KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 24.11.2003
KOM(2003)726 endelig

MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET, EUROPA-PARLAMENTET OG DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE OG SOCIALE UDVALG

Et indre marked uden selskabsskattemæssige hindringer - hidtidige resultater, igangværende initiativer og tilbageværende udfordringer

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. Indledning ... 3

2. Det er fortsat nødvendigt at tilpasse selskabsbeskatningen i EU ... 4

3. Fremskridt med de målrettede foranstaltninger til overvindelse af skattemæssige hindringer i det indre marked ... 6

3.1. Vejledning i gennemførelse af De Europæiske Fællesskabers Domstols retspraksis og overvågning af gennemførelsen af EU-love om beskatning ... 7

3.2. Revision af fusionsdirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet ... 9

3.3. Grænseoverskridende udligning af tab ... 10

3.4. "EU-Forum for Interne Afregningspriser" ... 11

3.5. Dobbeltbeskatningsaftaler ... 12

4. Fremskridt hen imod et konsolideret selskabsskattegrundlag for virksomheders aktivitet overalt i EU ... 13

4.1. Nye impulser til debatten i EU ... 13

4.2. Hjemstatsbeskatning som en vej fremad for små og mellemstore virksomheder (smv'er) ... 14

4.3. Opbygning af et fælles beskatningsgrundlag i EU ... 18

4.4. Beskatningsgrundlagets fordeling mellem medlemsstaterne ... 23

4.5. En europæisk beskatningsordning for Societas Europaea? ... 27

5. Konklusion og prioritering for de kommende år ... 28

1. INDLEDNING

Selskabsbeskatningen har betydning for de økonomiske fremskridt i EU.

Den Europæiske Union gør for øjeblikket alt, hvad den kan for at nå det mål, den selv har sat om at blive den mest konkurrencedygtige og dynamiske videnbaserede økonomi i verden, der er i stand til at opnå bæredygtig vækst med flere og bedre job inden 2010. Dette strategiske mål blev fastsat af Det Europæiske Råd i **Lissabon** i marts 2000[1] og senere bekræftet af det gentagne gange. **Selskabsbeskatningen** i EU spiller en central rolle i bestræbelserne for at føre dette mål ud i livet og udbygge den fornødne økonomiske ramme til støtte herfor.

Kommissionens "toleddede" strategi viser vejen frem.

Det var i den forbindelse, at Kommissionen i sin meddelelse[2] fra oktober 2001 fremlagde en **toleddet strategi**, der havde til formål at overvinde skattemæssig ineffektivitet og skattemæssige hindringer for grænseoverskridende økonomisk aktivitet i det indre marked. Meddelelsen var baseret på resultaterne af en detaljeret undersøgelse foretaget af Kommissionens tjenestegrene[3]. Der blev i detaljer både vist målrettede øjeblikkelige løsningsforslag og skridt hen imod et mere langsigtet mål, nemlig at give virksomheder et fælles konsolideret beskatningsgrundlag for deres aktiviteter overalt i EU.

Der er sat nyt skub i debatten og gjort gode fremskridt ...

.... men implementeringen af strategien må nu tilpasses nye vilkår og udfordringer.

Denne meddelelse og de efterfølgende opfølgningsaktiviteter har sat **nyt skub** i reformen af selskabsbeskatningen i EU. Der er gjort **gode fremskridt** med implementeringen af mange initiativer, men det er vanskeligere at komme videre på nogle andre områder. Desuden har der været en del **ny udvikling** siden 2001. De Europæiske Fællesskabers Domstols retspraksis i skatteanliggender får større og større betydning. Udsigten til, at der fortsat vil blive krævet enstemmighed ved beslutningstagning vedrørende skatteanliggender i EU, vil helt klart også betyde noget for yderligere fremskridt, især i lyset af udvidelsen.

Hensigten med denne meddelelse er at **vurdere resultaterne af Kommissionens strategi**, som de ser ud i dag, og at se på udsigterne for den fremtidige implementering af de forskellige dele af strategien. Ved fremlæggelsen af meddelelsen opfylder Kommissionen det løfte, som den i den tidligere nævnte meddelelse fra 2001 gav om "i 2003 at aflægge rapport om sine **policy konklusioner**".

---

1 Punkt 5 i formandskabets konklusioner fra Det Europæiske Råds møde den 23.-24. marts 2000 i Lissabon.

2 KOM(2001) 582: "På vej mod et indre marked uden skattemæssige hindringer. En strategi for fastsættelse af et konsolideret selskabsskattegrundlag for virksomheders aktiviteter overalt i EU".

3 "Company Taxation in the Internal Market" [SEK(2001) 1681]. Undersøgelsen er også udgivet i bogform og sælges til 31 EUR af De Europæiske Fællesskabers Publikationskontor i Luxembourg (ISBN 92-894-1695-5). For yderligere oplysninger henvises til http://publications.eu.int/general/en/publications_en.htm

2. DET ER FORTSAT NØDVENDIGT AT TILPASSE SELSKABSBESKATNINGEN I EU

Den grundlæggende selskabsskatte-strategi fra 2001 har stadig de rette svar på skatteproble-merne i det indre marked og på bredere økonomisk udvikling.

Den selskabsskattestrategi, som Kommissionen foreslog i 2001, var baseret på to grundlæggende overvejelser. For det første bliver de erhvervsdrivende stadig afskåret fra at drage fuld nytte af det indre marked på grund af skatteordninger. Det er absolut nødvendigt at ændre dette. For det andet har den overordnede økonomiske ramme undergået betydelige ændringer i de seneste år, f.eks. med e-handel og den stigende internationalisering af virksomheder gennem grænseoverskridende fusioner og andre former for omstrukturering. Disse overvejelser har stor indflydelse på, hvordan selskabsskattesystemerne i EU fungerer, og begge gælder stadig og er lige aktuelle. Den forestående udvidelse af EU vil gøre problemerne endnu større. Der er derfor **ingen grund til at så tvivl om den basale begrundelse for Kommissionens strategi**, og Kommissionen vil fortsat gøre sit til gennemførelsen heraf.

Efterlevelses-omkostninger og væsentlige skattehindringer er stadigvæk det, der bekymrer virksomhederne mest inden for det indre marked.

De **skattemæssige hindringer**, som Kommissionen identificerede i 2001, er stadigvæk yderst aktuelle. Det er især det, at virksomhederne står over for 15 og snart 25 eller flere forskellige skattesystemer, der helt klart er den egentlige årsag til de fleste skatteproblemer inden for det indre marked og til de høje efterlevelsesomkostninger. Kommissionen gentager derfor sin opfattelse af, at den toleddede strategi er nødvendig, og især at det **fælles konsoliderede selskabsskattegrundlag for virksomhedernes aktiviteter overalt i EU** er den *eneste* måde, hvorpå virksomheder i det indre marked kan overvinde disse vanskeligheder systematisk, og der kan etableres de rette vilkår for et indre marked på selskabsskatteområdet. I den udstrækning det er muligt, bør arbejdet med at nå dette mål også omfatte et forsøg på at behandle de specifikke skatteproblemer for ikke-indregistrerede erhvervsvirksomheder, som ikke pålægges selskabsskat.

Virksomhedspanelundersøgelse af selskabsbeskatning og moms

Kommissionen indledte for nylig en meget omfattende **undersøgelse af efterlevelsesomkostninger** for mere end 2000 EU-virksomheder. Der er to formål med undersøgelsen. For det første at få en bedre forståelse af, hvilken indvirkning nødvendigheden af at skulle klare 15 særskilte skattesystemer har for virksomhederne, især hvad angår deres efterlevelsesomkostninger og deres beslutningstagning. For det andet at forsøge at opgøre omkostningerne og se, hvor forskellige de er fra virksomhed til virksomhed og fra aktivitetstype til aktivitetstype. Man håber at kunne indsamle mange nyttige oplysninger både om selskabsbeskatning og moms, og der vil blive brug for en omhyggelig og detaljeret analyse.

Når undersøgelsen er færdig og resultaterne analyseret, vil der blive offentliggjort en komplet rapport særskilt. Resultaterne bør kunne give en generel antydning af, om og i bekræftende fald i hvor høj grad virksomhederne føler, at det er vanskeligere at overholde de administrative aspekter ved selskabsbeskatningen og momsen, når de er blevet aktive "grænseoverskridende". Resultaterne bør også kunne vise, om og i bekræftende fald i hvor høj grad mangelen på grænseoverskridende udligning af tab og vanskelighederne i forbindelse med interne afregningspriser og fusioner og erhvervelser anses for at være en hindring. De bør også kunne vise, i hvor høj grad og om overhovedet problemer med selskabsbeskatning influerer på virksomhedernes beslutninger vedrørende deres virksomheds- og finansieringsstrukturer - hvilket naturligvis vil kunne føre til

beslutninger, der ikke er optimale for økonomien som helhed.

Det har traditionelt været yderst vanskeligt at kvantificere efterlevelsesomkostninger, hovedsageligt på grund af problemet med at indsamle data, der ofte betragtes som forretningshemmeligheder. Til undersøgelsen bedes der om omfattende detaljerede data, men der vil ikke blive frigivet individuelle selskabsdata. Kommissionen sætter derfor sin lid til, at der vil indkomme tilstrækkeligt med data, og at der, når analysen er afsluttet, vil vise sig et samlet og detaljeret billede af efterlevelsesomkostningerne ved selskabsskat og moms i hele EU.

Selve indholdet i Kommissionens langsigtede strategi er accepteret i vide kredse …

.... men den politiske proces er langsommelig.

Ideen med et fælles konsolideret beskatningsgrundlag i EU blev hurtigt accepteret i vide kredse og endog i erhvervskredse og blandt skatteeksperter hilst velkommen som en logisk og sammenhængende bestanddel af det indre marked, i det mindste på længere sigt. Men i dag giver reaktionerne på Kommissionens strategi fra 2001 anledning til **nye politiske overvejelser,** og **mange af medlemsstaterne er skeptiske nu**, både af politiske og tekniske årsager. Der er endog nogle, der sætter spørgsmålstegn ved, om det overhovedet er fornuftigt. Det er Kommissionen dog ikke enig i, men den anerkender, at de omfattende metoder, der er under overvejelse, er politisk ambitiøse og kan give visse tekniske problemer. Kommissionen er ikke desto mindre overbevist om, at som en foranstaltning, der skal forbedre det indre marked, er det fælles skattesystem nødvendigt og bør ideelt set besluttes med kvalificeret flertal. Det nuværende krav om enstemmighed skal dog ikke bruges som en undskyldning for ikke at forsøge at overvinde de forhindringer, som mangelen på et fælles beskatningsgrundlag giver. Kommissionen vil gå videre med projektet og overveje foranstaltninger, både hvor der kræves enstemmighed, og hvor der er mulighed for andre metoder. Nogle af medlemsstaterne synes at være **tøvende over for konkrete skridt** hen imod det langsigtede mål. I den forbindelse erkender Kommissionen, at det i så vid udstrækning som muligt er nødvendigt at omvurdere de forskellige foranstaltningers praktiske virkninger for medlemsstaterne og erhvervslivet.

Medlems-staterne bør indtage en konstruktiv holdning!

