



EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION

Bryssel, 23.10.2001
KOM(2001) 582 slutlig

**MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET,
EUROPAPARLAMENTET OCH EKONOMISKA OCH SOCIALA
KOMMITTÉN**

Mot en inre marknad utan skattehinder

**En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens
verksamhet i EU**

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1.	Inledning	3
2.	Behovet att anpassa företagsbeskattningen i EU till nya förutsättningar	4
3.	Verkningarna av skillnader i effektiv företagsbeskattning på incitamenten att investera på den inre marknaden	6
4.	Undanröjande av skattehinder för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden.....	10
5.	En konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU	16
6.	Framtida utveckling och sammanfattning.....	21

Bilaga : Sammanfattning av kommissionens undersökning rörande "Företagsbeskattning på den inre marknaden" [SEC(2001)1681]

1. INLEDNING

En reformering av företagsbeskattningen i EU är av avgörande betydelse för att nå målen från Europeiska rådets möte i Lissabon.

Europeiska unionen har satt som **strategiskt mål** "att ... bli den mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomin i världen...". Detta mål fastställdes först vid Europeiska rådets möte i Lissabon i mars 2000 och upprepades vid Europeiska rådets möte i Stockholm i mars 2001. Vid Europeiska rådets möte i Lissabon efterlystes även generellt uppbyggnaden av en allmän ram till stöd för ekonomisk verksamhet i EU. Företagsbeskattningen kan spela en viktig roll för att nå detta mål och för att skapa likvärdiga konkurrensvillkor för företagen i EU. Medan viktiga steg har tagits inom andra politikområden har dock inte mycket hänt på det här området och medlemsstaterna använder i stort sett samma bolagsskattesystem som de gjorde innan den inre marknaden upprättades. Denna skevhet när det gäller utvecklingen behöver nu åtgärdas och den nära förestående utvidgningen av EU gör saken ännu mera brådskande.

Kommissionen har genomfört en omfattande undersökning av detta ämne.

I ett meddelande från maj 2001 om "Skattepolitiken i Europeiska unionen" [KOM(2001)260] fastställs både allmänna mål och flera särskilda prioriteringar när det gäller direkt och indirekt beskattning. Med det här meddelandet går processen ett steg längre genom att den mer detaljerade frågan om direkt beskattning av företagen i Europeiska unionen tas upp i meddelandet.

I undersökningen "Företagsbeskattning på den inre marknaden", av vilken en sammanfattning återfinns som bilaga till detta meddelande, granskades huruvida den nuvarande företagsbeskattningen på den inre marknaden skapar ineffektivitet och hindrar aktörerna från att till fullo utnyttja fördelarna med den inre marknaden. Detta skulle innebära en **välfärdsförlust i EU**, undergräva **EU-företagens konkurrenskraft** och därmed strida mot målen från Europeiska rådets möte i Lissabon.

I enlighet med ett särskilt mandat från rådet förklarar kommissionen sin strategi när det gäller företagsbeskattning i EU under de närmaste åren.

Detta meddelande kompletterar och bygger på ovannämnda undersökning. I meddelandet redogörs för kommissionens synpunkter på vad som behöver göras och vad som realistiskt kan göras på företagsbeskattningsområdet i EU under de närmaste åren i syfte att **anpassa företagsbeskattningen i EU till den nya ekonomiska ramen och åstadkomma en mer effektiv inre marknad utan inre skattehinder**. I detta syfte läggs flera konkreta initiativ fram i slutet av det här meddelandet.

Båda dokumenten utgör tillsammans svaret på det mandat som ministerrådet i juli 1999 gav kommissionen att undersöka verkningarna av skillnader i den effektiva företagsbeskattningen i medlemsstaterna på den geografiska placeringen av ekonomisk verksamhet och investeringar, och av skatteregler som utgör hinder för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden, samt åtgärder för att komma till rätta med dessa förhållanden.

Tidigare initiativ rörande företagsbeskattning på EU-nivå

Alltsedan upprättandet av Europeiska gemenskaperna har företagsbeskattningen tilldragit sig särskild uppmärksamhet som en viktig faktor först för upprättandet och senare för fullbordandet av den inre marknaden. Flera undersökningar såsom Neumark-rapporten 1962 och Tempel-rapporten 1970 har lagts fram och flera initiativ tagits, vilka var avsedda att uppnå en begränsad harmonisering av bolagsskattesystemet, skattebasen och även skattesatserna. Kommissionen lade fram förslag till direktiv 1975 samt, med en starkare inriktning på förlustutjämning, 1984 och 1985. Dessa återtogs sedan. Ett utkast från 1988 till en harmonisering av företagens skattebas lades aldrig fram på grund av motståndet från flertalet medlemsstater.

Samtidigt som den bristande framgången i samband med ovanstående initiativ erkändes, föreslogs det i kommissionens meddelande om företagsbeskattning från 1990 [SEC(90)601] att med förbehåll för subsidiaritetsprincipen borde alla initiativ fastställas genom en process som grundar sig på samråd med medlemsstaterna. På den grundvalen, och mot bakgrund av förslag från kommissionen från slutet av sextiotalet, antogs slutligen tre åtgärder - två direktiv och en konvention - i juli 1990 [fusionsdirektivet 90/434/EEG, moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och skiljedomskonventionen 90/436/EEG]. Ett förslag rörande gränsöverskridande förlustutjämning behandlas fortfarande av rådet [KOM(90)595]. Kommissionen återtog 1994 ett första förslag som syftade till att avskaffa källskatt på gränsöverskridande ränte- och royaltybetalningar mellan bolag i skilda medlemsstater. Ett nytt förslag lades emellertid fram 1998 [KOM(1998)67].

Angreppssättet från 1990 utvecklades ytterligare 1996/1997 i ett meddelande från kommissionen [KOM(97)495]. Genom "skattepaketet" och särskilt uppförandekodexen rörande företagsbeskattning har en ny dimension tillförts diskussionen. Det angreppssätt som grundade sig på den inre marknaden kompletterades med målen att stabilisera medlemsstaternas inkomster och främja sysselsättningen. Dessa mål tas nu upp och utvärderas på nytt i ovannämnda meddelande om prioriteringarna för skattepolitiken i EU.

För att komplettera det pågående arbetet med det "skattepaket" som finansministrarna i EU kom överens om i december 1997 begärde rådet 1999/2000 att en omfattande undersökning rörande företagsbeskattningen skulle genomföras av kommissionen.

2. BEHOVET ATT ANPASSA FÖRETAGSBESKATTNINGEN I EU TILL NYA FÖRUTSÄTTNINGAR

Ruding-rapporten från 1992 hade ingen större inverkan.

Den senaste omfattande undersökningen rörande företagsbeskattning i Europeiska gemenskapen var "Rapport från kommittén av oberoende experter på företagsbeskattning 1992", allmänt känd som Ruding-rapporten. Som svar på kommissionens begäran undersöktes i rapporten förhållandet mellan bolagsskattesystemen och den kommande inre marknads funktion. De detaljerade och värdefulla resultaten samt rekommendationerna i rapporten fick dock begränsat stöd och ledde inte till några större framsteg.

Den inre marknaden och globaliseringen har förändrat ramen för företagsbeskattningen i EU.

Mot bakgrund av den allmänna utvecklingen krävs det idag en förnyad bedömning av EU:s strategi på företagsbeskattningens område. Den övergripande **ekonomiska ramen har förändrats** sedan början av nittiotalet:

- EU har upplevt en våg av internationella fusioner och förvärv.
- Framväxten av elektronisk handel och produktionsfaktorernas ökade rörlighet gör det svårare att fastställa och bevara bolagsskattebasen.

