



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 19.12.2006
KOM(2006) 823 endelig

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

Samordning af medlemsstaternes systemer for direkte beskatning i det indre marked

INDHOLDSFORTEGNELSE

1.	Indledning	3
2.	Hovedprincipper for samordnede skattesystemer	4
2.1.	Hovedprincipper	4
2.2.	Afskaffelse af diskrimination og dobbeltbeskatning.....	5
2.3.	Forebyggelse af ikke-beskatning og misbrug	6
2.4.	Nedbringelse af overholdelsesomkostningerne og procedureforenkling	6
3.	Hen imod samordnede løsninger.....	6
4.	Konklusion	8

1. INDLEDNING

Medlemsstaterne stilles over for nye udfordringer. Hovedformålet med de nationale skattesystemer er at skaffe tilstrækkelige indtægter til at finansiere de offentlige udgifter. Globaliseringen af erhvervsaktiviteter og private aktiviteter sætter skattesystemernes konkurrenceevne under pres. På fællesskabsrettens nuværende stade står det medlemsstaterne stort set frit for at udforme deres systemer for direkte beskatning således, at de opfylder deres nationale politiske målsætninger og krav. Håndteringen af samspillet mellem flere forskellige skattesystemer er en udfordring for det indre marked. Skattesystemerne afspejler desuden grundlæggende demokratiske valg med hensyn til, hvordan midler bør tilvejebringes på retfærdig vis, og hvordan indtægter bør fordeles. Imidlertid kan nationale skatteregler, som er udformet alene eller primært med den nationale situation for øje, give anledning til en inkonsekvent skattemæssig behandling, når de anvendes i en grænseoverskridende sammenhæng.

En skatteyder eller et skattepligtigt selskab, som opererer i en grænseoverskridende situation, kan komme ud for diskrimination eller dobbeltbeskatning eller komme til at stå over for ekstra høje overholdelsesomkostninger¹. Dette kan få privatpersoner, som ønsker at arbejde eller investere i andre medlemsstater, til at afholde sig fra at gøre det. Det udgør også en hindring for selskabers grænseoverskridende etablering, aktiviteter og investeringer og forhindrer dem i at få fuldt udbytte af det indre marked². Disse problemer løses kun delvis gennem ensidig handling fra medlemsstaternes side eller gennem deres eksisterende bilaterale skatteoverenskomster. De skattemæssige hindringer for grænseoverskridende aktiviteter og investeringer findes fortsat og har været emnet for talrige søgsmål gennem de seneste par år, hvor skatteydere har søgt at gøre indsigelse mod medlemsstaternes regler på basis af de friheder, der er sikret ved traktaten³.

Efter Kommissionens opfattelse består én systematisk måde, hvorpå man kan fjerne de skattemæssige hindringer, som skattepligtige selskaber, som opererer i mere end én medlemsstat, står over for, i at give multinationale koncerner et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag ("common consolidated corporate tax base" - CCCTB) for deres EU-dækkende aktiviteter. Kommissionen har derfor bebudet, at den agter at fremlægge et omfattende lovgivningsforslag vedrørende et CCCTB i 2008. Der er dog også fortsat behov for mere målrettede foranstaltninger for at løse de mest presserende problemer på kort til

¹ De største selskabsskattemæssige hindringer for grænseoverskridende erhvervsaktiviteter i det indre marked er beskrevet i undersøgelsen om selskabsbeskatningen i det indre marked (SEK(2001) 1681 af 23.10.2001, del III, s. 223-305) (foreligger ikke på dansk).

² Kommissionen pegede i en detaljeret økonomisk undersøgelse (SEK(2001) 1681, som er knyttet som bilag til meddelelsen "På vej mod et indre marked uden skattemæssige hindringer", KOM(2001) 582), på en række skattemæssige hindringer for grænseoverskridende samhandel inden for det indre marked og på skridt, som kunne tages for at fjerne dem. Inden for finansielle tjenesteydelser er der blevet peget på andre skattemæssige hindringer af "FISCO"-ekspertgruppen (se meddelelsen "Clearing og afvikling i Den Europæiske Union - vejen frem", KOM(2004) 312), som indeholder anvisninger på, hvordan de skattemæssige hindringer for clearing og afvikling af grænseoverskridende værdipapirtransaktioner i EU kan fjernes.