I sidste instans er det kun medlemsstaterne, der kan godkende og derefter implementere foranstaltninger på dette område. Det er på høje tid, at de gør det. Man må ikke glemme, at inden for de seneste år har EU's beslutningstagere på skatteområdet primært været optaget af at få stabiliseret medlemsstaternes skatteindtægter. Blandt andet er adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning stort set blevet implementeret, og der er et tilsvarende arbejde i gang for de tiltrædende landes vedkommende. De skadelige og økonomisk uønskede former for **skattekonkurrence** (og ikke andre former) er der således blevet taget fat på. Det var disse skadelige skatteforanstaltninger, der var en af hovedårsagerne til medlemsstaternes uvilje mod at **tage fat på de skattemæssige hindringer i det indre marked**, men deres bekymring i den forbindelse er ikke længere relevant. Derfor er det nu andre vigtige, alment accepterede målsætninger i EU's skattepolitik, der må **prioriteres**, blandt andet målene om at bidrage til et velfungerende indre marked og fremme beskæftigelse og bæredygtig økonomisk vækst

og velfærd i EU[4]. Som Kommissionen understregede det i sin meddelelse om skattepolitik fra maj 2001[5], må der nu "lægges langt større vægt på EU's skatteyderes ønsker".

Hvis der ikke sker en grundlæggende reform, kan det gå ud over medlems-staternes skatteindtægter.

Kommissionen mener, at det kun er ved den fremlagte **systematiske approach**, at **medlemsstaternes legitime finansielle interesser** i sidste ende vil kunne beskyttes på passende måde, og at de vil blive i stand til at tage deres **indtægtsoppebørselsevne** i betragtning, når de implementerer skattepolitik. For øjeblikket kan der opstå problemer i nogle af medlemsstaterne, da nogle af aspekterne ved deres skattepolitikker ser ud til at stride mod principperne i traktaten. Hvis medlemsstaterne hver for sig venter med at træffe korrigerende foranstaltninger, indtil disse overtrædelser bliver bekræftet i afgørelser fra De Europæiske Fællesskabers Domstol, vil de blive nødt til at foretage forhastede og ukoordinerede ændringer af deres skattesystemer. En sådan fremgangsmåde er ikke effektiv, den løser ikke de grundlæggende problemer og lader ofte skatteplanlægningsmuligheder stå åbne. Eftersom der ofte træffes beslutning om investeringer ud fra sådanne "skattetekniske" hensyn snarere end ud fra forventninger om rene økonomiske afkast, er det desuden også meget uheldigt for en optimal kapitalallokering og dermed for de tidligere nævnte Lissabon-mål.

Da der mangler politisk koordinering, vil skattemæssige hindringer blive taget op af Domstolen.

Selv om medlemsstaterne ikke gør noget, vil mange af de forhindringer, der omtales, blive forelagt De Europæiske Fællesskabers Domstol. I de seneste år har **antallet af vigtige sager om selskabsskat,** der er blevet forelagt Domstolen, været signifikant stigende. Domstolen har i sine afgørelser insisteret på de "fire friheder" (fri bevægelighed for varer, personer [herunder etableringsretten], tjenesteydelser og kapital) i sager vedrørende direkte skatter i EU. EU-retten, som den er fortolket af Domstolen og i næsten alle tilfælde støttet af Kommissionen, forbyder ikke alene enhver form for forskelsbehandling, den er også imod restriktioner. Domstolen har sjældent godkendt begrundelser, som medlemsstaterne har påberåbt sig. Men en sammenstykket approach for skattemæssige hindringer ved hjælp af retsprocesser vil kunne føre til nye problemer i medlemsstaternes skattelovgivning og måske endda i værste fald vise sig at være skadelig for fuldendelsen af det indre marked.

3. FREMSKRIDT MED DE MÅLRETTEDE FORANSTALTNINGER TIL OVERVINDELSE AF SKATTEMÆSSIGE HINDRINGER I DET INDRE MARKED

Kommissionens

I meddelelsen fra oktober 2001 blev der fremlagt et arbejdsprogram

---

4 Disse overordnede målsætninger blev oprindeligt vedtaget på det uformelle møde i Rådet (økonomi og finans) i Verona i april 1996. For yderligere oplysninger henvises til Kommissionens meddelelse "En pakke til tackling af skadelig skattekonkurrence i Den Europæiske Union" [KOM(1997) 564].

5 "Skattepolitik i EU - prioriteringer for de kommende år" [KOM(2001) 260].

arbejdsprogram er blevet gennemført.

med specifikke foranstaltninger, som Kommissionen ville sætte i gang efter en tydeligt fastlagt tidsplan for årene 2002 til 2004. Kommissionen har gennemført programmet efter planen og har investeret betydelige ressourcer i det ofte komplicerede og omstændelige tekniske arbejde, der skulle til. I følgende afsnit bliver der gjort rede for, hvordan situationen ser ud for de forskellige initiativer (i den rækkefølge, som de blev præsenteret i i meddelelsen fra 2001), og der bliver præsenteret nogle konklusioner for de kommende år[6].

3.1. Vejledning i gennemførelse af De Europæiske Fællesskabers Domstols retspraksis og overvågning af gennemførelsen af EU-love om beskatning

Udviklingen i lovgivningen om skatter i EU må ledsages af en konstruktiv politisk proces.

Domstolens afgørelser får sommetider en **asymmetrisk virkning**. Det er ikke altid klart, hvor mange udløbere afgørelser, der kun vedrører et enkelt lands love, kan have for andre medlemsstater, og derfor forsøger hver enkelt medlemsstat at revidere sine egne regler på forskellige måder, som ikke altid er til gavn for målsætningerne for det indre marked. Kommissionen foreslog i sin meddelelse fra 2001 om skattepolitik og om selskabsbeskatning, at dette problem skulle gribes an med en proaktiv koordinering af de særtræk i medlemsstaternes skattesystemer, som er eller sandsynligvis vil være i modstrid med EU-retten.

Der er forskellige "varme" emner om selskabs-beskatning undervejs.

Kommissionen fastlagde først denne approach for skattemæssig behandling af arbejdsmarkedsorienterede pensioner[7] og investeringsfonde[8]. På selskabsskatteområdet viste en **foreløbig drøftelse i en arbejdsgruppe om konsekvenserne af Domstolens dom i "Lankhorst-Hohorst"-sagen** [C-324/00] om reglerne for tynd kapitalisering, at selv om støtten til en koordineret approach er blevet øget, tøver nogle af medlemsstaterne stadig med at følge denne vej. Og det til trods for, at afgørelsen generelt forventes at få langtrækkende følger for de fleste medlemsstaters selskabsskattesystemer og ikke blot for de medlemsstater, der er direkte involveret i sagen. Mange andre overvejer for øjeblikket, hvordan de kan omforme deres regler om tynd kapitalisering, så de bliver i overensstemmelse med dommen, og fjerne ulige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende EU-virksomheder.

Denne tøven fra visse medlemsstaters side med hensyn til at koordinere deres skattesystemer kan kun føre til flere og flere afgørelse fra Domstolen, hvilket de berørte medlemsstater vil kunne opfatte som "destruktivt". Under alle omstændigheder vil Kommissionen fortsat

---

6 Nærmere oplysninger kan også fås på "Company Taxation Pages" på følgende websted: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/index.htm. Webstedet bliver løbende opdateret.

7 Se meddelelse KOM(2001) 214 og de overtrædelsesprocedurer, som Kommissionen har indledt mod forskellige medlemsstater, efter at forudgående drøftelser var endt resultatløse.

8 Efter drøftelser med medlemsstater, som ikke førte til de nødvendige lovgivningsmæssige ændringer, blev der indledt overtrædelsesprocedurer mod forskellige medlemsstater.

insistere på en entydig respekt for EU-traktaten på beskatningsområdet, og dens politik vil være at indlede overtrædelsesprocedurer på en mere målrettet og proaktiv måde. Kommissionen håber derfor, at de kommende initiativer med hensyn til at få **medlemsstaterne til aktivt at drøfte vigtige juridiske skatteanliggender** og til at udarbejde vejledninger om de videre konsekvenser af Domstolens retspraksis vil blive hilst velkommen med en mere konstruktiv holdning. Den første prøve vil være, hvordan reaktionen bliver på den kommende meddelelse fra Kommissionen om ordninger for udbyttebeskatning[9].

[9] I Domstolens nuværende retspraksis bliver der sat spørgsmålstegn ved, om visse typer ordninger for udbyttebeskatning i grænseoverskridende situationer er forenelige med EU-traktaten (f.eks. sagerne Verkooijen (C-35/98), Manninen (C-319/02), Schmid (C-516/99) og Lenz (315/02) om fri bevægelighed for kapital).

Aktuelle retlige spørgsmål og uafsluttede sager med potentielt vidtrækkende konsekvenser for medlemsstaternes beskatningsordninger

Domstolen afsagde for nylig sin dom i sagen Bosal Holding BV (C-168/01). Kort fortalt fandt den, at en nederlandsk regel, som gjorde adgangen til et skattefradrag for finansieringsomkostningerne for et datterselskab beliggende i en anden medlemsstat betinget af, at disse omkostninger indirekte blev anvendt til at indtjene et overskud i Nederlandene, stred mod den grundlæggende etableringsret. Rent faktisk kan mange andre medlemsstater have tilsvarende restriktive regler, således at denne beslutning skaber nye retlige muligheder for skattetænkning og kan skabe yderligere vanskeligheder for medlemsstaterne. Det synes indlysende, at medlemsstaterne kan drage gensidigt udbytte af en udveksling af synspunkter om sagens følger og en koordineret reaktion derpå. Et andet godt eksempel, hvor Kommissionens approach kan forventes at give gode resultater, er Domstolens retspraksis med grænseoverskridende udligning af tab (se nedenfor). Blandt andre vigtige spørgsmål og uafsluttede sager kan nævnes sagen CLT-UFA S.A. (C-253/03) om mulige diskriminerende selskabsskattesatser for faste driftssteder og sagen De Baeck (C-268/03) om den potentielt diskriminerende behandling af salg af en betydelig andel til et udenlandsk selskab.

En anden interessant igangværende debat, der er relevant her, vedrører "udrejsebeskatning". De fleste medlemsstater betragter en flytning af et selskabs vedtægtsmæssige hjemsted til en anden medlemsstat som en skattepligtig begivenhed og opkræver enten skat ved udrejse eller beskatter ikke-indtjente kapitalgevinster ved at forudsætte, at virksomheden likvideres til skattemæssige formål. Generaladvokaten går imidlertid i sin udtalelse i den endnu uafsluttede sag "de Lasteyrie du Saillant" [C-9/02] ind for en "ubetinget" fastlæggelse af fri bevægelighed for personer på området personlig indkomstskat. Hvis denne opfattelse stadfæstes af Domstolen, kan det ikke udelukkes, at et lignende ræsonnement vil komme til at gælde for selskabsskat. Desuden drøftes de skattemæssige virkninger af sagerne "Überseering BV" [C-208/00] og "Inspire Art" [C-167/01] vedrørende selskabsret (etableringsret) i øjeblikket.

3.2. Revision af fusionsdirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet

Fusionsdirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet vil blive forbedret væsentligt.

Der er stadig talrige skattemæssige hindringer i det indre marked for grænseoverskridende erhvervsmæssige omstruktureringer og udbyttebetalinger mellem associerede selskaber. Efter intense forberedende drøftelser med medlemsstaterne fremsatte Kommissionen derfor for nylig **forslag til direktiver om revision af fusionsdirektivet,** 90/434/EF, og **moder-/datterselskabsdirektivet,** 90/435/EF.[10] **Sigtet med ændringerne** er at udvide direktivernes anvendelsesområde, lempe betingelserne for, at virksomhederne kan nyde godt af dem, og afhjælpe nogle af de mangler, der har vist sig ved anvendelsen af disse direktiver.