- Den ekonomiska integrationen på den inre marknaden och i den ekonomiska och monetära unionen fortskrider, och ej skatterelaterade ekonomiska, tekniska och institutionella hinder för handeln över gränserna fortsätter att avskaffas.
- Stora företag i EU ser nu hela EU som sin "hemmamarknad" och försöker i enlighet därmed att upprätta effektiva alleuropeiska företagsstrukturer. Detta leder till omorganisationer över hela EU och centralisering av affärsfunktioner inom koncerner.
- Skattebetalarnas oro, antingen det rör sig om företag eller om enskilda personer, får nu större uppmärksamhet.
- Genom uppförandekodexen för företagsbeskattning, liknande stödinsatser på OECD-nivå och även genomförandet av reglerna om statligt stöd i EU finns det nu en verklig möjlighet att undanröja skadliga system med skatteförmåner på den inre marknaden.

Alla delar av bolagsskattesystemen i EU ökar i betydelse.

Mot bakgrund av den utvecklingen ökar **betydelsen av alla aspekter av bolagsskattesystemen** nästan automatiskt. Detta beror på att medlemsstaterna konkurrerar med *alla* delar av sina skattesystem, både specifika och strukturella, för att investeringar och ekonomisk verksamhet skall förläggas till deras territorium.

Utvidgningen kommer att framhäva den utvecklingen.

Många av dessa utvecklingssteg, som både ger upphov till nya problem och framhäver befintliga problem med beskattningen av företag och deras verksamhet i hela EU, kommer att påskyndas genom **utvidgningen**. Det finns följaktligen ett tydligt behov att anpassa företagsbeskattningen i EU till dessa nya förhållanden.

Olika krav avgör bolagsskattesystemets effektivitet i EU och EU-företagens konkurrenskraft.

För att bedöma den sammantagna betydelsen av dessa problem och möjliga lösningar är det nödvändigt att ta hänsyn till **ekonomisk effektivitet**. Från ekonomisk synpunkt måste företagsbeskattningen på den inre marknaden för att vara både effektiv och fördelaktig för EU-företagens konkurrenskraft

Men de sammanlagda välfärdseffekterna kan endast fastställas genom en bredare ekonomisk bedömning.

- bidra till den internationella konkurrenskraften hos EU-företagen i enlighet med det strategiska mål som fastställdes vid Europeiska rådets möte i Lissabon.
- säkerställa att skattehänsyn i minsta möjliga utsträckning snedvrider aktörernas ekonomiska beslut,
- förhindra onödiga eller otillbörligt höga fullgörandekostnader och skattehinder för ekonomisk verksamhet över gränserna,
- undvika att hindra möjligheten till allmän skattekonkurrens samtidigt som alla skadliga eller ekonomiskt ej önskvärda former av skattekonkurrens åtgärdas.

Ett system för företagsbeskattning som uppfyller dessa mål kommer antagligen att öka välfärden. För att bedöma den sammanlagda välfärdsnivån måste dock hänsyn även tas till finansiering och tillhandahållande av offentliga varor och tjänster, deras sammansatta

förhållande till skatteinkomsterna samt den offentliga förvaltningens effektivitet.

Som konstateras i ovannämnda meddelande om "Skattepolitiken i Europeiska unionen"[KOM(01)260] måste gemenskapens skattepolitik dessutom stödja och förstärka andra politiska mål inom EU. Detta gäller även för politiken på företagsbeskattningsområdet.

3. VERKNINGARNA AV SKILLNADER I EFFEKTIV FÖRETAGSBESKATTNING PÅ INCITAMENTEN ATT INVESTERA PÅ DEN INRE MARKNADEN

Syftet med analysen

Marginal-skattesatserna och de genomsnittliga effektiva bolagsskattesatserna beskrivs.

I kommissionens undersökning av företagsbeskattning redogörs för uppskattningar av de effektiva bolagsskattesatserna (marginalskattesatser och genomsnittliga skattesatser) för inhemska och gränsöverskridande investeringar i de femton EU-länderna (samt i vissa fall i Förenta staterna och Kanada), samtidigt som hänsyn tas till olika former av investeringar i tillverkningssektorn samt till olika finansieringskällor.

Metod för att beräkna effektiva skattesatser

De oftast använda indikatorerna vid analys av beskattningens inverkan på investeringsbeteendet grundar sig på en framåtblickande analys och inbegriper en beräkning och jämförelse av det effektiva skattetrycket för hypotetiska framtida investeringsprojekt, eller alternativt av det effektiva skattetrycket för hypotetiska framtida modellföretags beteende, på grundval av de lagstadgade delarna av skattesystemen.

Dessa angreppssätt möjliggör internationella jämförelser och är särskilt avpassade för att ge en indikation på det allmänna mönster för incitament till investeringar som beror på olika nationella skattelagstiftningar samt det internationella skattesystemets funktion.

Andra metodmässiga angreppssätt som grundar sig på historiska uppgifter kan även användas för att beräkna det effektiva bolagsskattetrycket. Dessa är inriktade på andra frågor än de som tas upp i den aktuella undersökningen och kan leda till andra resultat.

I kommissionens undersökning bygger huvuddelen av beräkningen på en metod som inbegriper en beräkning av det effektiva skattetrycket för hypotetiska framtida investeringsprojekt i tillverkningssektorn. Rent tekniskt grundar sig analysen på en reviderad och utökad användning av den så kallade King & Fullerton-metoden, som beskrivits av Devereux och Griffith (1998). Den beräkningen är kompletterad med uppgifter från "European Tax Analyzer"-modellen, i vilken den metod med typföretag som utvecklats av universitetet i Mannheim används.

Effektiva skattesatser kan beräknas för en så kallad "marginalinvestering" (där avkastningen efter skatt endast är lika med den alternativa marknadsräntan), eller för "infra-marginal"-investeringar eller "genomsnittliga" investeringar (dvs. investeringar som ger upphov till en extra vinst).

Det är värt att notera att de siffermässiga resultaten i stor utsträckning är avhängiga av de antaganden som ligger till grund både för den hypotetiska investeringen och för det framtida företags beteende liksom av den ekonomiska ramen.

Dessa angreppssätt medger inte heller att alla relevanta delar av skattesystemen beaktas vid beräkningen. De viktigaste aspekterna av skattesystemen, såsom skattesatserna och skattebasernas huvudbeståndsdelar samt själva skattesystemet är dock inbegripna.

Den ekonomiska metoden möjliggör värdefulla allmänna slutsatser, men några varningsord är nödvändiga.

Syftet med den stora mängd data som beräknats är inte att lägga fram "allmänt gällande värden" beträffande det effektiva skattetrycket i olika länder, utan snarare **att ge indikatorer, eller belysa inbördes förhållanden i en rad relevanta situationer**. De effektiva skattesatserna i en enskild medlemsstat beror i själva verket på det specifika investeringsprojektets egenskaper och den metod som använts.

Flera **allmänna slutsatser** kan dock dras på grundval av resultaten. Dessa kan bidra till att förklara hur medlemsstaternas skattesystem skapar incitament för fördelning av resurser. Ett slående inslag i den kvantitativa analysen är att **de relevanta slutsatserna och tolkningarna förblir relativt oförändrade** i de olika situationerna.

Med hänsyn till att de kvantitativa resultaten i stor utsträckning är avhängiga av de bakomliggande antagandena och att de metoder som tillämpats inte medger att hänsyn tas till alla relevanta aspekter av beskattningen, bör de **siffermässiga resultaten** förstås som en **summering och kvantifiering av skattesystemets viktigaste grunddrag**, vilket gäller för alla beräkningar som grundar sig på framåtblickande metoder.