³ De aktuelle grænser for den nationale skattepolitik i et integreret indre marked er blevet påvist i en række af EF-Domstolens afgørelser (se, alene for 2006's vedkommende, Domstolens domme i sag C-520/04, *Turpeinen*, sag C-196/04, *Cadbury Schweppes*, sag C-386/04, *Centro di Musicologia Stauffer*, sag C-290/04, *Scorpio*, sag C-346/04, *Conijn*, sag C-152/03, *Ritter-Coulais*, sag C-471/04, *Keller Holding*, og sag C-365/04, *Bouanich*).

mellemlang sigt. Desuden er der spørgsmål, som vil forblive uløste, selv hvis et CCCTB indføres, f.eks. fordi et CCCTB ikke vil gælde for individuelle skatteydere og ikke nødvendigvis vil gælde for alle skattepligtige selskaber og/eller medlemsstater, og fordi der vil være behov for at se på samspillet mellem et CCCTB og andre aspekter af systemerne for direkte beskatning.

Der er derfor fortsat behov for at sikre, at de ikke-harmoniserede nationale skattesystemer arbejder ordentligt sammen, både for at overvinde ovennævnte hindringer, men også for at forhindre en underminering af medlemsstaternes beskatningsgrundlag. Det står i stigende grad klart, at den manglende samordning af systemerne for direkte beskatning også kan føre til utilsigtet ikke-beskatning eller misbrug og dermed til udhuling af skatteindtægterne, hvilket stækker medlemsstaternes evne til at tilvejebringe effektive og afbalancerede skattesystemer. Dette kan påvirke mulighederne for at sikre en holdbar finansiering af medlemsstaternes samfundsmodeller⁴.

Denne meddelelse tager derfor sigte på at samordne og effektivisere de ikke-harmoniserede systemer for direkte beskatning. Hvor harmonisering fører til et fælles sæt af fællesskabslovgivning, som har forrang for nationale love, bygger samordning på de nationale systemer og gør dem indbyrdes forenelige og forenelige med traktaten. Formålet med en samordning er ikke at udskifte de eksisterende nationale skattesystemer med et ensartet fællesskabssystem, men at sikre, at de nationale systemer kan fungere gnidningsløst sammen.

Som Kommissionen understregede i sit bidrag til topmødet i Hampton Court, er det nødvendigt at se nærmere på, hvordan man kan effektivisere de nuværende skattesystemer i EU. Et øget samarbejde mellem medlemsstaterne og en bedre samordning af deres regler vil kunne forbedre deres skattesystemer væsentligt. Medlemsstaterne vil stå i en bedre position til at få opfyldt deres skattepolitiske mål og beskytte deres beskatningsgrundlag, samtidig med at de afskaffer diskrimination og dobbeltbeskatning til fordel for skatteyderne og virksomhederne. Skattesystemerne vil dermed yde et mere effektivt bidrag til et velfungerende indre marked, til øget vækst og beskæftigelse og til en forbedret konkurrenceevne for EU's virksomheder på globalt plan i overensstemmelse med den fornyede Lissabon-strategi⁵.

2. HOVEDPRINCIPPER FOR SAMORDNEDE SKATTESYSTEMER

2.1. Hovedprincipper

En sammenhængende og samordnet skattemæssig behandling indebærer:

- afskaffelse af diskrimination og dobbeltbeskatning
- forebyggelse af utilsigtet ikke-beskatning og misbrug og
- nedbringelse af overholdelsesomkostningerne i forbindelse med at være underlagt mere end ét skattesystem.

⁴ KOM(2005) 525 endelig af 3.11.2005, "Europæiske værdier i en globaliseret verden - Kommissionens bidrag til mødet i oktober for stats- og regeringscheferne".

⁵ KOM(2005) 532 endelig af 25.11.2005, "Skatte- og toldpolitikens bidrag til Lissabon-strategien".