De europæiske selskabers skattemæssige

Ændringsforslagene omfattede også **statutten for det europæiske selskab** *(Societas Europaea, SE)*[11] og statutten for det europæiske andelsselskab (*Societas Cooperativa Europaea, SCE*)[12] inden for de to

[10] KOM(2003) 462 og KOM(2003) 613.

[11] Rådets forordning (EF) nr. 2157/2001 og Rådets direktiv 2001/86/EF om medarbejderindflydelse.

[12] Rådets forordning (EF) nr. 1435/2003 og Rådets direktiv 2003/72/EF om medarbejderindflydelse.

problemer behandles i øjeblikket.

direktivers anvendelsesområde. Desuden skulle det reviderede fusionsdirektiv indeholde egnede skatteregler om flytning af et SE's eller et SCE's vedtægtsmæssige hjemsted til en anden medlemsstat, hvorved et af de mest presserende skattemæssige problemer vedrørende disse nye retlige former ville blive taget op. De mest øjeblikkelige skattemæssige problemer for navnlig SE behandles således af Kommissionen[13].

Der blev valgt en pragmatisk approach for at sætte fart i fremskridtet.

Kommissionen ønsker at understrege, at den ved udarbejdelsen af forslagene måtte **afbalancere** nødvendigheden af at sikre virksomhederne de bedst mulige skattemæssige forudsætninger for at drage fordel af det indre marked mod nødvendigheden af at beskytte medlemsstaternes legitime finansielle interesser og muligheder for at oppebære indtægter. Begge forslag indeholder derfor talrige forbedringer for erhvervslivet, men afklarer ikke alle de spørgsmål, som mange skatteeksperter kunne anse for relevante på dette område. Forhåbentlig vil denne approach føre til en hurtig enstemmig vedtagelse af begge direktivforslag, helst i tide til ikrafttrædelsen af statutten for det europæiske selskab i oktober 2004.

3.3. Grænseoverskridende udligning af tab

En grænseoverskridende udligning af tab kan være vanskelig at acceptere for medlemsstaterne, men er fortsat særdeles vigtig for erhvervslivet,

De nuværende grænser for en grænseoverskridende udligning af tab i EU, navnlig i forbindelse med datterselskaber, kan give sig udslag i (økonomisk) **dobbeltbeskatning** og udgøre **følelige hindringer** for den økonomiske aktivitet i mere end én medlemsstat. Alligevel viser erfaringerne, at medlemsstaterne kun tøvende tager initiativer fra EU på dette område op til nærmere behandling. Kommissionen har trukket sit forslag fra 1991 om grænseoverskridende udligning af tab tilbage, fordi Rådet ikke var indstillet på at vedtage det, og fordi det efter mere end ti år i en række henseender trængte til en teknisk revision.

…og EU-traktaten skal også overholdes på dette område!

Et initiativ fra

Alligevel ønsker Kommissionen stadigvæk at arrangere en ny runde forberedende tekniske møder med medlemsstaterne med henblik på at fastlægge innoverende metoder til behandling af, hvad der fortsat anses for at være en **fundamental hindring for det indre markeds hensigtsmæssige funktion** på skatteområdet. Kommissionens tjenestegrene har påbegyndt en intern analyse af de foreliggende lovgivningsmæssige muligheder på dette område, og der er nu planer om et initiativ fra Kommissionens side på dette område i 2004. Navnlig håber Kommissionen, at **den seneste og den forestående behandling ved de nationale domstole[14] og De Europæiske Fællesskabers**

---

13 Anvendelsesområdet for direktivet om renter og royalties (49/2003/EF), der blev udstedt for nylig, vil også blive ændret i overensstemmelse hermed.

14 Eksempelvis Pirelli [sag nr. HC01C02529 ved den britiske overret] og Ö VwGH [den østrigske administrative overret - referencenummer 99/14/0217].

Kommissionens side er planlagt i 2004.

Domstol[15] vil klarlægge den retlige situation yderligere og bidrage til en øget erkendelse blandt de europæiske beslutningstagere inden for skattepolitikken af, at det er nødvendigt at træffe foranstaltninger på dette område. **Kommissionens initiativ vil** derfor **blive koncentreret om en uddybning af analysen** af spørgsmålet og et forsøg på at yde en forbedret vejledning i medlemsstaternes respektive forpligtelser i henhold til EU-traktaten.

En koncern-beskatning i EU kan være vejen frem.

En koncernbeskatning i EU baseret på det **danske "globalindkomstprincip"** er stadig en af de modeller, som efter Kommissionens opfattelse fortjener særlig opmærksomhed. Ifølge dette princip er det i visse tilfælde muligt at beskatte danske moderselskaber og deres afdelinger og udenlandske datterselskaber sammen i Danmark, hvilket gør det muligt for moderselskabet at medregne tab for ikke kun deres udenlandske afdelinger, men også deres udenlandske datterselskaber. Skatteeksperterne har også fremlagt visse andre tanker. Eksempelvis er det blevet foreslået, at der kan gøres udbredt brug af en godtgørelsesordning ved udarbejdelse af et fælleseuropæisk konsolideringssystem i form af et "European Tax Allocation System" (ETAS).[16] Kommissionen vil også overveje disse tanker.

3.4. "EU-Forum for Interne Afregningspriser"

Det "EU-Forum for Interne Afregningspriser", som blev bebudet i meddelelsen fra 2001, er oprettet og arbejder intenst. Forummet har udarbejdet et arbejdsprogram indtil 2004, og der er allerede holdt en lang række møder. Efter Kommissionens opfattelse er denne ægte nye type blandet arbejdsgruppe bestående af skatteeksperter på højt plan fra medlemsstaternes forvaltninger og erhvervslivet en lovende og vellykket aktionsform. Det er faktisk første gang, at der er nedsat en sådan blandet arbejdsgruppe for skatteforhold på EU-plan.

Der er fremskridt på vej inden for interne afreg-ningspriser.

En delrapport fra forummet om dets hidtidige virksomhed og om pragmatiske ikke-lovgivningsmæssige henstillinger med henblik på løsning af problemerne med anvendelsen af voldgiftskonventionen og procedurerne for gensidig anerkendelse i henhold til dobbeltbeskatningsaftaler vil efter planen foreligge i begyndelsen af 2004. Forummet drøftede også de praktiske problemer for virksomhederne som følge af, at voldgiftskonventionen ikke har været i kraft siden 1. januar 2000, fordi ikke alle medlemsstaterne har ratificeret forlængelsesprotokollen, der blev undertegnet i 1999. Det fremtidige arbejde vil fokusere på dokumentationsbehov og mulige forebyggende foranstaltninger til undgåelse af dobbeltbeskatning på området interne afregningspriser (f.eks. forhåndsprisaftaler). Kommissionen er tilfreds med den konstruktive og professionelle atmosfære, der hviler over forummets arbejde, men er bekymret over det forholdsvis langsomme

---

15 Eksempelvis de afsluttede sager Futura [C-250/95], Baars [C-251/98], AMID [C-141/99] og Mertens [C-431/01] og de uafsluttede sager Ritter [C-152/03] og Marks&Spencer [C-446/03].

16 Jörg Hernler, *"ETAS – Das European Tax Allocation System für eine einheitliche Ertragsbesteuerung Europäischer Unternehmen"*, i: *Der Betrieb* 2003, s. 60-65.

fremskridt i forhold til det arbejdsprogram, som forummet selv nåede til enighed om i 2002. Forhåbentlig vil det være muligt at øge tempoet i det fremtidige arbejde med de resterende punkter på forummets arbejdsplan.

3.5. Dobbeltbeskatningsaftaler

Dobbeltbeskatningsaftaler vil blive prioriteret højt i de kommende år.

Kommissionens tjenestegrene holder for tiden meget nøje øje med de **forskelligartede og komplekse problemer, der knytter sig til de bilaterale og multilaterale dobbeltbeskatningsaftaler** i det indre marked, og er i færd med at vurdere de forskellige muligheder, der i undersøgelsen fra 2001 er nævnt for at afklare disse. Et initiativ på dette område, som vil omfatte en **retlig analyse og fortolkning af De Europæiske Fællesskabers Domstols relevante domme**[17]**,** vil efter planen blive taget i 2004. De mulige approacher for fremskridt på dette områder omfatter blandt andet en opbygning af en EU-modelskatteaftale eller indgåelse af en multilateral skatteaftale mellem samtlige EU's medlemsstater. Det er desuden værd at bemærke, at mange af de målrettede foranstaltninger i en vis udstrækning er indbyrdes forbundne. Dette kan have betydning for medlemsstaternes dobbeltbeskatningsaftaler.

Det vil være nødvendigt at lægge særlig vægt på håndhævelsen af ligebehandlingsprincippet i traktaten, som den nuværende sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i mange aftaler, herunder medlemsstaternes dobbeltbeskatningsaftaler med tredjelande ("limitation on benefits clauses"), synes at stride mod. Det samme gælder for triangulære sager. Det vil være nødvendigt at foretage en detaljeret undersøgelse af, om det på et eller andet tidspunkt i fremtiden vil være nødvendigt med en form for **"mestbegunstigelsesklausul"** mellem EU's medlemsstater. **De første drøftelser med medlemsstaterne** om disse spørgsmål på arbejdsgruppeplan vil blive gennemført i nær fremtid.

Koordination er vejen frem.

Medlemsstaternes dobbeltbeskatningsaftaler vil vedblivende være underlagt De Europæiske Fællesskabers Domstols kontrol. Navnlig vil problemerne som følge af den nuværende mangel på koordination på dette område, især **i triangulære situationer og i forholdet til tredjelande**, vokse sig endnu større. Hvis EU ikke griber ind, kan der blive tale om betydelige politiske og økonomiske eftervirkninger for medlemsstaternes politik på dette område. Kommissionen håber derfor, at dens approach for gradvis og afmålt koordination af aftalepolitikkerne med tiden vil vinde støtte og blive mødt med en konstruktiv holdning fra medlemsstaternes side.

---

[17] F.eks. i sagen Saint-Gobain [C-307/97]. Der henvises tillige til den uafsluttede sag D. v. Rijksbelastingdienst [C-376/03].

4. FREMSKRIDT HEN IMOD ET KONSOLIDERET SELSKABSSKATTEGRUNDLAG FOR VIRKSOMHEDERS AKTIVITET OVERALT I EU

4.1. Nye impulser til debatten i EU

Den intense debat om reformen af EU's selskabs-beskatning fortsætter som følge af Kommissionens strategi.

Det overordnede behov for en fundamental reform af selskabsbeskatningen i EU og navnlig Kommissionens pres for at opnå en form for fælles konsolideret beskatningsgrundlag i EU er nu et af de helt dominerende anliggender inden for EU's skattepolitik. Den **europæiske selskabsskattekonference**[18]**,** der blev arrangeret af Kommissionen i april 2002, gav anledning til en konstruktiv drøftelse af de relevante spørgsmål. Den markerede starten på **en række lignende arrangementer** tilrettelagt af ekspertsammenslutninger[19] og forskningsinstitutter[20]. Desuden er Kommissionens koncepter i vid udstrækning taget op i **ekspertlitteraturen** på skatteområdet og af **uafhængige arbejdsgrupper**.