Analysen som sådan ger inte något empiriskt stöd för beskattningens inverkan på faktiska ekonomiska beslut. Fastän **empiriska undersökningar visar att det finns ett samband mellan beskattning och beslut om geografisk placering**, ansågs det mot bakgrund av svagheter i de befintliga metoderna och deras begränsningar till följd av bristen på data att inget av de befintliga angreppssätten på ett meningsfullt vis kunde ha använts vid den aktuella undersökningen utan att arbetets omfattning skulle ha utökats väsentligt.

Beskattning är endast en av de avgörande faktorerna vid investerings- och finansieringsbeslut.

Beskattning är naturligtvis endast en av de avgörande faktorerna vid investerings- och finansieringsbeslut. En rad andra strukturella och ekonomiska villkor är viktiga faktorer för investeringsbeteendet. Vilka av dessa faktorer som relativt sett är de viktigaste beror mycket på slaget av investeringsbeslut i det enskilda fallet.

Neutralitet och snedvridande verkningar

Skillnaderna i de effektiva skattesatserna är stora inom EU.

Även med hänsyn till ovanstående faktorer är resultaten av den kvantitativa analysen för 1999 ganska upplysande. Det finns en **stor variation i det effektiva skattetryck** som investerare hemmahörande i olika medlemsstater i EU drabbas av, samt i det sätt på vilket varje land behandlar investeringar i eller från andra länder (se tabellerna i slutet av detta meddelande).

Skillnaderna i de inhemska effektiva bolagsskattesatserna är omkring 37 procentenheter när det gäller marginalinvesteringar (mellan -4,1 % och 33,2 %) och omkring 30 procentenheter när det gäller mer lönsamma investeringar (mellan 10,5 % och 39,7 %).

I den internationella analysen kan skillnaderna i de effektiva

skattesatserna för dotterbolag belägna i olika värdländer även överstiga 30 procentenheter. Likaså kan skillnaderna i de effektiva skattesatserna för dotterbolag som är verksamma i ett visst land överstiga 30 procentenheter beroende på var deras moderbolag är beläget.

I varje medlemsstat har skattesystemen en tendens att gynna investeringar i immateriella tillgångar och maskiner och från skattesynpunkt är främmande kapital den mest effektiva finansieringskällan.

Över hela skalan av inhemska och gränsöverskridande indikatorer finns det en anmärkningsvärd överensstämmelse när det gäller medlemsstaternas relativa ställning, särskilt i den övre och undre delen av intervallet.

När den inhemska analysen uppdateras så att hänsyn tas till skattesystemen 2001, är den övergripande bilden i stort sett oförändrad jämfört med 1999. Som en följd av ett mönster med allmänt sjunkande lagstadgade skattesatser (fastän med relativt små sänkningar, bortsett från Tyskland) gynnades dock mer lönsamma investeringar av sänkningar av de effektiva skattesatserna i ett flertal länder. Till följd härav minskade skillnaderna i de inhemska effektiva skattesatserna för en mer lönsam investering från 30 till 26 procentenheter.

Dessa stora skillnader kan **påverka den internationella konkurrenskraften för EU-företag** som är belägna i olika medlemsstater och utgör **incitament för företagen att välja den från skattesynpunkt mest gynnsamma geografiska placeringen för sina investeringar**, vilket kanske inte är den mest effektiva geografiska placeringen om man bortser från skatterna. Om detta är fallet kan skillnader i företagsbeskattningens effektiva nivåer tyda på en ineffektiv fördelning av resurser och därmed välfärdskostnader. I den här undersökningen har det inte gjorts några försök att kvantifiera storleken på den eventuella effektivitetsförlust eller välfärdskostnad som kan hänga samman med de befintliga skillnaderna i de effektiva bolagsskattesatserna i Europeiska unionen. **Storleken på skatteskillnaderna och skattevariationerna förtjänar likväl att uppmärksammas** även om en del yttre faktorer liksom olika legitima mål för skattepolitiken kan berättiga en viss avvikelse från målet att uppnå en neutral beskattning.

Den sammanlagda nationella nominella skattesatsen är den skattefaktor som är mest relevant för konkurrenskraft, incitament till geografisk placering och finansieringsbeslut.

Skillnaderna i EU kan inte förklaras av något enskilt inslag i de nationella skattesystemen. Analysen av de allmänna systemen visar emellertid att om man bortser från system med skatteförmåner kan olika nationella nominella skattesatser (lagstadgade skattesatser, tilläggsavgifter och lokala skatter) förklara flertalet av skillnaderna i de effektiva bolagsskattesatserna mellan länderna både i den inhemska och den gränsöverskridande analysen. **Skillnaderna i skattesatserna mer än kompenserar för skillnaderna i skattebaserna.** Hänsyn måste tas till dessa slutsatser i diskussionerna om de kompenserande verkningarna på det effektiva skattetrycket av en bred skattebas jämfört med en relativt låg skattesats. Skattesatsernas relativa vikt vid fastställandet av företagens effektiva skattetryck ökar när investeringens lönsamhet ökar. Följaktligen

tenderar eventuella kompensande verkningar av en smalare skattebas på de effektiva skattesatserna att försvinna när lönsamheten ökar.

I den mån som beskattningen har någon betydelse skulle införandet av en gemensam skattesats i EU sannolikt medverka till att minska ineffektiviteten med avseende på geografisk placering.

En isolerad simulering av verkningarna av en hypotetisk harmonisering av särskilda aspekter av skattesystemen visar följande:

- **Införandet av en enhetlig lagstadgad skattesats i EU skulle få en betydande inverkan genom att minska variationen** - både mellan moderbolag och mellan dotterbolag - i marginalskaresatserna och de genomsnittliga effektiva skattesatserna i EU-länderna. Inget annat politiskt scenario har en sådan betydande inverkan på variationen i de effektiva skattesatserna.
- **Scenarier med en gemensam skattebas eller ett system som består i att tillämpa definitionen av "home country tax base" ("skattebasen i en koncerns hemland")** på ett multinationellt företags vinster i EU **tenderar at öka variationen i de effektiva skattesatserna** om de sammanlagda nominella skattesatserna hålls konstanta.

Det bör emellertid noteras att dessa slutsatser är resultatet av en statisk analys. Ingen bedömning görs därför av de dynamiska effekter och möjliga reaktioner som en harmonisering av särskilda aspekter av beskattningen för med sig. I ett dynamiskt sammanhang är det möjligt att den öppenhet som sammanhänger med harmoniseringen av skattebasen skulle medföra en konvergens mellan de lagstadgade bolagsskattesatserna och således leda till en minskning i variationen i de effektiva skattesatserna.

Den kvantitativa analysen i kommissionens undersökning ger med utgångspunkt från en gedigen och internationellt känd teoretisk ram en bild av skillnaderna i bolagsskattesatserna i EU och skälen till dessa skillnader. Kommissionen önskar dra uppmärksamhet till de viktigaste resultaten av den här bilden. Skillnaderna i de effektiva skattesatserna är höga i EU och den sammanlagda nationella skattesatsen är den viktigaste faktorn från skattesynpunkt när det gäller dessa skillnader. När skadliga system med skatteförmåner avskaffas i EU kommer skillnaderna i de nominella skattesatserna att erbjuda alternativa möjligheter till skatteplanering. I samband med den nära förestående utvidgningen kan den här trenden komma att förstärkas.

Det är medlemsstaternas sak att besluta om skattenivåerna.