Samordnende initiativer kan antage mange forskellige former lige fra aftalt ensidig handling fra medlemsstaternes side i den ene ende af spektret til kollektiv handling i form af et fællesskabsinstrument i den anden. I nogle tilfælde kan det være tilstrækkeligt for medlemsstaterne at gennemføre fælles aftalte løsninger ensidigt, f.eks. ændringer af nationale regler for at afskaffe diskrimination. I andre tilfælde vil ensidig handling ikke være tilstrækkelig, og der kan være behov for bilateral handling via skatteoverenskomstbestemmelser eller kollektiv handling via et fællesskabsinstrument. Det er især tilfældet, hvor der opstår tilfælde af dobbeltbeskatning eller utilsigtet ikke-beskatning som følge af manglende overensstemmelse mellem medlemsstaternes regler. Der er også behov for en bedre samordning af arrangementerne mellem medlemsstater og tredjelande på nogle områder, især i relation til foranstaltninger til bekæmpelse af skatteunddragelse, for at beskytte medlemsstaternes beskatningsgrundlag.

En vigtig overvejelse for medlemsstaterne, især i lyset af den kraftige stigning i antallet af søgsmål anlagt af skatteydere igennem de seneste par år, er at sikre, at deres skatteregler opfylder kravene i fællesskabsretten. Ved at hjælpe medlemsstaterne med at afskaffe diskrimination skulle sådanne initiativer medvirke til at sikre, at de overholder traktatens forpligtelser, og minimere de forstyrrelser, som søgsmål kan medføre.

2.2. Afskaffelse af diskrimination og dobbeltbeskatning

Afskaffelse af skattemæssig diskrimination er et grundlæggende krav i fællesskabsretten. En medlemsstat må kun behandle grænseoverskridende situationer anderledes end nationale situationer, hvis dette er begrundet i en forskel i skatteyderens omstændigheder. Igennem årene har det vist sig, at der er en lang række aspekter af medlemsstaternes regler, som strider mod traktaten, bl.a. reglerne om kapitalvindingsskatter (f.eks. exitskatter), udbytteskatter (f.eks. kildeskatter), koncernbeskatning (f.eks. manglende grænseoverskridende udligning af underskud) og beskatning af filialer samt reglerne om skatteunddragelse. På trods af omfattende retspraksis fra EF-Domstolen er det alligevel ikke altid let at forstå, hvordan de bredt formulerede traktatfæstede friheder finder anvendelse inden for det komplekse selskabsskatteretlige område. Megen retspraksis på dette område er af nyere dato, den er under konstant udvikling, og den vedrører generelt bestemte skattebestemmelser i individuelle medlemsstater. Det er ikke altid let for skatteyderne, skatteforvaltningerne og de nationale domstole at forstå de fulde konsekvenser af retsafgørelser eller at placere dem i en bredere sammenhæng.

Efter Kommissionens opfattelse er der behov for retningslinjer for fortolkningen af de principper, der følger af retspraksis, og for, hvordan de finder anvendelse inden for hovedområderne af direkte beskatning. Sådanne retningslinjer vil skabe større retssikkerhed til gavn for skatteyderne, skatteforvaltningerne og de nationale domstole.

Det er dog kun en begyndelse. Det er nødvendigt at finde løsninger, som vil sikre en ensartet skattemæssig behandling i grænseoverskridende situationer. Erfaringen har vist, at det ikke altid er muligt at gennemføre forpligtelsen til ikke-diskrimination på sammenhængende eller optimal vis gennem ensidige foranstaltninger. Medlemsstaterne har i nogle tilfælde taget ensidige initiativer og har fjernet nationale skattefordele eller har udvidet krav, der gælder i grænseoverskridende situationer, til at gælde i nationale situationer under omstændigheder, hvor dette ikke var ønskeligt set ud fra et skattepolitisk synspunkt. Dette er i modstrid med det

indre markeds interesser og undergraver medlemsstaternes økonomiers konkurrenceevne⁶. Kommissionen agter at fremlægge en række initiativer for at hjælpe medlemsstaterne med at finde samordnede løsninger, som giver dem mulighed for at opfylde deres skattepolitiske mål, samtidig med at de opfylder kravene i fællesskabsretten.