Kommissionen har suppleret sin strategi med konkrete initiativer.

Siden begyndelsen af 2002 har der været gjort et arbejde med forskellige konkrete initiativer med henblik på at gøre fremskridt med dette langsigtede projekt. Kommissionens tjenestegrene har **gennemført omfattende konsultationer** om to vigtige spørgsmål på dette område[21]. Disse vedrører

(i) en mulig eksperimentel anvendelse af "hjemstatsbeskatning" på små og mellemstore virksomheder i EU og

(ii) de virkninger, som indførelsen af internationale regnskabsstandarder (IAS) har på indførelsen af et konsolideret beskatningsgrundlag for virksomhedernes aktiviteter overalt i EU.

"Djævelen er gemt i detaljen" – også hvad angår et fælles beskatnings-grundlag for EU.

På trods af den store interesse og den intense debat er der stadig betydelig uenighed om detaljerne i, hvordan det fælles konsoliderede EU-beskatningsgrundlag kan opnås. Der er dog **voksende enighed om visse punkter eller projekter** (f.eks. "hjemstatsbeskatnings"-pilotordningen). Selv blandt erhvervslivets repræsentanter og inden for industrien er meningerne stærkt delte på en række vigtige områder. Arbejdet med de tekniske aspekter ved EU's skatteagenda på lidt længere sigt skal derfor øges.

---

18 Nærmere oplysninger (program, dokumenter, resumé, osv.) kan fås på: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/conference.htm

19 For eksempel: Round Table "Company Taxation and Europe – Today and tomorrow" arrangeret af European Federation of Accountants (FEE) den 16. oktober 2002 og CFE Forum vedrørende "Direct Taxation: IAS - a way to harmonize taxation in Europe?" arrangeret af *Confédération Fiscale Européenne* den 10. april 2003 (begge i Bruxelles).

20 For eksempel de beslægtede arrangementer og arbejdsgrupper tilrettelagt af Centre for European Policy Studies (CEPS).

21 Nærmere oplysninger kan fås på følgende websted: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/consultations.htm

4.2. Hjemstatsbeskatning som en vej fremad for små og mellemstore virksomheder (smv'er)

Det bør i en forsøgsfase gøres muligt for små og mellemstore virksomheder at anvende hjemstatens selskabsskatte-regler overalt i EU.

I selskabsskatteundersøgelsen fra 2001 blev der fastlagt en af de fire modeller for et fælles beskatningsgrundlag for EU, som er under overvejelse, **"hjemstatsbeskatning"** (HST), som en mulig løsning, der **navnlig ville være til gavn for smv'er**[22]**,** ligesom der blev fremsat idéer om i en indledende fase at iværksætte en pilotordning, ved hvilken denne approach forsøgsvis skulle anvendes på smv'er. Formålet med en sådan mulig pilotordning er at **forenkle** og **nedsætte skatteefterlevelsesomkostningerne** for virksomhederne. Tanken blev bakket massivt op under drøftelserne efter fremlæggelsen af Kommissionens strategi. Kommissionens tjenestegrene afholdt derfor en workshop og en offentlig høring vedrørende spørgsmålet. Disse initiativer gav et betydeligt **teknisk input** og viste, at der var **bred enighed om de grundlæggende bevæggrunde** og det hensigtsmæssige i tanken om en pilotordning. De detaljerede rapporter om resultatet af disses aktiviteter er offentligt tilgængelige[23].

"Hjemstatsbeskatning" af små og mellemstore virksomheder i EU - grundlæggende bevæggrunde for pilotordningen og potentielle fordele for smv'er og EU's økonomi

Ved begrebet "hjemstatsbeskatning"[24] anvendes det indre markeds principper for gensidig anerkendelse på selskabsbeskatningen. Stærkt forenklet indebærer ordningen, at udbyttet for en koncern, der er aktiv i mere end én medlemsstat, beregnes efter reglerne i kun ét selskabsskattesystem, nemlig systemet i hjemstaten for koncernens moderselskab eller hovedsæde. Hver deltagende medlemsstat skal vedblive med at beskatte sin andel af udbyttet af koncernens erhvervsvirksomhed i den pågældende stat til sin egen selskabsskattesats.

Denne approach tager lige præcis fat på de skattemæssige spørgsmål, som er den største hæmsko for smv'ernes grænseoverskridende aktiviteter. Efterlevelsesomkostningerne (som følge af skatteformaliteter, regnskabskrav osv.) aftager øjensynlig forholdsmæssigt, når virksomheden bliver større, og er derfor ofte uforholdsmæssigt høje for smv'er. Tilsvarende rammer vanskelighederne med grænseoverskridende udligning af tab smv'erne særlig hårdt, navnlig i forbindelse med tab ved virksomhedens start, som næsten pr. definition opstår i de første år efter en international investering. Mange af de problemer, der knytter sig til hjemstatsbeskatnings-approachen, er i praksis mindre vigtige om ikke irrelevante for smv'er (f.eks. i forbindelse med dobbeltbeskatningsaftaler). Der er ingen fare for skattetænkning, da det normalt er let at identificere "hjemstaten" i forbindelse med smv'er, og mulige ændringer i hjemstatens ordning er mindre sandsynlige.

Smv'er, der i øjeblikket kun er aktive på deres hjemmemarked og for første gang ønsker at ekspandere i en anden medlemsstat, vil nyde forholdsvis størst fordel af pilotordningens indførelse. Desuden vil disse sager være lettere at håndtere for både administrationer og erhvervsliv, ligesom overgangsproblemer vil blive undgået. Ordningen bør derfor de facto navnlig henvende sig til smv'er, som for første gang giver sig i kast med international aktivitet. Der er dog ikke nogen

---

22 Se f.eks. afsnit IV.B.11.1, afsnit IV.C.15.6 og afsnit IV.C.16.5.2.

23 Nærmere oplysninger kan fås på: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm

24 S.-O. Lodin og M. Gammie, Home State Taxation, IBFD Publications, Amsterdam, 2001.

systematisk grund til at udelukke smv'er, som allerede er aktive i mere end én medlemsstat, fra at deltage i ordningen; dette kan endog opfattes som forskelsbehandling.

Kommissionen vil søge at bringe pilotordningen videre frem.

Pilotordningsprojektet støttes entusiastisk af **de interesserede parter,** og sammenslutninger og fagfolk er særdeles villige til at samarbejde aktivt. Disse parter lægger generelt vægt på de **effektivitets- og forenklingsgevinster,** der knytter sig til en pilotordning for smv'er. Dette styrker **Kommissionens stærke ønske om at gå videre med ordningen** og bestræbe sig på at opnå medlemsstaternes støtte hertil. Denne indsats er også i overensstemmelse med beskæftigelsesretningslinjerne vedrørende jobskabelse og iværksætterånd, der opfordrer til initiativer, som fokuserer på forenkling og formindskelse af de administrative og forskriftsmæssige byrder for smv'er. Et særligt eksempel herpå udgør F&U-aktiviteter, som ofte foregår i mindre virksomheder.

Er der virkelig mulighed for forskelsbehandling?

Der knytter sig imidlertid en vis **risiko for forskelsbehandling og/eller konkurrenceproblemer** til pilotordningen[25]. Kommissionens tjenestegrene er i færd med at undersøge dette spørgsmål til bunds, navnlig med henblik på at løse eventuelle problemer med statsstøtte.

Det er nødvendigt med en pragmatisk approach.

På grundlag af de modtagne bidrag og det indsamlede informationsmateriale anser Kommissionen det for **mest hensigtsmæssigt med en forholdsvis snæver, men realistisk pilotordning frem for at "overbelaste" forsøget** og dermed risikere at sætte dets udsigter til accept og succes over styr. Den drager den konklusion, at der med udbytte kan planlægges en pilotordning på dette område efter følgende retningslinjer:

Nøgleelementer ved planlægningen af en hjemstatsbeskatnings-pilotordning for smv'er

1) Pilotordningen skal planlægges som et praktisk forsøg. Kun et arbejde med **virkelige data** kan gøre det muligt at indhøste erfaringer og gøre den med pilotordningen forbundne indsats berettiget[26].
2) Ordningens anvendelsesområde bør baseres på den eksisterende **EU-definition af smv'er**[27]**.** Kommissionen er dog opmærksom på, at medlemsstaterne sandsynligvis vil foretrække et noget mindre anvendelsesområde for en ordning. Det kan derfor eventuelt overvejes at nedsætte tallene i denne definition forholdsmæssigt.

---

25 Nogle henviser endog til mulige problemer med forfatningen i visse medlemsstater.

26 Om ønsket kan der foretages yderligere økonomiske simulationer på medlemsstaternes plan, da kun de nationale skattemyndigheder har adgang til de data, der er nødvendige til beregninger af denne art.

27 Kommissionens henstilling 2003/361/EF af 6. maj 2003 om definition af mikrovirksomheder og små og mellemstore virksomheder. Der sondres i denne definition mellem:
mellemstore virksomheder [antal beskæftigede < 250 / omsætning ≤ 50 mio. EUR eller samlet balance ≤ 43 mio. EUR],
små virksomheder [antal beskæftigede < 50 / omsætning ≤ 10 mio. EUR eller samlet balance ≤ 10 mio. EUR] og
mikrovirksomheder [antal beskæftigede < 10 / omsætning ≤ 2 mio. EUR eller samlet balance ≤ 2 mio. EUR]
Desuden er virksomheder, der indgår i en større gruppering og derfor kan nyde godt af en stærkere økonomisk opbakning end ægte smv'er, ikke omfattet af anvendelsesområdet for denne definition.

3) Forsøgsperioden bør være tilstrækkelig lang til, at det er muligt at analysere ordningen til bunds, og at de med omstillingen forbundne omkostninger er velbegrundede. Efter Kommissionens opfattelse er et minimum på **5 år** en passende **tidsramme**.
4) Andre typer **begrænsninger** (f.eks. til bestemte regioner) synes hverken at være ønskelige eller nødvendige[28]. Indkomst i tredjelande er ikke omfattet af pilotordningens anvendelsesområde og skal behandles efter de normale regler.
5) Det vil være nødvendigt med særregler for **undtagelsestilfælde** (f.eks. ejerskifte, erhvervsmæssige fluktuationer, udvidelse). En virksomhed, der samtidig med, at den deltager i pilotprojektet, vokser ud over de grænser, der er fastsat i smv-definitionen, bør ikke af den grund udelukkes fra projektet.
6) Som følge af de tekniske vanskeligheder ser det ud til, at **partnerskaber** kun - om overhovedet - kan medtages i ordningens anvendelsesområde i **undtagelsestilfælde**.
7) **Andre skatter end selskabsskatter** (navnlig moms og lokale udbytteskatter) bør **ikke medtages** i ordningens anvendelsesområde[29]. Dog kan medlemsstaterne vedblive med at anvende national (udbytterelateret) ekstra selskabsskat, der er i overensstemmelse med pilotordningens bestemmelser.
8) Pilotordningen kan som sådan komme i konflikt med eksisterende nationale **skattemæssige incitamenter** for smv'er, og disse kan **omdannes til skattefradrag**.
9) For en forholdsvis begrænset pilotordning ser det ud til, at **en enkel formel**, enten lønsum (eller alternativt antal ansatte) eller måske en formel med tre faktorer (1/3 for hvert af elementerne lønsum, omsætning og ejendom for smv'en i de pågældende lande), kan anvendes til at fordele beskatningsgrundlaget mellem de deltagende medlemsstater på et forsøgsvist grundlag. Den igangværende forskning på dette område (se nedenfor) vil også give yderligere viden herom.
10) De deltagende virksomheder bør forpligte sig til at udfylde en **selvangivelse,** men kun i deres hjemstat, medens der tilsendes de øvrige berørte stater kopier heraf. Skattemæssige **revisioner** foretages af hjemstatens myndigheder, om nødvendigt i samarbejde med partneradministrationen. De generelle regler for gensidig bistand i EU finder anvendelse.