I kommissionens undersökning analyseras inte utvecklingen av de effektiva skattesatserna över tiden och effekterna av skattekonkurrens. Som nämns ovan görs det inte heller i kommissionens undersökning någon bedömning av storleken på eventuella välfärdsförluster i samband med de befintliga skillnaderna i effektiva bolagsskattesatser i EU:s medlemsstater. I nuläget finns det inte någon övertygande bevisning som föranleder kommissionen att rekommendera specifika åtgärder rörande tillnärmningen av de nationella bolagsskattesatserna eller fastställandet av en lägsta bolagsskattesats.

Skatteneutralitetsmålet är uppenbarligen inte det enda legitima målet för skattepolitiken och beskattningen utgör till sist ett politiskt val och en avvägning mellan ren ekonomisk effektivitet och andra legitima politiska mål. I vilken utsträckning eventuell ineffektivitet kan godtas på den inre marknaden på grund av skillnader i nationell praxis vad gäller företagsbeskattning är till sist en fråga om ett politiskt val.

I det här sammanhanget är det värt att erinra om att "i enlighet med **subsidiaritetsprincipen ankommer det på medlemsstaterna att besluta om nivån på skatterna** på detta område", såsom det nyligen konstaterades i meddelandet om skattepolitiken i Europeiska unionen [KOM(2001)260].

Kommissionen kommer emellertid att noggrant övervaka utvecklingen av de effektiva bolagsskattenivåerna i EU:s medlemsstater i syfte att bedöma de dynamiska effekterna av pågående reformer.

4. UNDANRÖJANDE AV SKATTEHINDER FÖR GRÄNSÖVERSKRIDANDE EKONOMISK VERKSAMHET PÅ DEN INRE MARKNADEN

Avskaffande av hindren

*Det finns
fortfarande
betydande
bolagsskatte hinder
för gräns-
överskridande
ekonomisk
verksamhet på den
inre marknaden.*

I kommissionens undersökning konstateras det att det finns ett antal områden där bolagsskattesystemen innehåller eller leder till **hinder** för gränsöverskridande handel, etableringar och investeringar eller hindrar gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden. De ytterligare skatte- eller fullgörandekostnader som sammanhänger med affärsverksamhet i mer än en medlemsstat och som förorsakas av dessa hinder **undergräver de europeiska företagens internationella konkurrenskraft och innebär ett slöseri med resurser**. De olika hindren analyseras i detalj i undersökningen och i bifogade sammanfattning återfinns en översikt över de viktigaste frågorna, i synnerhet följande:

- Vinster måste fördelas på grundval av marknadspriser (den s.k. armslängdsprincipen) genom separat redovisning, dvs. transaktion för transaktion. Detta ger bland annat upphov till ett antal problem rörande den skattemässiga behandlingen av **transferprissättning** inom koncerner, särskilt i form av höga fullgörandekostnader och potentiell dubbelbeskattning.
- **Gränsöverskridande inkomstflöden** mellan närstående bolag omfattas ofta av ytterligare beskattning. I synnerhet medför källskatt på betalningar av utdelning, räntor och royalty inom koncerner, vilka gjorts i god tro, en risk för dubbelbeskattning och den överensstämmer inte med tanken med den inre marknaden. Räckvidden för moder/dotterbolagsdirektivet (90/435) är för begränsad och genomförandet av det direktivet varierar i hög grad mellan medlemsstaterna, vilket minskar dess effektivitet.
- Det finns betydande begränsningar för **gränsöverskridande**

förlustavdrag, vilket kan leda till (ekonomisk) dubbelbeskattning. Förluster i dotterbolag har i allmänhet inte någon inverkan på beskattningen av moderbolag i EU, och förluster i fasta driftsställen kan endast kvittas mot huvudkontorets vinster under särskilda omständigheter.

- **Omstruktureringar över gränserna** ger upphov till betydande skatteuttag. Enligt fusionsdirektivet (90/434) medges uppskov med bolagsskatt vid sådana omstruktureringar, men direktivets räckvidd är för begränsad och genomförandet av det varierar i hög grad mellan medlemsstaterna, vilket minskar dess verkan. Skatterna på realisationsvinster och överlåtelseskatterna vid gränsöverskridande omstruktureringar är ofta oöverstigligt höga, vilket gör att företagen tvingas bibehålla organisationsstrukturer som inte är ekonomiskt optimala.
- Till följd av motstridiga beskattningsrätter föreligger det en avsevärd risk för dubbelbeskattning. Detta gäller alla frågor som har konstaterats utgöra hinder. De särskilda problem som hänför sig till **dubbelbeskattningsavtal** i EU ökar svårigheterna.
- Vissa skattesystem **gynnar inhemska investeringar**. Detta gäller t.ex. de avräkningssystem (imputation systems) som flera medlemsstater fortfarande använder, enligt vilka enbart inhemska aktieägare beviljas särskilda skattelättnader.
- De flesta av dessa problem härrör från det faktum att företagen i EU måste rätta sig efter upp till **femton olika uppsättningar av bestämmelser**. Med hänsyn till att dessa företag i ökande utsträckning betraktar EU som **en marknad**, strider detta mot ekonomiskt effektiva affärsplaner och affärsstrukturer. Mångfalden vad gäller skattelagstiftning, avtal och praxis medför betydande fullgörandekostnader och utgör i sig ett hinder för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet.

15 skatteområden på den inre marknaden är orsaken till hindren.

Både riktade och övergripande lösningar är nödvändiga för att övervinna dessa hinder.

Det finns två slag av lösningar för att undanröja bolagsskattehindren på den inre marknaden, nämligen sådana som är inriktade på särskilda hinder och sådana som på ett övergripande sätt avskaffar samtliga eller flertalet hinder "i ett slag". Syftet med samtliga lösningar är att undanröja risken för dubbelbeskattning och skatt på gränsöverskridande omstruktureringar och att minska fullgörandekostnaderna och den rättsliga osäkerheten. Samtliga medför specifika fördelar och nackdelar.

Enligt kommissionens mening är det endast med en **tvådelad strategi** som det finns någon realistisk möjlighet att undanröja hindren och således säkerställa att den inre marknaden hela potential förverkligas och att målen från mötet i Lissabon uppnås.

- Riktade åtgärder kommer att bidra till att lösa de mest brådskande problemen på kort- och medellång sikt.

- En övergripande lösning som innebär att företagen kan använda en konsoliderad bolagsskattebas för sin verksamhet inom EU kommer att utgöra en systematisk och mera långsiktig lösning.

Riktade åtgärder på specifika områden är nödvändiga som ett första steg.

En övergripande lösning är ett bättre och mer definitivt svar på de nuvarande problemen men det krävs fortfarande mer tekniskt förberedelsearbete innan särskilda förslag kan läggas fram. De riktade korrigeringsåtgärderna är under alla omständigheter nödvändiga på kort sikt för att förbättra den befintliga EU-lagstiftningen rörande företagsbeskattning och för att genom lämpliga initiativ avseende icke-bindande regler och samarbete med alla berörda parter säkerställa att dessa korrigeringsåtgärder tillämpas på ett samordnat sätt. Några riktade åtgärder, exempelvis vad gäller problem med dubbelbeskattningsavtal, kan samtidigt tjäna som **förberedelser inför en övergripande ordning**, medan andra kommer att fortsätta att vara nödvändiga (t.ex. sådana som är inriktade på gränsöverskridande omstrukturering). Under den närmaste framtiden kommer tyngdpunkten således att ligga på en förbättring av de nuvarande reglerna och tillämpningen av dem.

Riktade åtgärder

I samförstånd med medlemsstaterna kommer kommissionen att utarbeta vägledning rörande verkningarna av EG-domstolens rättspraxis.

