Kluwer Law International, London 1997.
- Wattel Peter J., Marres Otto, *Characterization of Fictitious Income Under OECD-Patterned Tax Treaties*, *European Taxation*, Let. 43 (2003), št. 3, str. 66–79.
- Weber Dennis, Russo Antonio, *The ‘Switch-Over’ Clause*, v: *Common Consolidated Corporate Tax Base*, M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (ur.), Linde Verlag Dunaj 2008.

SUMMARY

The introduction of the CCCTB into the EU is a response to the challenge of the European economic integration. Globalisation has broadened the scope of economic relations. Moreover, the internal organisation of companies operating in international markets has changed as well. Nevertheless, tax systems in the EU have not kept up with these developments, and remain highly fragmented with 27 regimes that mostly collide. The paper analyses the CCCTB’s unilateral framework for the avoidance of double taxation and for the protection of the common consolidated tax base. It reveals that, by means of ordinary credit and exemption methods provided in the CCCTB Directive, international double taxation will be eliminated in relation to third countries. The CCCTB’s anti-abuse rules are effective in protecting the common tax base and in eliminating non-double taxation. The unilateral measures are in conflict with a number of important provisions of bilateral tax treaties, based on the OECD Model, concluded between the potential CCCTB-Member States and third countries.

A common tax jurisdiction of the CCCTB Member States is defined in the Proposal of CCCTB Directive, i.e. worldwide taxation of residents and source taxation of non-residents. A proposal of CCCTB Directive unilaterally provides common rules for the elimination of double taxation, which would inevitably result from the overlapping of the CCCTB tax jurisdiction and the third countries’ tax jurisdiction. For the purposes of protection of the common tax base, a proposal of CCCTB Directive contained certain common anti-abuse provisions, applicable in relation to third countries, such as switch-over clauses, CFC rules and thin capitalisation rules. Arguably, these provisions are sufficient for protecting the common tax base, but they are likely to be in breach of the current tax treaties signed between the CCCTB Member States and third countries.

In this paper, I examine the territorial scope of the CCCTB system in relation to third countries, and the consequences of limiting the CCCTB scope to the water's edge of the EU. It shows that limiting the scope of the consolidated group to the water's edge of the EU, and hence excluding third country entities from consolidation, is justifiable, based on the US experience. This is compatible with the setting in the EU market, as the choice of worldwide consolidation is far reaching at least in the current stage.

I also examine the influence of the international CCCTB taxation rules on the OECD-based tax treaties concluded between the CCCTB-Member States and third countries. It is established that the arm's length concept provided in the CCCTB Directive, which is applicable only in relation to third countries, would raise complexity and cause high compliance costs: firstly, as the CCCTB Directive does not provide for common transfer pricing rules; and secondly, due the coexistence of the arm's length concept and the CCCTB-Formulary apportionment that apply only within the EU boundaries.

It is found that imposing withholding tax on payments made by foreign-based subsidiaries to a third-country parent company at ordinary tax rate (non-tax treaty rate) is in breach of treaty provisions equivalent to Art.10 (2), Art.11 (2) and Art.12 (1) of the OECD Model. Moreover, allocating income to an EU-permanent establishment owned by a third country on the basis of formulary apportionment is in breach of Art. 7 (2) of the OECD. In addition, tax-sparing clause existing in the tax treaties concluded between the CCCTB-Member States and developing third countries would be problematic in respect to the apportionment of the 'fictitious' credit and it contravenes the CCCTB's switch-over clauses. As regards inbound payments, it is evident that exempting foreign permanent establishment income is in line with Art. 7 of the OECD. However, the exemption of dividends received from third countries is contrary to Arts. 10 (1, 2) and 23 A (2) OECD Model.