Grundlaget for et yderligere teknisk arbejde er på plads.

De ovennævnte nøgleelementer er naturligvis kun et grundlag for en yderligere drøftelse med de interesserede parter og medlemsstaterne. Desuden skal de mere tekniske aspekter ved løsningerne på nogle områder bearbejdes yderligere, f.eks. hvad angår fordelingsformlen, spørgsmål vedrørende dobbeltbeskatningsaftaler, skattemæssige incitamenter, til- og fravalgsklausuler for virksomheder, registrering og sammenkædning med selskabsretlige krav (f.eks. vedrørende finansregnskaber).

Gensidig anerkendelse og "soft law" kan hjælpe på gennemførelsen af ordningen.

Principielt kan medlemsstaterne anvende det princip om gensidig anerkendelse, der er en del af hjemstatsbeskatnings-approachen, i en bilateral eller multilateral ramme. Det er dog Kommissionens opfattelse, at det er nødvendigt med en **EU-ramme for pilotordningen**. Dette kan med udbytte gøres ved hjælp af **"soft law"** i form af en meddelelse fra Kommissionen eller - på grundlag af et passende forslag fra Kommissionen - en henstilling fra Rådet og Europa-Parlamentet.

---

28 Eksempelvis er der ikke noget behov for at udelukke bestemte sektorer på nær sådanne, som der under alle omstændigheder gælder særlige skatteregler for, f.eks. søfart, bankvæsen og forsikringsvirksomhed.

29 Kommissionen arbejder dog med andre lignende specifikke initiativer for at lette efterlevelsen på momsområdet for navnlig smv'er; se f.eks. Kommissionens meddelelse om "Status og ajourføring af prioriteterne i momsstrategien", KOM(2003) 614.

Medlemsstaternes skatteadministrationer kan derefter via en passende **"bemyndigelsesklausul"** i deres respektive skattelove opfordre virksomhederne til frivilligt at deltage i pilotordningen. Under alle omstændigheder vil ingen medlemsstat blive tvunget til at deltage i ordningen.

Økonomiske data om smv'er og de mulige virkninger af hjemstatsbeskatnings-pilotordningen

Smv'erne er en af nøglefaktorerne, når det drejer sig om at skabe økonomisk vækst og beskæftigelse i EU. Pilotordningen vil antagelig forbedre deres erhvervsvilkår og virke fremmende på deres overlevelse (f.eks. via ikke-likviditetsbindende ("cash effective") muligheder for at udligne tab i udlandet med udbytter i indlandet) og udviklingsmuligheder (f.eks. via grænseoverskridende ekspansion) i det indre marked. Dette vil antagelig med tiden have økonomisk gavnlig indvirkning på vækst og beskæftigelse. Kommissionens generelle forskning vedrørende smv'er i EU[30] og navnlig de foreløbige resultater af den af European Network for SME Research (ENSR) foretagne undersøgelse vedrørende internationalisering af smv'er[31] viser, at kun et meget lille antal smv'er i øjeblikket er aktive i andre medlemsstater end deres egen.

Ordningens indtægtsmæssige konsekvenser for medlemsstaterne vil afhænge af dens præcise udformning, antallet af deltagende smv'er og ikke mindst detaljerne i det valgte fordelingssystem. Det er rigtigt, at der teoretisk kan blive tale om et mindre skattetilsvar som følge af forskelle i beskatningsgrundlaget i henhold til de forskellige medlemsstaters regler og til tider også som følge af hurtigere udligning af tab ved virksomhedens start. Sigtet med ordningen er dog ikke varigt at nedsætte skattetilsvaret for smv'er, og denne virkning vil som følge af approachens karakteristika, navnlig fordelingsmekanismen, næppe være systematisk. På grundlag af de statistiske tal for smv'er, der er internationalt aktive, og under hensyn til, at smv'erne kun tegner sig for en lille del af de interne selskabsskatter, kan det skattebeløb, der er "på højkant" for medlemsstaterne, givetvis forventes at blive meget beskedent. Der er derfor ikke nogen særlig grund til, at ordningen ikke i det mindste skulle efterprøves af medlemsstaterne. Den kan indebære potentielt betydelige økonomiske fordele til en pris, som kan blive særdeles lav! Kommissionens tjenestegrene har til hensigt at øge deres forskningsarbejde med spørgsmålet, når pilotordningen er forberedt mere detaljeret.

En fortsat overvågning af pilotordningen er af afgørende betydning.

Lige fra pilotordningens start er det nødvendigt, at de berørte medlemsstater overvåger dens funktionsmåde, og at de til rette tid (f.eks. efter tre år) tilsender Kommissionen en evalueringsrapport. Med dette for øje bør der nedsættes en **overvågningsgruppe** til at behandle alle spørgsmål af relevans for pilotordningen og til at behandle evalueringsrapporterne. Denne gruppe, hvis formandskab skal varetages af Kommissionen, bør bestå af repræsentanter for alle medlemsstater og tiltrædende lande.

Der kan forventes et mere

Kommissionen ønsker at **tage initiativ til et tæt samarbejde** med interesserede parter og medlemsstaterne med henblik på drøftelse af dens konklusioner og de ovennævnte nøgleelementer vedrørende

30 "SMEs in Europe, including a first glance at EU candidate countries" GD for Virksomheders publikationer, nr. 2. For yderligere oplysninger henvises til "Observatory of European Enterprises", der forvaltes af Europa-Kommissionens GD for Virksomheder: http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/analysis/observatory.htm

31 EIM Business & Policy research, Overview of the ENSR Enterprise Survey 2003, EIM Zoetermeer, august 2003 (undersøgelse inden for rammerne af ottende Observatory of European SMEs).

håndgribeligt initiativ fra Kommissionen i 2004.

forsøgsvis anvendelse af "hjemstatsbeskatning" på små og mellemstore virksomheder i EU. Den vil derfor træffe egnede foranstaltninger, hvorved der inddrages repræsentanter for erhvervslivet og interesserede medlemsstater, med henblik på at afklare alle resterende tekniske spørgsmål og forberede pilotordningen i detaljer. På dette grundlag kan der forventes et politisk initiativ på dette område i **2004**.

4.3. Opbygning af et fælles beskatningsgrundlag i EU

Anvendelsen af IFRS kan medvirke til at bane vej for et fælles beskatnings-grundlag.

I ovennævnte meddelelse og rapport om selskabsbeskatning fra 2001 blev hovedvægten lagt på udviklingen hen imod fælles regnskabsstandarder i henhold til IFRS/IAS-forordningen[32]. Selv om det kun er de konsoliderede regnskaber fra ca. 7 000 virksomheder, der direkte er berørt, strækker IFRS's indflydelse sig langt videre. Samtlige datterselskaber af de 7 000 virksomheder vil skulle føre IFRS-regnskaber, kreditinstitutterne kan ventes at ville presse på for at få oplysninger af IFRS-typen, nogle medlemsstater tillader allerede en mere bred anvendelse, og de nationale regnskabsstandarder ventes også med fordel at gå over til IFRS. Denne opprioritering af fælles regnskabsstandarder og konsolidering har sammen med ønskerne om et fælles konsolideret beskatningsgrundlag forbedret mulighederne for at knytte det nye beskatningsgrundlag direkte til IFRS-regnskaberne. **Hvis virksomhederne i EU indberetter udbytter efter en fælles standard, hvorfor så ikke anvende denne fælles målestok for rentabilitet som et udgangspunkt for en skattemæssig behandling?** I de seneste to år har Kommissionens tjenestegrene undersøgt denne tanke temmelig detaljeret, blandt andet via en offentlig høring. Resultaterne af denne høring er allerede offentliggjort separat.

---

32 Den obligatoriske brug af International Financial Reporting Standards (IFRS), tidligere kendt som International Accounting Standards (IAS), fra 2005 blev fastsat ved forordning (EF) nr. 1606/2002 (EFT L 243 af 11. september 2002) ("IFRS"-forordningen).

Offentlig høring vedrørende de skattemæssige virkninger af anvendelsen af International Accounting Standards (IAS)/(IFRS)[33]

I februar iværksatte Kommissionen en offentlig høring vedrørende anvendelsen af IAS og virkningerne af indførelsen af et konsolideret beskatningsgrundlag for virksomhedernes aktiviteter overalt i EU. Ud fra en forudsætning om, at **IFRS-regnskaberne højst skulle udgøre et udgangspunkt for beregningen af et beskatningsgrundlag og ikke beskatningsgrundlaget selv,** blev der fastlagt en række områder af særlig interesse til nærmere behandling. Disse omfattede blandt andet spørgsmål vedrørende de overordnede principper for IFRS og disses relevans for og anvendelighed på beskatningen, antallet af virksomheder, som sandsynligvis ville anvende IFRS, den mulige brug af *konsoliderede* regnskaber, den gensidige afhængighed mellem regnskab og beskatning, den mulige lovgivningsramme for indførelsen af et fælles beskatningsgrundlag og muligheden af et pilotprojekt for *Societas Europaea* (SE).

Der blev indgivet mere end 40 skriftlige svar med en bred vifte af tilkendegivelser vedrørende de specifikke spørgsmål, der var stillet, og i nogle tilfælde med behandling af mere generelle aspekter ved EU's skattepolitik. Generelt var støtten til begrebet et fælles beskatningsgrundlag udbredt, men der var delte meninger om, hvor nyttig IFRS kunne være. Det blev dog også understreget, at IFRS kunne udgøre et neutralt udgangspunkt for en nærmere drøftelse af grundlaget .

Det er nødvendigt med en mere formel ramme for de videre drøftelser.

Før de mulige detaljerede bestemmelser om et fælles beskatningsgrundlag kan vedtages, skal der indføres en ramme for disse drøftelser. Der kan principielt sondres mellem to hovedapproacher. "IFRS-approachen" starter med en fælles regnskabsposition og søger at fastlægge, hvilke ændringer der kan være nødvendige for at nå frem til beskatningsgrundlaget. Et alternativ er at søge at nå til særskilt enighed om skatteprincipperne og først derefter give sig i kast med spørgsmålet om, hvorledes anvendelsen deraf skal sikres.

Den nuværende fornyede gennemgang af nogle IFRS må ikke være en undskyldning for at udsætte arbejdet.