I undersökningen konstateras ett behov av att utveckla en mer allmän förståelse för den inverkan som viktiga domar från EG-domstolen har på medlemsstaternas bolagsskatteregler och dubbelbeskattningsavtal. Kommissionen anser att offentliggörandet av riktlinjer på det här området skulle vara till hjälp inte bara för medlemsstaterna utan även för företag och nationella domstolar. Sådana riktlinjer skulle underlätta efterlevnaden av bestämmelserna i fördraget och väsentligt bidra till att skattehindren undanröjs på den inre marknaden. Europaparlamentet bör i största möjliga utsträckning vara involverat i detta genom befintliga mekanismer för samråd med parlamentet.

→ Kommissionen föreslår att **vägledning rörande viktiga domar från EG-domstolen** utarbetas och att genomförandet av dessa riktlinjer samordnas genom att kommissionen utfärdar meddelanden. Kommissionen kommer därför att fortsätta och utöka det program med möten med medlemsstaterna som inleddes 2001.

Kommissionen kommer att föreslå en utökning och förbättring av gällande direktiv om direkt beskattning.

Moder/dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet anses allmänt ha haft stor betydelse för avskaffandet av skattehinder för koncerner i EU. Kommissionen lade 1993 fram förslag till ändringar av direktiven [KOM(93)293]. Undersökningen visar att direktiven skulle kunna utökas och förbättras på olika sätt för att täcka ett bredare spektrum av företag, skatter och transaktioner. I synnerhet bör direktivens räckvidd inbegripa alla enheter som omfattas av bolagsskatt och särskilt de företag som i framtiden kommer att drivas enligt Europabolagsordningen (*Societas Europaeae* - SE).

Kommissionen kommer att utfärda vägledning

Moder/dotterbolagsdirektivet behöver ändras så att det täcker både direkt och indirekt aktieinnehav. Alternativt skulle ett lägre minimitröskelvärde

rörande de viktigaste frågorna om genomförande.

för innehav ha en liknande korrigering inverkan. Där fusionsdirektivet är tillämpligt bör särskild överlåtelseskatt vid gränsöverskridande omstruktureringar (särskilt för fast egendom) innefattas i direktivet rörande skatt på kapitaltillskott [69/335/EEG och 85/303/EEG]. Vidare behöver räckvidden för dessa direktiv och vissa viktiga gällande bestämmelser i direktiven klarläggas ytterligare.

- Efter tekniska samråd med medlemsstaterna under 2002 kommer kommissionen att prioritera framläggandet av nödvändiga **ändringar** av de befintliga förslagen till en utökning av räckvidden för **fusionsdirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet 2003**.
- Samtidigt kommer kommissionen att utfärda en **detaljerad vägledning** för hur den anser att dessa bestämmelser, särskilt sådana som rör skatteflykt och missbruk, bör genomföras.

En innovativ lösning krävs beträffande kvittning av förluster över gränserna.

Problemet med kvittning av förluster över gränserna är en av de viktigaste frågorna för industrin och samtidigt den svåraste att komma till rätta med genom särskilda åtgärder. I undersökningen har två ganska olika riktade åtgärder studerats, vilka skulle ge följande alternativa resultat:

- En ändrad version av **kommissionens** befintliga **förslag** [KOM(90)595] på det här området. Den skulle göra det möjligt för moderbolag att ta hänsyn till förluster både i fasta driftsställen och i dotterbolag som är belägna i en annan medlemsstat.
- En mer komplett ordning för konsolidering av koncernintäkter enligt det **danska sambeskattningsystemet**, vilket i vissa fall gör det möjligt för danska moderbolag samt deras filialer och även deras utländska dotterbolag att sambeskattas i Danmark. Härigenom kan moderbolaget ta hänsyn till förluster i utländska dotterbolag (och filialer). Detta skulle vara ett försök att uppnå en större symmetri mellan beskattning av vinst och kvittning av förlust.

Kommissionen kommer under alla omständigheter att dra tillbaka sitt nuvarande förslag till direktiv på det här området.

Mot bakgrund av att medlemsstaterna har varit motvilliga att överväga några EU-initiativ på det här området krävs det **en ny omgång med tekniska förberedande möten** innan någon åtgärd rimligen kan vidtas. Vid diskussionerna måste beaktas att frågan om förlustutjämning och eventuell koncernkonsolidering nära sammanhänger med de övergripande lösningar som diskuteras nedan.

- Kommissionen kommer att **dra tillbaka sitt tidigare förslag till direktiv** rörande gränsöverskridande kvittning av förluster och, med början 2002, hålla rådgivande möten med medlemsstaterna om de tekniska möjligheterna att föra den här frågan framåt. Samtidigt med utvecklingen av mer övergripande lösningar kommer kommissionen särskilt att undersöka den danska modellen och lägga fram en rapport om sina avsikter vad gäller lagstiftning på det här området före utgången av 2003.

*Det finns
verkningsfulla
metoder för att
förhindra eller
undanröja
dubbelbeskattning i
samband med
transfer-
prissättning.*

*"Förhandspris-
överenskommelser"
(Advance Pricing
Agreements) och
samordning mellan
medlemsstaterna
och mellan
medlemsstaterna
och företagen bör
uppmuntras.*

*Skiljedomsk-
konventionen
måste förbättras
och omvandlas till
ett instrument inom
ramen för
gemenskaps-
lagstiftningen.*

De hinder och problem som konstaterats rörande beskattningen av transaktioner inom koncerner (transferprissättning) är av varierande slag, men samtliga blir allt viktigare och brådskande åtgärder är nödvändiga. Kommissionen anser det viktigt att ta hänsyn till skatteförvaltningarnas och företagens berättigade oro och **utveckla en allmänt godtagbar praxis** på det här området. Detta kan uppnås genom en **dialog på EU-nivå**.

Kommissionen önskar till exempel uppmuntra medlemsstaterna att införa eller utöka bilaterala eller multilaterala program rörande **"förhandsprisöverenskommelser"** (Advance Pricing Agreement). Kommissionen föreslår även en bättre **samordning mellan medlemsstaterna när det gäller kraven på dokumentation** och tillämpningen av **de olika metoderna**. En sådan samordning bör bygga på och komplettera OECD:s verksamhet på det här området. Allt detta skulle minska fullgörandekostnaderna och osäkerheten i samband med transferprissättning.

På andra områden krävs en mer traditionell lösning. Skiljedomskonventionen (vars förlängning fortfarande inte har ratificerats i samtliga medlemsstater) har varit i kraft under många år, men tillämpningen av den ger fortfarande upphov till många problem. Mot bakgrund av omfattningen av dessa problem och **skiljedomskonventionens** unika karaktär, betraktar kommissionen förbättringen av den som en prioriterad fråga. Konventionens brister måste undanröjas och bestämmelserna i den bör omfattas av EG-domstolens tolkning, helst genom att konventionen omvandlas till ett instrument inom ramen för gemenskapslagstiftningen. Förutsatt att det finns skyddsåtgärder för att förhindra aggressiv skatteplanering, bör ramar fastställas för förhandsöverenskommelse mellan berörda skatteförvaltningar eller åtminstone samråd innan skatteförvaltningarna gör ändringar av transferpriser.