Afskaffelse af dobbeltbeskatning i det indre marked er udtrykkeligt fastsat ved EF-traktatens artikel 293. International dobbeltbeskatning er en betydelig hindring for grænseoverskridende aktiviteter og investeringer i EU. At afskaffe den er derfor en grundlæggende målsætning og et grundprincip for enhver form for samordnet løsning. International dobbeltbeskatning opstår pr. definition, når en skatteyder underkastes mere end én skattejurisdiktion. Den er et klassisk eksempel på en hindring på det indre marked, som følger af manglende samordning mellem de nationale skattesystemer, og som kun kan løses ved samarbejde mellem medlemsstaterne.

2.3. Forebyggelse af ikke-beskatning og misbrug

Lakuner mellem skattesystemerne på grund af manglende samordning kan også føre til utilsigtet ikke-beskatning og give mulighed for misbrug. Ikke-beskatning og misbrug er lige skadelige for det indre markeds interesser, for de underminerer retfærdigheden og balancen i medlemsstaternes skattesystemer. Dette problem kan også løses ved en bedre samordning af medlemsstaternes regler og et øget samarbejde inden for håndhævelse. Dette vil være et væsentligt element i Kommissionens initiativer, og Kommissionen agter i den nærmeste fremtid at undersøge denne problematik sammen med medlemsstaterne i en arbejdsgruppe afhængigt af, hvilke fremskridt der gøres med Domstolens relevante retspraksis.

2.4. Nedbringelse af overholdelsesomkostningerne og procedureforenkling

Det forhold, at der findes flere forskellige skattesystemer, indebærer, at der findes flere forskellige sæt af overholdelseskrav. Behovet for at undgå, at multinationale selskaber skal opfylde op til 25 medlemsstaters systemer og derudover også reglerne for interne afregningspriser, der fordeler beskatningsgrundlaget mellem dem, var en central faktor i Kommissionens beslutning om at arbejde hen imod et CCCTB for selskaber. Samtidig har Kommissionen via det arbejde, der er blevet udført i det fælles EU-forum for interne afregningspriser, søgt at undersøge mulighederne for at lette byrderne i forbindelse med at overholde reglerne for interne afregningspriser. Det er ønskeligt at undersøge mere generelt, hvordan de grænseoverskridende overholdelsesomkostninger kan nedbringes og procedurerne forenkles for skatteyderne, herunder SMV og privatpersoner, ikke mindst via et udvidet administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne.

3. HEN IMOD SAMORDNEDE LØSNINGER

Efter Kommissionens opfattelse kan ovennævnte målsætninger ofte bedst – og undertiden udelukkende – opfyldes via en samordning mellem medlemsstaterne. Kommissionen har i dag

⁶ Se præmis 68 i AG Geelhoeds udtalelse af 29. juni 2006 i sag C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mod Commissioners of Inland Revenue*: "En sådan udvidelse af lovgivning til at gælde i situationer, der falder helt uden for dens eksistensberettigelse, til rent formalistiske formål og med en betydelig administrativ ekstrabyrde for de nationale selskaber og skattemyndighederne til følge, er ganske formålsløs og i realiteten skadelig for den økonomiske effektivitet. I den form er den en anstødssten for det indre marked".

udsendt to meddelelser inden for konkrete områder, hvor den finder, at der er et behov for koordineret handling.