IFRS-fremgangsmåden kompliceres af, at reglerne er nye for mange virksomheder og i henhold til IFRS-forordningen kun finder anvendelse på de konsoliderede regnskaber for et begrænset antal virksomheder. IASB's[34] igangværende omfattende undersøgelse af de eksisterende IFRS komplicerer analysen af de skattemæssige virkninger af de individuelle regnskabspolitikker yderligere. Det er foreslået, at det videre arbejde stilles i bero, indtil virksomhederne og medlemsstaterne har implementeret og indhøstet erfaringer med IFRS-rapporteringen. **Selv om det kan være fristende at "vente og se", indebærer dette en risiko for, at IFRS implementeres på en fragmentarisk måde i EU, hvilket kan gøre det endnu vanskeligere at opnå et fælles beskatningsgrundlag i fremtiden, navnlig hvad angår spørgsmålet om "afhængighed".** På den anden side kan "skatteprincip"-fremgangsmåden ved første øjekast synes at give den "perfekte"

33 Høringsdokumentet og et resumé af resultaterne kan konsulteres på følgende websted: http://europa.eu.int:8082/comm/taxation_customs/taxation/consultations/ias.htm

34 IASB – International Accounting Standards Board, det organ, der udsteder IFRS.

løsning, men der er risiko for, at den bliver et langtrukkent akademisk forehavende, som ikke giver en pragmatisk og anvendelig løsning inden for en acceptabel frist.

Nogle generelle IFRS-principper kræver særlig opmærksomhed.

Nogle aspekter ved IFRS kræver særlig opmærksomhed. De generelle principper "væsentlighed" og "indhold frem for formalia" er tydeligvis ikke helt i samklang med de gældende skatteprincipper, og det er nødvendigt med korrektioner for at nå frem til beskatningsgrundlaget. "Væsentlighed" er i forbindelse med regnskaber hovedsagelig defineret som en tærskelværdi eller et skæringspunkt, således at en undladelse eller forkert angivelse, hvis tærskelværdien eller skæringspunktet overskrides, kan øve indflydelse på de økonomiske beslutninger, som brugerne træffer, men til skattemæssige formål vil det normalt være nødvendigt med større præcision. At tillægge en transaktions indhold større betydning end dens retlige form (eksempelvis i forbindelse med leje af aktiver) er almindeligt i forbindelse med regnskaber, men dette princip anvendes ikke lige så ensartet til skattemæssige formål. Begge principper kan kræve korrektioner. Tilsvarende skal urealiserede gevinster, hvor der foretages bogføring til "reel værdi" (eksempelvis når aktiver værdiansættes til markedsværdi, og værdiforøgelsen behandles som "udbytte"), ikke beskattes, og det vil dermed være nødvendigt med yderligere korrektioner. Mere generelt er søgelyset som følge af arbejdet med de muligheder for beregning af beskatningsgrundlaget, som IFRS frembyder, blevet rettet mod et spørgsmål, som vedrører alle mulige former for fælles beskatningsgrundlag: forbindelserne mellem finansregnskaber og beskatning, almindeligt kendt som "afhængighed".

Principielt bør det konsoliderede beskatnings-grundlag stå til rådighed for alle virksomheder, dvs. at alle virksomheder skal kunne benytte IFRS.

Selv om et fælles konsolideret beskatningsgrundlag kan indføres trinvist, eventuelt først som en pilotordning og/eller uden konsolidering (dvs. stå til rådighed på et nationalt grundlag i den enkelte medlemsstat), **vil det på længere sigt være nødvendigt, at det står til rådighed for alle virksomheder.** For et grundlag afledt af IFRS betyder dette, at alle virksomheder skal sættes i stand til at anvende IFRS. Der er generelt **bred opbakning bag en udvidelse af IFRS ud over de konsoliderede regnskaber** for de rundt regnet 7 000 virksomheder, som forordningen finder anvendelse på. Rent faktisk har nogle medlemsstater allerede oplyst, at de vil gøre det muligt for alle virksomheder at vælge denne mulighed. Selv i de tilfælde, hvor brugen af IFRS ikke er tilladt, ventes de nationale standarder at konvergere, hvilket fører til en "de facto" fælles IFRS-rapportering. Dette vil ikke alene sikre, at det gøres muligt for alle virksomheder at vælge et afledt beskatningsgrundlag, hvorved der undgås forskelsbehandling og sikres ligebehandling, men det vil også gøre det muligt for koncerner at anvende ét sæt regnskabsstandarder overalt i det indre marked. I denne sammenhæng er det også af betydning, at IASB i øjeblikket aktivt undersøger mulighederne for at behandle en række betænkeligheder vedrørende de særlige problemer, som anvendelsen af IFRS kan skabe for små og mellemstore virksomheder.

Forbindelserne mellem skat og regnskaber (afhængighed) står i centrum for ethvert fælles beskat-ningsgrundlag.

Uanset om IFRS-regnskaberne udgør startpunktet eller ej, **forudsætter et fælles beskatningsgrundlag en detaljeret nyvurdering af forbindelserne mellem en virksomheds lovpligtige regnskaber og dens skatteregnskaber (afhængighed)**. I øjeblikket kan medlemsstaterne selv vælge, om de vil tillade eller kræve korrektioner eller ej, fordi de har forskellige beskatningsgrundlag og regnskabsmæssige grundlag. Når der er indført et fælles beskatningsgrundlag, skal de enkelte medlemsstater imidlertid nødvendigvis nå frem til det samme beskatningsgrundlag. I teorien kan dette opnås ved hjælp af de eksisterende metoder: enten ved at tilpasse regnskabsgrundlaget efter beskatningsgrundlaget eller ved at skabe et regnskabsgrundlag, der er lig med beskatningsgrundlaget. For de virksomheder, der har tilladelse til at anvende IFRS, vil den sidstnævnte metode dog ikke længere være anvendelig.

Virksomhederne bør ikke forventes at anvende mere end ét sæt regnskabs-standarder.

Det vil være nødvendigt, at alle medlemsstater, som ønsker at indføre et regnskabsgrundlag, der er lig med beskatningsgrundlaget, indfører det samme regnskabsgrundlag som det, der gælder for IFRS. En standardisering af regnskaberne er i gang både via IFRS-forordningen og EU's regnskabsdirektiver, og de nationale regnskabsstandarder ventes at ville bevæge sig tættere hen imod IFRS. Det er dog urealistisk at forvente, at denne standardisering nogensinde fuldt ud vil komme til at opfylde beskatningsgrundlagets krav. Enten vil det være nødvendigt at tillade korrektioner (mindre afhængighed), eller også vil det være nødvendigt, at medlemsstaterne videreføre deres egne nationale regnskabsmæssige krav ud over IFRS og regnskabsdirektiverne. Eftersom det vil være nødvendigt for mange virksomheder at anvende IFRS i deres egne konsoliderede regnskaber eller at anvende IFRS for at forsyne deres registrerede moderselskaber med de relevante data til konsolideringen, **vil der komme et pres for at formindske den regnskabsmæssige overlapning og tillade en bredere anvendelse af IFRS i de individuelle lovpligtige regnskaber.**

IFRS er det eneste disponible neutrale udgangspunkt for drøftelser.

Under dette scenario er det fornuftigt at gøre brug af et fælles regnskabsgrundlag som udgangspunkt for et fælles beskatningsgrundlag. **IFRS-opgørelserne er et neutralt udgangspunkt for fastlæggelsen af et fælles beskatningsgrundlag.** De forskellige medlemsstater beskæftiger sig allerede med disse spørgsmål internt, idet "listerne" over korrektioner mellem finans- og skatteregnskaberne bliver stadig længere, og det er fornuftigt at rette denne indsats i en retning, der er bedre koordineret i EU, for at undgå unødvendigt dobbeltarbejde.

IASB's status som et "barn" af den private sektor behøver ikke at være nogen hindring.

En løsning af afhængighedsspørgsmålet vil også fjerne en af hindringerne for at benytte IFRS som udgangspunkt. Der er givet udtryk for betænkeligheder ved IASB's status som et "barn" af den private sektor og de hypotetiske konsekvenser af, at det er dette organ og ikke medlemsstaterne, der fastlægger og ændrer beskatningsgrundlaget. Når IFRS kun er startpunktet, vil ændringer af standarderne imidlertid ikke nødvendigvis øve indflydelse på selve beskatningsgrundlaget. Hvis de

Der er opstået nogen tvivl med hensyn til konsolidering.

fremtidige IFRS eksempelvis skulle blive uacceptable til skattemæssige formål, ville de ikke nødvendigvis øve indflydelse på beskatningsgrundlaget, men kunne give anledning til yderligere korrektioner som godkendt af medlemsstaterne. Det er tydeligt, at skønt **begrebet et fælles beskatningsgrundlag for virksomheder, der virker i EU, nu synes at være veletableret** som et langsigtet mål for EU's skattepolitik og nyder generel opbakning, er nogle parter inden for erhvervsliv og skatteadministrationer imidlertid fortsat principielt ivrige modstandere deraf. Selv blandt dets tilhængere opfattes grænseoverskridende *skattekonsolidering* af nogle som et skridt, som det i øjeblikket går alt for vidt at overveje.

Men konsolidering er stadig endemålet.

Med hensyn til **konsolidering** er det stadig Kommissionens opfattelse, at denne er den mest effektive måde at afklare de skattemæssige hindringer på og på lang sigt udgør et vigtigt aspekt ved et fælles beskatningsgrundlag. I sit høringsdokument anmodede Kommissionen om tilkendegivelser af, om de ***konsoliderede* IFRS-regnskaber** kan udgøre et nyttigt udgangspunkt for et beskatningsgrundlag, men de fleste svar støttede Kommissionens mening, der er, at dette **næppe er den bedste vej frem.** Selv om det umiddelbart kan forekomme attraktivt og naturligvis ville passe fint sammen med IFRS-forordningen, som kun finder anvendelse på konsoliderede regnskaber, knytter der sig en række ulemper til det. Definitionen af en konsolideret koncern til regnskabsmæssige formål er næppe tilfredsstillende til skattemæssige formål, og mange konsoliderede regnskaber vil også omfatte resultaterne i datterselskaber uden for EU. En korrektion af konsoliderede regnskaber ved udelukkelse af visse virksomheder og medregning af andre osv. vil være kompleks og tidskrævende og vil næppe føre til besparelser i arbejdet med efterlevelse.

En skatte-specifik konso-lideringsmetode må foretrækkes frem for at benytte regnskabs-reglerne til konsolidering.

Konsolideringsaspektet er et af de vanskeligste aspekter ved fastlæggelsen af et fælles beskatningsgrundlag, ikke mindst fordi det kræver en mekanisme til fordeling af EU-beskatningsgrundlaget mellem de enkelte medlemsstater (jf. nedenfor). Som følge af de ulemper, der er forbundet med at starte med konsoliderede finansregnskaber, synes en **skattespecifik metode til konsolidering af koncernselskabers regnskaber at være den bedste approach.**

Kommissionen drager følgende konklusioner:

Konklusioner af dette afsnit:

- Regnskabsafhængighed står i centrum for begrebet et fælles beskatningsgrundlag, uanset om det afledes af IFRS eller ej, og bør undersøges mere tilbundsgående.
- Medens det endelige grundlag for et fælles beskatningsgrundlag stadig er udetermineret, udgør IFRS-regnskaberne et nyttigt neutralt udgangspunkt for en drøftelse af de skattetekniske spørgsmål. Det detaljerede tekniske arbejde baseres med fordel på IFRS som et fælles startpunkt for EU.
- Selv om det viser sig, at der findes et andet mere hensigtsmæssigt startpunkt for et fælles beskatningsgrundlag, vil det arbejde, der

udføres inden for denne IFRS-ramme, stadig være relevant.