- Under första halvåret 2002 kommer kommissionen att sammankalla ett stående **"Gemensamt forum för transferprissättning"** med deltagande av medlemsstaterna och företrädare för företagen för att
- undersöka vilka frågor som kan åtgärdas utan lagstiftningsinitiativ, t.ex. utarbetande och utbyte av bästa metoder för "förhandsprisöverenskommelser" (Advance Pricing Agreements) och dokumentationskrav,
 - undersöka utrymmet för att förbättra och göra metoderna för transferprissättning mer enhetliga inom ramen för OECD:s riktlinjer,
 - undersöka nödvändiga förbättringar av skiljedomskonventionen i syfte att lägga fram ett formellt förslag till direktiv 2003, vilket innebär att den skulle omvandlas till ett instrument inom ramen för gemenskapslagstiftningen.

→ Kommissionen kommer att fastställa arten av ytterligare initiativ mot bakgrund av diskussionerna i forumet, bland annat med beaktande av att den nuvarande skiljedomskonventionen löper ut 2005.

Ett gemensamt angreppssätt vad gäller frågor om dubbelbeskattningsavtal kommer att bidra till att de nuvarande problemen övervinns.

Även om berörda medlemsstater naturligtvis måste fullborda sitt nät av dubbelbeskattningsavtal med övriga medlemsstater, finns det inte någon annan specifik åtgärd som framstår som en "uppenbar" lösning på de komplicerade problemen i samband med dubbelbeskattningsavtalen i EU. Kommissionen anser emellertid att medlemsstaternas nuvarande beskattningsavtal bör förbättras så att de bättre överensstämmer med principerna för den inre marknaden i EG-fördraget, och att en **bättre samordning** av avtalspolicyn i förhållande till trejdelländer är nödvändig. Vidare finns det ett stort behov av ett bindande skiljedomsförfarande när konflikter uppstår mellan avtalsparterna om tolkningen och tillämpningen av ett avtal, vilka kan leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.

Kommissionen tror på möjligheten av en EU-version av OECD:s modellavtal.

Enligt kommissionens mening är den mest lovande vägen mot ett sammanhängande förverkligande av dessa mål på lång sikt att enas om en **EU-version av OECD:s modellavtal med kommentarer** (eller av vissa artiklar), som uppfyller de särskilda krav som sammanhänger med EU-medlemsskapet. Detta skulle lämna det befintliga bilaterala systemet oförändrat. För en sådan uppgift krävs naturligtvis ett noggrant förberedande tekniskt arbete tillsammans med medlemsstaterna.

→ Efter tekniska diskussioner med medlemsstaterna har kommissionen för avsikt att 2004 lägga fram ett **meddelande** om behovet att anpassa vissa bestämmelser i de **dubbelbeskattningsavtal** som grundar sig på OECD:s modell för att de skall stämma överens med **principerna i fördraget**. Detta kommer att utgöra ett första steg mot ett eventuellt utarbetande av ett modellavtal för EU.

Gemenskapen och dess medlemsstater bör naturligtvis samtidigt fortsätta att stödja OECD:s arbete både vad gäller transferprissättning och dubbelbeskattningsavtal.

Hänsyn måste tas till små och medelstora företag.

Det bör noteras att ingen av dessa möjliga korrigeringsåtgärder är särskilt inriktad på stora eller små och medelstora företag. På grund av problemens art och deras verkningar **kommer** emellertid internationellt verksamma **små och medelstora företag också att dra fördel** av undanröjandet av skattehindren. I allmänhet finns det goda skäl att bevilja små och medelstora företag proportionerliga förenklings- och standardiseringsarrangemang för att minska deras fullgörandekostnader vad gäller skatt. Beroende på slag av åtgärd bör sådana initiativ antingen tas på nationell nivå eller, såsom för närvarande är fallet när det gäller mervärdesskatt, uttryckligen stödjas på EU-nivå.

5. EN KONSOLIDERAD BOLAGSSKATTEBAS FÖR FÖRETAGENS VERKSAMHET I EU

Behovet av ett övergripande angreppssätt

Endast en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU kan slutligen lösa de problem som bolagsskattesystemen i EU står inför idag.

Ovannämnda riktade åtgärder skulle i viss utsträckning undanröja skattehindren. Även om samtliga åtgärder genomfördes skulle dock inte det bakomliggande problemet med upp till femton olika skattesystem avhjälpas. Endast genom en **konsoliderad bolagsskattebas** för de multinationella företagens verksamhet i EU med hjälp av en **enhetlig ram för företagsbeskattning** kommer merparten av skattehindren för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden att hanteras på ett systematiskt sätt. Företag med gränsöverskridande och internationell verksamhet inom EU bör i framtiden tillåtas att

- beräkna en koncerns intäkter med användning av en enda uppsättning regler,
- upprätta konsoliderade räkenskaper för skatteändamål (och därigenom undanröja eventuella skatteeffekter av rent interna transaktioner inom koncerner).

Det är viktigt att notera att detta angreppssätt inte strider mot medlemsstaternas behörighet att fastställa bolagsskattesatser. De skulle tillämpa sin nationella skattesats på sin specifika andel av den sammantagna skattebasen såsom den beräknas i enlighet med en gemensamt överenskommen mekanism.

En konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU är det enda medlet att

- väsentligt minska fullgörandekostnaderna till följd av behovet att hantera femton skattesystem på den inre marknaden,
- inom EU undanröja problemen med transferprissättning,
- möjliggöra kvittning och övergripande konsolidering av vinst och förlust på EU-nivå,
- förenkla många internationella omstruktureringar,
- utan att komma in på personbeskattningsområdet minska något av den komplexitet som beror på den samtidiga förekomsten av det klassiska systemet och avräkningssystemet när det gäller internationell beskattning,
- förhindra många situationer med dubbelbeskattning, och
- undanröja många diskriminerande situationer och begränsningar.

En konsoliderad bolagsskattebas kommer att förbättra systemen för bolagsskatt i EU i ekonomiskt avseende.

En konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU skulle bidra till **större effektivitet, verkningsförmåga, enkelhet och öppenhet** i bolagsskattesystemen och undanröja de luckor som finns mellan de nationella systemen och som utgör en fruktbar grund för skatteflykt och skattefusk. Den skulle leda till minskade fullgörandekostnader, göra det möjligt för EU att dra full nytta av den inre marknaden och därigenom öka EU-företagens konkurrenskraft och lägga grunderna till förverkligandet av de mål som fastställdes vid Europeiska rådets möte i Lissabon.

Kommissionen anser därför att det endast är logiskt att dess **politik rörande företagsbeskattning inriktas på en övergripande lösning** på problemet med de befintliga gränsöverskridande skattehindren på den inre marknaden. Det framtida arbetet bör inriktas på hur målet med en konsoliderad bolagsskattebas med gränsöverskridande förlustavdrag skall kunna uppnås, och på hur man på bästa sätt kan utforma och enas om den nödvändiga fördelningsmekanismen.

→ **Kommissionen anser att det är nödvändigt att**

- **säkerställa en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU,**
- **utveckla en lämplig fördelningsmekanism som kan godtas av alla deltagare,**
- **medlemsstaterna beslutar om de nationella bolagsskattesatser som skall tillämpas.**

Möjliga övergripande angreppssätt och tekniker

Det finns olika tekniska möjligheter att uppnå en konsoliderad bolagsskattebas.