Den ene meddelelse vedrører exitskatter. Exitskatter, som omfatter skatter på overførsler af aktiver til en anden jurisdiktion, illustrerer behovet for en passende samordning af medlemsstaternes skatteregler forstærket med et effektivt samarbejde om håndhævelse. Det følger af princippet om ikke-diskrimination som fortolket i Domstolens retspraksis, at grænseoverskridende situationer ikke må behandles mindre gunstigt end tilsvarende nationale situationer. I tilfældet med exitskatter har Domstolen udelukket muligheden for umiddelbar opkrævning af sådanne skatter på urealiserede gevinster i grænseoverskridende situationer, hvis der ikke er en sådan skat i tilsvarende nationale situationer⁷. Domstolen statuerede også, at henstand med betaling af skat ikke må være underlagt bestemte betingelser som f.eks. krav om en bankgaranti eller udpegning af en fiskal repræsentant. Uden en passende samordning og et effektivt samarbejde om håndhævelse er der dog risiko for, at gevinster, der realiseres ved afhændelse af aktiver, vil kunne unddrages beskatning og blive underlagt dobbeltbeskatning på grund af manglende overensstemmelse mellem de beskatningsrettigheder, der er fastsat i nationale bestemmelser og i bilaterale skatteoverenskomstbestemmelser, eller fordi den nødvendige information eller de nødvendige midler til opkrævning for en passende håndhævelse af skattekravet mangler. I meddelelsen om exitskatter fremlægger Kommissionen en række konkrete forslag til, hvordan medlemsstaterne bedre kan samordne deres regler på dette område, således at ulovlig diskrimination afskaffes, og dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning undgås. Den pegede også på visse områder, hvor der er behov for et mere tilbunds gående arbejde. Meddelelsen har betydning for både skattepligtige selskaber og individuelle skatteydere.

Den anden meddelelse drejer sig om grænseoverskridende underskudsudligning for virksomheder og koncerner. Hvis en sådan udligning ikke er til stede, er der risiko for, at overskud og underskud i selskaber i en koncern eller forskellige afdelinger af et selskab strander i forskellige jurisdiktioner med den konsekvens, at koncernen eller selskabet betaler skat af et beløb, som er større end dens eller dets samlede resultater på EU-plan. Dette virker åbenlyst afskrækkende på grænseoverskridende erhvervsaktiviteter og undergraver EU-virksomheders og EU-koncerners konkurrenceevne. CCCTB vil, hvis det indføres, give mulighed for en omfattende EU-dækkende konsolidering af resultaterne i koncerner, der er omfattet af ordningen. Meddelelsen tager sigte på en mere umiddelbar samordning af medlemsstaternes regler. Den bygger på Domstolens seneste retspraksis, navnlig Domstolens dom i Marks & Spencer-sagen, og slår til lyd for en minimumsstandard for grænseoverskridende underskudsudligning med udligning af underskud i datterselskaber på moderselskabsniveau.

Samarbejde mellem medlemsstaterne er helt klart afgørende inden for områder som de ovenfor nævnte, hvor en manglende overensstemmelse mellem medlemsstaternes systemer afføder dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Alligevel kan det selv i tilfælde, hvor det er muligt for medlemsstaterne at finde løsninger via ensidige foranstaltninger, være at foretrække at søge fælles løsninger. Efter Kommissionens opfattelse er regler til bekæmpelse af skatteunddragelse, f.eks. "Controlled Foreign Companies"(CFC)-reglerne⁸, et af disse

⁷ Sag C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant mod Ministère de l'économie, des Finances et de l'Industrie*, EUT C 94 af 17.4.2004, s. 5.

⁸ Hovedformålet med CFC-reglerne er at forhindre hjemmehørende selskaber i at unddrage sig national beskatning ved at omdirigere indkomst til datterselskaber i lande med et (væsentligt) lavere

områder. Som den seneste tids retspraksis har vist, er dette et ømtåleligt område, hvor der er behov for at finde den rette balance mellem ønsket om at bekæmpe misbrug effektivt inden for EU og behovet for at undgå uforholdsmæssigt strenge restriktioner på grænseoverskridende aktiviteter, som strider mod fællesskabsretten. Der er også et presserende behov for en bedre samordning af anvendelsen af disse regler i forhold til tredjelande for at beskytte medlemsstaternes beskatningsgrundlag.

Kommissionen har planer om at udsende endnu en meddelelse næste år om reglerne til bekæmpelse af misbrug. Som anført ovenfor er der et presserende behov for at finde afbalancerede løsninger på dette område, som tilgodeser medlemsstaternes behov og opfylder kravene i fællesskabsretten.