Kommissionens forslag til fremskridt med udvikling af et fælles EU-beskatningsgrundlag

- **Regnskabsafhængighed**: (Relevant, uanset om et beskatningsgrundlag fastlægges på grundlag af IFRS eller udledes uafhængigt).
  Der bør foretages en detaljeret ekstern eller intern (afhængigt af Kommissionens ressourcer) **undersøgelse** af forbindelserne mellem de nugældende regnskabsregler og beskatningsgrundlaget i samtlige medlemsstater. Resultaterne bør drøftes med en gruppe eksperter fra medlemsstaterne og omfatte en drøftelse af en mulig udvikling bort fra regnskabsafhængighed. Denne ekspertgruppes arbejde kan udvides til også at omfatte det **tekniske arbejde med de skattemæssige virkninger af IFRS**. Dette arbejde kan eventuelt omfatte de skattemæssige virkninger af individuelle IFRS under de aktuelle beskatningssystemer og have til formål at finde en EU-løsning til erstatning for femten - eller femogtyve - separate løsninger.
- **De detaljerede beskatningsprincipper, der skal anvendes:** (Relevant for ethvert fælles beskatningsgrundlag, men skal anskues via IFRS-perspektivet som et neutralt startpunkt). Nedsættelse af en **ekspertgruppe** til at drøfte individuelle aspekter ved beskatningsgrundlaget, f.eks. skattemæssige afskrivninger. Medlemskabet af gruppen skal variere alt efter, hvilket emne der skal drøftes; der skal med andre ord være tale om en slags "revolverende deltagelse og repræsentation". Hvert emne skal drøftes af eksperter fra samtlige medlemsstater; regnskabsbranchen skal høres vedrørende specifikke IFRS-input.

Det skal understreges, **at der kun kan gøres beskedne fremskridt uden en passende støtte fra medlemsstaterne** (som kun har lidt at tabe og alt at vinde ved en mere aktiv medvirken)**.** Desuden bør den private sektor inddrages ved optagelse af fagfolk og erhvervssammenslutninger fra EU i ekspertgruppen.

4.4. Beskatningsgrundlagets fordeling mellem medlemsstaterne

Det er vigtigt med en mekanisme til deling af beskatnings-grundlaget.

Mekanismen til deling af beskatningsgrundlaget mellem medlemsstaterne er helt central for fastlæggelsen af et konsolideret beskatningsgrundlag. Denne mekanisme bør være retfærdig og gennemsigtig og samtidig så administrativt ukompliceret som muligt. Den bør både imødekomme sunde økonomiske principper og godkendes politisk af medlemsstaterne. I øjeblikket er en virksomhedskoncern tvunget til at beregne et separat beskatningsgrundlag i hver medlemsstat. Afregningsprisen i forbindelse med hver enkelt grænseoverskridende transaktion mellem virksomhederne i koncernen er vigtig, fordi den bidrager til at fastlægge delingen af de skattepligtige udbytter og skal fastsættes på et begrebsmæssigt "arms længde"-grundlag og accepteres af de respektive skatteadministrationer. "EU-beskatningsgrundlaget" deles således i alt væsentligt ved denne brug af separat regnskabsføring, ved hvilken de individuelle nationale beskatningsgrundlag beregnes separat, og de grænseoverskridende transaktioner mellem indbyrdes forbundne enheder registreres på et "arms længde"-grundlag. En af de potentielle fordele ved et konsolideret beskatningsgrundlag er, at det ikke længere er nødvendigt med separat regnskabsføring i det indre marked, fordi delingen af "EU-beskatningsgrundlaget" mellem medlemsstaterne beregnes på en anden måde. Koncernen fastlægger kun ét EU-beskatningsgrundlag for sine

aktiviteter overalt i EU, og dette samlede grundlag fordeles mellem eller "tildeles" de berørte medlemsstater ved hjælp af en ukompliceret fordelingsnøgle. Denne formel skal baseres på økonomiske faktorer, hvis udvælgelse og sammenvejning i øjeblikket undersøges af Kommissionen. Både den separate regnskabsføring og tildelingen efter en bestemt formel kan manipuleres, men mulighederne derfor er betydeligt mindre, når der foretages en tildeling, og det vil være lettere at afsløre enhver sådan manipulation.

Deling på mikroplan – på grundlag af værditilvækst eller formel.

Selv om beskatningsgrundlaget teoretisk kan deles på makroplan, dvs. på medlemsstaternes niveau, **er arbejdet koncentreret om en deling på mikroplan, dvs. på virksomhedernes niveau**. På dette mikroplan findes der to hovedmuligheder: en deling på grundlag af værditilvækst og en deling på grundlag af en formel.

Der kan måske anvendes et værditilvækst-grundlag i EU.

I EU **tiltrækker muligheden af at tildele beskatningsgrundlaget på grundlag af værditilvækst sig særlig opmærksomhed som følge af det eksisterende merværdiafgiftssystem (moms)**. En stor del af de nødvendige oplysninger indhentes i forvejen af virksomhederne til momsformål, men det vil være nødvendigt med korrektioner for import, eksport og afskrivninger. Tilsvarende vil det være nødvendigt at medregne lønomkostningerne, og et værditilvækstsystem skal i alt væsentligt baseres på oprindelse, således at eksporten medregnes i eksportørens værditilvækst, frem for det eksisterende bestemmelsesbaserede momssystem. Der er dog kun sparsomme erfaringer med et sådant fordelingssystem, og forskningen er ikke særlig veludviklet.

De vigtigste spørgsmål i forbindelse med en tildeling på grundlag af en formel.

Hovedvægten har været lagt på en approach med tildeling på grundlag af en formel, som i forvejen anvendes i adskillige lande, hvoraf det mest fremtrædende eksempel er USA. **Arbejdet har været koncentreret om at fastlægge hovedprincipperne og de vigtigste tvivlsspørgsmål, som skal afklares**.

Nærmere beskrivelse af nogle af de anvendte udtryk

Konsolidering - Samling af en række selskabsenheder i en koncern. En koncern kan simpelthen defineres ud fra de retlige ejerforhold, eller definitionen kan tillige omfatte en styrings- og kontroltest.

Beskatning af enheder og kombineret rapportering - En "delmængde" af konsolideringen, som adskiller sig fra den retlige definition af en konsolideret koncern, idet den inden for den konsoliderede koncern kun rummer de enheder eller transaktioner, som er økonomisk integrerede. Den kombinerede enhed indgiver én kombineret rapport.

Økonomisk integration – som en del af definitionen af enheder - Et subjektivt begreb, som kan ændre definition og fortolkning. Erhvervsaktiviteter skal være integrerede og/eller bidrage til hinanden. Det kan ud over økonomisk integration eller gensidig afhængighed kræve operationel integration. Det er også blevet kaldt "tre enheders"-testen (ejerskab, transaktioner og anvendelse) og er udvidet til også at omfatte krav om funktionel integration, centraliseret styring og

stordriftsfordele. Eksempelvis kan en forarbejdningsvirksomhed have en højtudviklet likviditetsfunktion, der ligner bankvirksomhed: bør alle likviditetsaktiviteterne medtages i den kombinerede rapportering?

Definitionen af den konsoliderede koncern er kompleks og kan være mere vidtgående end blot det retlige ejerskab.

De med konsolideringen forbundne fordele er allerede blevet behandlet i detaljer i tidligere dokumenter fra Kommissionen, men **den nøjagtige definition af den konsoliderede koncern er stadig uafklaret**. Et enkelt retligt ejerskab via fastlæggelse af tærskler, f.eks. 50 % eller 100 %, vil næppe være tilstrækkeligt, da det står alt for åbent for manipulation, og det kan være nødvendigt med yderligere styrings- og kontroltest. Ved den begrebsmæssigt mere tiltrækkende beskatning af enheder, hvor definitionen udvides til at omfatte test med tilknytning til graden af økonomisk integration, indføres der imidlertid et element af subjektivitet, som kan føre til uvished og kompleksitet, der måske kan opveje fordelene.

Ikke alle indkomster skal nødvendigvis deles efter formler.

Ud over koncerndefinitionen **kræver definitionen af selve indkomsten særlig opmærksomhed**. Det er ikke nødvendigvis hensigtsmæssigt at dele eller tildele alle indkomster, og den indkomst, der skal deles eller tildeles (erhvervsindkomst eller "aktiv" indkomst), skal derfor sondres fra den indkomst, der simpelthen fordeles (ikke-erhvervsmæssig eller "passiv" indkomst). Et eksempel kan være indkomst af immaterielle aktiver som f.eks. patenter, der i henhold til nogle systemer for tildeling på grundlag af en formel kan blive tillagt den enhed, som er patentets indehaver, frem for at blive fordelt ligeligt i koncernen. Om dette er den bedste approach eller ej, og om den eventuelle manipulation kan kontrolleres, er et åbent spørgsmål og er måske det mest utilfredsstillende aspekt ved tildeling på grundlag af en formel.

Enhver formels faktorer og sammenvejning skal være ens overalt i EU.

Selv om eksemplet med USA viser, at tildeling på grundlag af en formel kan fungere uden standardiserede faktorer og standardiseret sammenvejning, er der nu almindelig enighed om, at dette ikke er ideelt. Det forudsættes i overensstemmelse dermed, **at de samme faktorer og den samme sammenvejning anvendes overalt i EU**. Dette betyder ikke, at alle industrier nødvendigvis skal anvende de samme formler, men blot at enhver sektorspecifik formel finder anvendelse overalt i EU. De involverede spørgsmåls kompleksitet synes også at tale for, at selv om en verdensomspændende tildelingsmekanisme teoretisk set kan være at foretrække, bør forskningen rettes mod et EU-system (sommetider benævnt "water's edge"). Selv om dette ville forudsætte en sondring mellem aktiviteter i EU og aktiviteter uden for EU, ville det på det foreliggende stade være urealistisk at søge at oprette et globalt system.

Valget af faktorer og sammenvejning kræver omhyggelig

Valget af faktorer og sammenvejningen deraf er af fundamental betydning. Beskatning via tildeling på grundlag af en formel er rent faktisk en skat på produktionsfaktorer og skal derfor afspejle kilden til indkomstdannelsen så præcist som muligt. Den traditionelle formel med tre faktorer – salg, kapital og arbejdskraft – er et nyttigt udgangspunkt

overvejelse.

for en undersøgelse af de fordrejninger, som en formel eventuelt kan føre med sig. Alle tre faktorer afspejler en evne til at give indkomst, selv om alle tre naturligvis er sårbare over for potentiel manipulation (ligesom interne afregningspriser er det under separat regnskabsføring), og det er vanskeligt at opnå den rette balance.

Det kan blive nødvendigt at fastlægge den økonomiske virkning for individuelle medlemsstater.

Selv hvis disse problemer løses på et teoretisk grundlag, dvs. hvis indkomst og koncern defineres, og faktorerne og sammenvejningen deraf slås fast, **er det nødvendigt at få kendskab til indvirkningen på medlemsstaternes "andele" af beskatningsgrundlaget**. Medens der på et diskret grundlag kan opstilles modeller for virkningerne af forskellige faktorer, definitioner osv., er det stadig særdeles vanskeligt at forske i to aspekter. Det ene vedrører den dynamiske virkning – hvordan vil virksomheder reagere og ændre investeringsstrategi eller koncernstruktur, når de står ansigt til ansigt med forskellige modeller for tildeling på grundlag af formler? Det andet, der til dels er afhængigt af det første, er spørgsmålet om, hvorledes "EU-beskatningsgrundlagets" fordeling mellem medlemsstaterne vil afvige fra den nuværende fordeling.

Det vil være nødvendigt, at medlemsstaterne kan sammenholde deres nuværende andel af beskatningsgrundlaget med deres sandsynlige andel under et nyt system.