I kommissionens undersökning kartläggs **olika tekniska möjligheter** för att förse företagen med den nödvändiga konsoliderade skattebasen för deras verksamhet i EU ("Home State Taxation" ("hemstatsbeskattning"), "Common (Consolidated) Base Taxation" ("beskattning på grundval av gemensam (konsoliderad) skattebas"), "European Corporate Income Tax" ("gemensam europeisk bolagsskatt") och "harmonised single tax base in the EU" ("harmoniserad enhetlig skattebas i EU"). Angreppssätten skiljer sig huvudsakligen åt vad gäller ambitionsgraden för en harmonisering av skattebasen i EU, omfattningen av de förändringar som krävs för genomförandet och de politiska omständigheterna i samband med det eventuella införandet av dem. Angreppssätten beskrivs kortfattat i bifogade sammanfattning. Samtliga angreppssätt

- har särskilda fördelar och nackdelar,
- skulle kunna innebära en skattemässig lösning rörande Europabolagsordningen (*Societas Europaeae* - SE),
- ger fortfarande upphov till tekniska svårigheter, särskilt när det gäller tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal,
- kräver att en avtalad mekanism utvecklas för fördelning av den konsoliderade bolagsskattebasen mellan de olika medlemsstaterna,
- *i korthet:* medför krav på **ytterligare analys**. Som undersökningen visar är det inte möjligt att nu lägga fram och genomföra en viss teknisk lösning.

Konsolidering på EU-nivå är den viktigaste aspekten.

Definitionsmsigt är koncernkonsolidering på EU-nivå ett viktigt inslag i samtliga lösningar. För närvarande tillämpar inte alla medlemsstater den principen ens på inhemsk nivå, och endast två medlemsstater tillämpar den på internationell nivå, på relativt restriktiva villkor. Enligt alla dessa

Medlemsstaterna beslutar om de tillämpliga bolagsskattesatserna.

angreppssätt skulle medlemsstaterna behålla rätten att fastställa bolagsskattesatserna, vilket enligt den kvantitativa analysen är den viktigaste faktorn för fastställandet av den effektiva skattesatsen. Detta viktiga inslag i den nationella behörigheten på företagsbeskattningsområdet skulle - avsiktligt - förbli oförändrat och **medlemsstaterna** skulle ha **självbestämmanderätt** vad gäller ändringar av den viktigaste faktorn för skatteinkomsterna. Införandet av en enhetlig eller gemensam skattebas skulle kunna leda till att några medlemsstater anpassar sina skattesatser för att återspegla förändringar av skattebasen, men det skulle vara varje medlemsstats sak att besluta om detta.

Goda utsikter för praktiska framsteg

Närmare samarbete kan bidra till framsteg.

I teorin skulle samtliga övergripande angreppssätt kunna utformas så att det inte är nödvändigt att alla medlemsstater deltar. Det är viktigt att notera att i Nice-fördraget betonades möjligheten till närmare samarbete mellan en grupp av medlemsstater då det är omöjligt att nå enighet mellan alla femton medlemsstaterna, även om alla fördelarna med ett övergripande angreppssätt bara kan uppnås om samtliga medlemsstater deltar. Inte desto mindre kan detta vara särskilt lämpligt i samband med "Home State Taxation", som förutsätter att endast medlemsstater med en ganska enhetlig skattebas deltar. **En grupp av medlemsstater** skulle dock på motsvarande sätt kunna dra fördel av den mekanism som anges i fördraget för att införa något av de andra övergripande angreppssätten. I linje med de principer som överenskomts vid Europeiska rådets möte i Nice får användningen av det här instrumentet emellertid exempelvis inte undergräva den inre marknaden, utgöra ett hinder för eller en diskriminering av handeln, leda till en snedvridning av konkurrensen eller påverka de icke deltagande medlemsstaternas befogenheter, rättigheter och skyldigheter.

Skatteförvaltningarna kommer också att få betydande fördelar.

Det bör noteras att det inte bara är företag som drabbas av alltför höga fullgörandekostnader. Även skatteförvaltningarna drabbas av höga kostnader. Transferprissättningen är ett sådant område. Den samtidiga förekomsten av femton olika bolagsskattesystem på en och samma inre marknad skapar avsevärt utrymme för skattefusk och skatteflykt. Följaktligen kommer eventuella korrigeringsåtgärder att i viss utsträckning **vara till gagn för skatteförvaltningarnas effektivitet och verkningsförmåga**. Eftersom alla korrigeringsåtgärder, riktade eller övergripande, ställer krav på mer ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete mellan medlemsstaterna kommer detta att säkerställa att skatterevisionen fortsätter och faktiskt bör bli mer effektiv. Detta kommer även att bidra till att säkra att ingen av de korrigeringsåtgärder som övervägs leder till skattefusk.

I viss utsträckning kan IAS tjäna som utgångspunkt för utvecklingen av en gemensam skattebas.

Det är vidare värt att notera att när Europaparlamentet och rådet väl har antagit kommissionens förslag till förordning [KOM(2001)80], kommer börsnoterade företag i EU från och med 2005 att vara skyldiga att utarbeta sina konsoliderade räkenskaper i enlighet med internationellt accepterade redovisningsnormer (IAS). Den tilltagande integrationen av de finansiella marknaderna och skapandet av alleuropeiska fondbörser

kan förväntas ytterligare påskynda harmoniseringen av redovisningen. Även om den här utvecklingen inte direkt sammanhänger med beskattningen, kan den allmänt sett bidra till den framtida utvecklingen av en gemensam bolagsskattebas och i viss utsträckning kan IAS fungera som en användbar referenspunkt.

Europabolagsordningen (Societas Europae - SE)

En konsoliderad bolagsskattebas är mycket lovande för Europabolagsordningen.

I överenskommelsen om Europabolagsordningen vid Europeiska rådets möte i Nice i december 2000 betonas det att situationen är brådskande. Efter det formella antagandet av rättsakterna (dvs. de ändrade förslagen till rådets förordning (EEG) rörande Europabolagsordningen [KOM(91)174] och till ett direktiv [KOM(91)174] rörande tillägg till Europabolagsordningen vad gäller arbetstagarnas ställning) kommer den nya juridiska formen att vara tillgänglig för företagen under 2004. Till den tidpunkten måste huvuddelen av den nuvarande och framtida EG-lagstiftningen, t.ex. moder/dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet, göras tillgänglig för de företag som väljer denna nya juridiska form.

Detta är emellertid kanske inte tillräckligt för att göra Europabolagsordningen till en attraktiv bolagsform. **Samtliga fördelar** med inrättandet av ett Europabolag (SE) kan bara uppnås om befintliga företag kan bilda en sådan enhet utan att drabbas av ytterligare skattekostnader vid bildandet, och undgå några av de befintliga skattehindren i samband med verksamhet i mer än en medlemsstat. Hittills har inget av dessa krav beaktats och framgången med Europabolagsordningen kan därför stå på spel. Idén med Europabolagsordningen är nära förknippad med tanken på ett gemensamt system för företagsbeskattning. Det arbete rörande tekniska frågor som är nödvändigt för att företagen skall få en konsoliderad bolagsskattebas för sin verksamhet i EU kommer därför att särskilt gagna framtida SE-företag, och ett lämpligt "**försöksprojekt**" skulle kunna införas för sådana företag.

→ Kommissionen har för avsikt att se till att huvuddelen av den nuvarande EU-lagstiftningen rörande bolagsskatt kommer att vara helt tillämplig på företag som bildas enligt **Europabolagsordningen** från och med 2004. Samtidigt kommer den - parallellt med det övriga arbetet på det här området - att undersöka de särskilda möjligheterna för en övergripande bolagsskatteordning och en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU, vilka skall gälla för SE-företag.

Uppmuntran till en bred diskussion

Endast ett starkt stöd kommer att göra den konsoliderade bolagsskattebasen till den framgång som är nödvändig för att målen från Europeiska rådets möte i Lissabon skall uppnås.