Der kan f.eks. også opstå manglende overensstemmelse i relation til medlemsstaternes klassificering af gæld og egenkapital. En medlemsstat kan betragte en transaktion som et egenkapitalbidrag snarere end et lån og derfor ikke betragte indkomsten fra kapitalen som skattepligtig, mens en anden medlemsstat kan betragte lånet som gæld og tillade fradrag af renteudgifterne for det selskab, der betaler renterne. Dette kan føre til et fradrag i én medlemsstat uden en tilsvarende beskatning i en anden medlemsstat. Et andet område drejer sig om brugen af hybride foretagender, dvs. foretagender, som i én medlemsstat betragtes som en juridisk person (uigennemsigtig) og i en anden medlemsstat som en privatperson (gennemsigtig); denne forskel i medlemsstaternes klassificering kan føre til dobbeltfritagelse eller dobbeltfradrag. Kommissionen overvejer desuden aktivt behovet for initiativer inden for andre områder som kildeskat, beskatning af filialer og arveafgifter. Den vil meget gerne sammen med medlemsstaterne, markedsaktørerne og andre interesserede parter undersøge, om der er yderligere områder, hvor der er et særligt behov for sådanne initiativer.

Ud over disse konkrete initiativer indebærer en bedre samordning af medlemsstaternes skattesystemer efter Kommissionens opfattelse, at det er nødvendigt at udforme en bredere løsning for skatteydere, som ser sig selv udsat for dobbeltbeskatning på grund af uoverensstemmelser i beskatningsrettighederne. Voldgiftskonventionen, som Kommissionen er meget interesseret i at forbedre, gælder kun for tvister, der vedrører interne afregningspriser. Kommissionen agter at undersøge sammen med medlemsstaterne, om der er behov for en effektiv og generel bindende tvistbilæggelsesmekanisme, som mere generelt kan behandle problemer i forbindelse med international dobbeltbeskatning i EU. En sådan mekanisme ville være en reel gevinst for skatteyderne i grænseoverskridende situationer, ikke mindst privatpersoner og SMV.

4. KONKLUSION

En passende samordning og et passende samarbejde mellem medlemsstaterne vil kunne give dem mulighed for at opfylde deres skattepolitiske mål og beskytte deres beskatningsgrundlag, samtidig med at diskrimination og dobbeltbeskatning afskaffes, og overholdelsesomkostningerne nedbringes. Skattesystemerne vil dermed yde et større bidrag til, at det indre marked bliver en succes, og medvirke til at forbedre EU-virksomhedernes konkurrenceevne på globalt plan i overensstemmelse med den fornyede Lissabon-strategi.

beskatningsniveau. CFC-reglerne fastsætter typisk, at overskud, der er optjent af et kontrolleret udenlandsk datterselskab, kan overføres til dets nationale moderselskab og beskattes i sidstnævnte selskab på samme måde som dets eget overskud.

Kommissionen er rede til at hjælpe medlemsstaterne med at uddybe de principper for samordnede løsninger, der opstilles i denne meddelelse, og med at forbedre de praktiske arrangementer i forbindelse med det administrative samarbejde. Konkret agter den at fremsætte en række initiativer, der dækker de centrale områder af den direkte beskatning, der er beskrevet ovenfor, ledsaget af et mere generelt initiativ med henblik på at sikre en effektiv afskaffelse af international dobbeltbeskatning i EU.

Om sådanne initiativer bliver en succes afhænger af medlemsstaternes vilje til at samarbejde og investere i samordnede løsninger. Manglende handling vil kunne stække medlemsstaternes evne til at beskytte deres skatteprovenu yderligere og føre til yderligere søgsmål vedrørende enkeltbestemmelser. Kommissionen opfordrer derfor medlemsstaterne til at analysere de forslag, der fremsættes i denne meddelelse og i de to meddelelser om grænseoverskridende underskudsudligning og exitsskatter, der fremlægges i dag, og til at indgå i et samarbejde med Kommissionen for hurtigt og effektivt at behandle de spørgsmål, der rejses i meddelelserne.

Dette initiativ er udformet således, at det er til umiddelbar fordel for alle skatteydere i grænseoverskridende situationer og bidrager til at virkeliggøre det indre marked sideløbende med de initiativer, der allerede er iværksat, især arbejdet med at indføre et CCCTB. Kommissionen opfordrer medlemsstaterne, markedsaktørerne og EU-institutionerne til at se positivt på de udsigter, som dette initiativ frembyder.

Kommissionen opfordrer Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg til at afgive udtalelse om denne meddelelse.