Det første er ikke noget nyt aspekt – virksomhedernes mulige adfærd i forbindelse med ændringer i skattelovgivningen skal i forvejen indregnes i skattepolitikken, og i en situation med et ensartet system for tildeling på grundlag af en formel vil skattekonkurrencen mellem medlemsstaterne rent faktisk være mere gennemsigtig og måske også lettere at forudsige. Det andet aspekt – øget viden om, hvorledes en overgang til en ny metode for delingen af "EU-beskatningsgrundlaget" indvirker på situationen for de enkelte medlemsstater – er imidlertid vanskeligere. Det kan hævdes, at hvis der kan opnås enighed om en tilstrækkeligt fair og robust mekanisme, kan ændringerne i fordelingen simpelthen benævnes korrektioner af det nuværende system baseret på separat regnskabsføring. **Det vil dog være urealistisk at forvente, at medlemsstaterne vil gå med til at indlede forhandlinger om en ny metode uden nogen sammenligning af den gamle (separat regnskabsføring) og den nye metode (tildeling på grundlag af en formel)**.

Sammenligningen vil kræve et tæt samarbejde med virksomheder og medlemsstater.

Desværre har det til dato ikke været muligt for Kommissionen at anstille en sådan sammenligning. Den nuværende fordeling af beskatningsgrundlaget på den enkelte virksomheds niveau er ikke offentligt tilgængelig. Selv hvis den var, ville den nødvendige arbejdsmængde til fornyet beregning af de faktiske virksomhedsdata for at nå frem til den nye fordeling af beskatningsgrundlaget være overvældende. Nogle data er tilgængelige på markedet, men **en del af svaret synes at ligge hos virksomhederne og medlemsstaterne selv**. Hvis sådanne data skulle blive stillet til rådighed - og ikke nødvendigvis på et individuelt virksomhedsgrundlag fra medlemsstaternes side, men måske opdelt på sektorer - kan der gøres et vist fremskridt.

Kommissionens forslag til fremskridt med opbygning af en mekanisme for fordeling af beskatningsgrundlaget mellem medlemsstaterne

Forskningen bør udvides til at omfatte mulighederne for en "share out" baseret på værditilvækst.

Forskningen i tildeling på grundlag af en formel bør videreføres, navnlig hvad angår:

- definitioner af koncern og indkomst
- formlens faktorer og sammenvejningen deraf.

Denne forskning bør omfatte en opbygning af en teoretisk økonomisk model.

Der bør indledes en drøftelse med medlemsstaterne og virksomhederne af, hvorledes der kan opnås faktiske data vedrørende den nuværende fordeling af EU-beskatningsgrundlaget.

Der bør opbygges modeller for de finansielle virkninger af forskellige mekanismer ved anvendelse af den ovennævnte teoretiske model med faktiske data.

4.5. En europæisk beskatningsordning for Societas Europaea?

De indledende reaktioner på en pilotordning for det europæiske selskab var meget positive …

På den ovennævnte europæiske selskabsskattekonference i april 2002 syntes Kommissionens tanker **om en pilotordning for det fælles konsoliderede EU-beskatningsgrundlag inklusive statutten for det europæiske selskab**/*Societas Europaea* (SE) at opnå betydelig opbakning. For det første blev der givet udtryk for, at anvendelsen af det nye system på en begrænset gruppe virksomheder ville **gøre det muligt at indhøste nyttige praktiske erfaringer,** før en vidtrækkende generel implementering blev overvejet. For det andet mener erhvervslivets repræsentanter næsten enstemmigt, at **uden passende EU-skatteregler vil statutten for det europæiske selskab i praksis næppe være til nogen gavn**.

… men vurderingen af fordele og ulemper er nu ved at blive mere blandet.

Den efterfølgende **debat**, navnlig via workshoppen og høringen vedrørende IAS' egnethed som middel til at opbygge et sådant beskatningsgrundlag, afslørede **mere delte opfattelser,** idet meningerne varierede mellem direkte afvisning af tanken som et principspørgsmål og forsigtig støtte. Navnlig gav mange observatører udtryk for, at valget af SE til pilotordningen var noget arbitrær og ikke begrundet med noget substantielt særtræk ved den nye retlige form. Der ville blive diskrimineret mod virksomheder, som de facto eller de jure ikke med lethed kunne omdanne sig til et SE. Der knytter sig dog **adskillige fordele til tanken om en pilotordning,** som stadig i vid udstrækning er ubestridt. Medens de spørgsmål, der kræver behandling, er nøjagtigt de samme for et SE som for enhver anden virksomhed, navnlig hvad angår den nødvendige **fordelingsmekanisme**, anerkendes det, at overgangsproblemerne sandsynligvis vil være lettere at overvinde for en ny retlig form, der i mange henseender vil skulle starte med et "uplettet generalieblad". Desuden kan det forhold, at **konsolideringsspørgsmål** muligvis undgås i praksis, vise sig at være en vigtig fordel i

Der er dog stadig forhold, der gør tanken attraktiv.

sammenhæng med pilotordningen[35].

Kommissionens tjenestegrene er i færd med at undersøge potentielle spørgsmål om forskelsbehandling under forskellige synsvinkler.

Potentielle problemer med **spørgsmål om konkurrence og forskelsbehandling** kan **blive helt afgørende** for pilotordningen for SE. Spørgsmålet om, hvorvidt der rent faktisk vil opstå sådanne situationer, og i bekræftende fald om dette vil give anledning til juridiske problemer, er imidlertid **i alt væsentligt stadig åbent**. Også her varierer tilkendegivelserne i debatten og i skattelitteraturen stærkt. Kommissionen har derfor bestilt en ekstern undersøgelse, som forventes at munde ud i en detaljeret **retlig ekspertudtalelse** om disse spørgsmål og alle relevante udløbere deraf[36]. Navnlig er det vigtigt at få slået fast, om disse problemer kan undgås ved at anvende en **ordning,** der er frivillig. Resultatet af denne undersøgelse ventes at foreligge i begyndelsen af 2004.

Pilotordningen og muligheden af et fælles beskatnings-grundlag vil næppe stå til rådighed for SE fra starten …

… men tanken vil blive søgt virkeliggjort .....

Det er fortsat Kommissionens opfattelse, at **tanken** om en velegnet pilotordning, som kan forsyne virksomheder, der er stiftet under statutten for det europæiske selskab, med et fælles konsolideret beskatningsgrundlag på EU-plan **fortjener at blive analyseret yderligere**. Den videre udvikling vil nu afhænge af dels det tekniske fremskridt på andre områder (navnlig fastlæggelsen af reglerne om beskatningsgrundlaget og muligvis en fordelingsnøgle for tildelingen), dels Kommissionens endelige vurdering af spørgsmålet om forskelsbehandling. Dette betyder, at det rent konkret vil være umuligt at råde over fuldt udviklede og operationelle EU-regler om beskatningsgrundlaget, når statutten for det europæiske selskab træder i kraft den 8. oktober 2004, og **afgørelserne herom må udsættes til 2005**. Det er derfor på det nuværende stade for tidligt at indlede et detaljeret arbejde med de praktiske aspekter ved en mulig pilotordning.

… og EU's skattelovgivning vil gøre det lettere at stifte europæiske selskaber.

Dog vil de europæiske selskaber som bekræftet ovenfor med hensyn til beskatningsspørgsmål **allerede den 1. januar 2005** nyde godt af **egnede tekniske tilpasninger af EU's aktuelle lovgivning om selskabsbeskatning**, forudsat at Rådet påtager sig sit ansvar som beslutningstager. En vis forsinkelse af "grand design"-løsningen vil således ikke lægge hindringer i vejen for denne nye retlige form eller knytte nogen urimelig ulempe til den.

5. KONKLUSION OG PRIORITERING FOR DE KOMMENDE ÅR

Den

I en overordnet vurdering af sin strategi drager Kommissionen den konklusion, at dens "**toleddede" strategi for selskabsbeskatningen** efter to års arbejde vedblivende er den **bedste approach** til behandling af de nuværende skattemæssige problemer i det indre marked, og

---

35 Et SE kan virke som én enhed overalt i EU uden at være nødt til at fremlægge særskilte afdelingsregnskaber med henblik på konsolidering.

36 Det siger sig selv, at denne undersøgelse under ingen omstændigheder vil foregribe nogen holdning eller afgørelse fra Kommissionens side på dette område, navnlig ikke hvad angår en fremtidig SE-beskatningsordnings forenelighed med traktatens bestemmelser.

overordnede vurdering af den af Kommissionen fremlagte "toleddede" strategi for selskabsbeskat-ning er positiv

Kommissionen har truffet de foranstaltninger og taget de initiativer, som den havde lovet. De **målrettede foranstaltninger er iværksat,** og fremskridtet med disse afhænger nu i vid udstrækning af de øvrige EU-institutioner, særlig Rådet. De resterende spørgsmål vil der blive taget fat på i 2004. Dette vedrører især initiativer vedrørende dobbeltbeskatningsaftaler og grænseoverskridende udligning af tab. Desuden vil Kommissionen i tiltagende grad være opmærksom på udviklingen i De Europæiske Fællesskabers Domstols regi og styrke sine dermed forbundne "policy"-initiativer.

... men dens succes bestemmes i sidste ende af alle aktørers vilje til at yde et konstruktivt bidrag.

Det mere langsigtede arbejde med de **"omfattende approacher"** er af forståelige årsager skredet frem i langsommere tempo. Dette skyldes til dels tilbageholdenhed fra medlemsstaternes side, idet disse forståeligt nok er forsigtige med sådanne forholdsvis langsigtede og vidtrækkende planer. En række tekniske vanskeligheder i forbindelse med nogle af de begreber, der blev anbefalet af fagfolk og/eller repræsentative erhvervsorganisationer i 2001, mangler stadig at blive afklaret. Kommissionen mener stadig ikke, at der vil ske noget større gennembrud i den nærmeste fremtid, men en række **fremskridt på specifikke områder** kan måske nu blive mulige (f.eks. hjemstatsbeskatnings-**pilotordningen** for smv'er), og disse kan gøre det muligt at foretage tekniske forbedringer og indhøste praktiske erfaringer. Det tekniske **arbejde med dette langsigtede mål** i form af et fælles konsolideret EU-beskatningsgrundlag vil **til stadighed blive videreført og kan endog** alt efter, hvor stor politisk opbakning det får, **blive forstærket**. I den forbindelse kan en udvikling af mekanismer for **"forstærket samarbejde"**[37] mellem en undergruppe af medlemsstater lette det yderligere fremskridt. Når de relevante forslag er bearbejdet yderligere, kan det meget vel tænkes, at det "forstærkede samarbejde" vil vise sig nyttigt til iværksættelse af foranstaltningerne, når det ikke er muligt for samtlige femogtyve medlemsstater at nå til enighed.

På denne baggrund og i betragtning af den økonomiske betydning, som reformen af EU's selskabsbeskatning vil få ved at forbedre EU's indre marked som helhed og fremme den økonomiske vækst og jobskabelsen, agter Kommissionen at videreføre den tilbundsgående tekniske analyse og den konstruktive politiske debat. Begge elementer vil udgøre særdeles vigtige midler til at opnå et tilfredsstillende fremskridt.

---

[37] EU-traktatens ("Nice-traktaten") artikel 43-45 og artikel I-43 samt III-322-329 i udkastet til forfatningstraktat.