Kommissionens stödjande av den grundläggande tanken med ett gemensamt system för företagsbeskattning i form av en konsoliderad bolagsskattebas för den inre marknaden som den mest lovande vägen för att öka effektiviteten och företagens konkurrenskraft är ett viktigt steg. Trots de möjligheter som skulle öppnas genom ett närmare samarbete, eller införandet av Home State Taxation-systemet av en grupp av medlemsstater, är en förändring av den här storleksordningen en stor uppgift. Det krävs ett starkt stöd från många olika berörda parter och operativa beslut om att eventuellt föra fram ett övergripande angreppssätt kan endast bedömas mot bakgrund av medlemsstaternas reaktioner på det här meddelandet.

Kommissionen anser därför att det första steget bör vara en **strukturerad dialog med deltagande av alla berörda parter: medlemsstaterna och kandidatländerna, företrädare för företagen och ekonomiska aktörer, erfarna fackmän på skatteområdet och akademiker, samt arbetsmarknadens parter**. Dialogen kommer att äga rum i rådet, i Europaparlamentet och i Ekonomiska och sociala kommittén, men eftersom kommissionen inser att det finns ett behov att utvidga den institutionella debatten önskar den involvera andra **specifika forum**. Syftet är tvåfaldigt. För det första att lägga fram det här meddelandet och öka medvetenheten om att utan åtgärder rörande företagsbeskattningssystemen kommer den inre marknaden inte att medföra alla de ekonomiska fördelar som den skulle kunna ge upphov till, och att gemenskapen och dess medborgare därför riskerar att gå miste om potentiell tillväxt, sysselsättning och välfärd. För det andra att säkra stöd för en nödvändig ytterligare analys och utveckling av ett eller flera av de beskrivna angreppssätten så att förslag till genomförande formellt kan läggas fram.

→ Kommissionen kommer därför att under första halvåret 2002 i samarbete med ordförandeskapet arrangera en **europaisk konferens rörande bolagsskatt** för höga företrädare för regeringarna i EU:s medlemsstater och i kandidatländerna, företagsledare, ekonomiska aktörer, högre fackmän på skatteområdet, arbetsmarknadens parter och akademiker rörande företagsbeskattningens framtid på den inre marknaden. Målen kommer att vara

- att skapa ett forum för att lägga fram olika övergripande angreppssätt,
- att främja diskussioner mellan berörda parter,
- att bistå kommissionen med att fastställa hur projektet på bästa sätt kan föras vidare.

Efter konferensen och den följande bredare diskussionen i EU har kommissionen för avsikt att till 2003 framlägga en rapport om sina slutsatser vad gäller den följande strategin.

6. FRAMTIDA UTVECKLING OCH SAMMANFATTNING

Kommissionen föreslår en åtgärdsstrategi för att uppnå en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU.

Ett antal specifika och allmänna åtgärder på företagsbeskattningsområdet har kartlagts i det här meddelandet och kommissionen föreslår en **tvådelad strategi** som samtidigt är inriktad på

- omedelbar handling när det gäller riktade åtgärder, och
- inledandet av en bredare diskussion om generella övergripande åtgärder,

med **målet** att

- säkerställa att företagen i EU får en konsoliderad bolagsskattebas för sin verksamhet i EU.

Kommissionen kommer att

- ge vägledning om och samordna genomförandet av EG-domstolens rättspraxis genom att ge ut meddelanden från kommissionen ,
- öka sina ansträngningar att övervaka medlemsstaternas genomförande av EU:s skattelagstiftning och i samarbete med medlemsstaterna utarbeta en gemensam vägledning på det här området,
- ändra sina befintliga förslag om utvidgat tillämpningsområde för fusionsdirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet i syfte att utöka räckvidden och täckningen när det gäller såväl enskilda skatter som olika slag av transaktioner,
- dra tillbaka sitt gamla förslag till direktiv rörande gränsöverskridande förlustavdrag i syfte att ersätta det efter tekniska diskussioner med medlemsstaterna och andra berörda parter,
- lägga fram ett förslag till direktiv i syfte att förnya och förbättra skiljedomskonventionen,
- inrätta ett "gemensamt forum för transferprissättning i EU",
- utarbeta ett meddelande om frågor som anknyter till medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal i syfte att eventuellt sluta ett multilateralt avtal eller träffa en överenskommelse om en EU-modell,
- kräva att den nuvarande EU-lagstiftningen rörande bolagsskatt kommer att vara helt tillämplig på företag som bildas enligt Europabolagsordningen från och med 2004. Samtidigt kommer den - parallellt med det övriga arbetet på det här området - att undersöka de särskilda möjligheterna för en övergripande bolagsskatteordning och en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU, vilka skall gälla för SE-företag,
- starta en bred diskussion om företagsbeskattnings framtid på den inre marknaden och behovet av en grundläggande reformering för att uppnå EU:s mål att bli den mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomin i världen, enligt överenskommelsen vid Europeiska rådets möte i Lissabon i juni 1999. I det här sammanhanget kommer kommissionen att åta sig att i samarbete med ordförandeskapet arrangera en europeisk konferens rörande bolagsskatt för höga företrädare för regeringarna i EU:s medlemsstater och i kandidatländerna, företagsledare, ekonomiska aktörer, erfarna fackmän på skatteområdet, arbetsmarknadens parter och akademiker rörande företagsbeskattnings framtid på den inre marknaden. Målen kommer att vara
 - att skapa ett forum för att lägga fram olika övergripande angreppssätt,
 - att främja diskussioner mellan berörda parter,
 - att bistå kommissionen med att fastställa hur projektet på bästa sätt kan föras vidare.
- Efter konferensen och den följande bredare diskussionen i EU har kommissionen för avsikt att till 2003 framlägga en rapport om sina slutsatser vad gäller den följande strategin.

Tabell 1 Kapitalkostnad och effektiv marginalsattesats (EMTR) per land, åren 1999 and 2001

Tabell 2 Effektiv genomsnittlig skattesats per land, åren 1999 and 2001

Tabell 3 Effektiv genomsnittlig skattesats (EATR) när dotterbolaget finansieras med balanserade vinstmedel, år 1999

Tabell 4 Effektiv genomsnittlig skattesats (EATR) när dotterbolaget finansieras med nytt eget kapital, år 1999

Tabell 5 Effektiv genomsnittlig skattesats (EATR) när dotterbolaget finansieras med främmande kapital, år 1999

Tabell 1 Kapitalkostnad och effektiv marginalsattesats (EMTR) per land, åren 1999 och 2001
-per tillgång, finansieringskälla och sammantaget
-endast bolagsskatter

	2001			1999			KAPITALKOSTNAD 1999									EMTR 1999		
Land	Bolags- skattesatser (1)	Kapitalkost nad	EMTR	Bolags- skattesatser (1)	Ka- pitalkost- nad	EMTR	Immat. tillgångar	Industri- byggnader	Maskiner	Finansiella tillgångar	Varulager	Balanserade vinstmedel	Nytt eget kapital	Främmande kapital	Balanserade vinstmedel	Nytt eget kapital	Främmande kapital	
Österrike	34,00	5,7	12,6	34,00	6,3	20,9	5,9	6,1	5,9	7,3	6,3	7,5	7,5	4,0	33,3	33,3	-25,0	
Belgien	40,17	6,4	22,4	40,17	6,4	22,4	5,2	7,0	5,3	8,0	6,7	8,0	8,0	3,5	37,5	37,5	-42,9	
Danmark	30,00	6,4	21,6	32,00	6,4	21,9	4,2	8,1	5,4	7,1	7,1	7,5	7,5	4,4	33,3	33,3	-13,6	
Finland	29,00	6,4	21,3	28,00	6,2	19,9	6,1	6,1	5,6	6,8	6,8	7,2	7,2	4,5	30,5	30,5	-11,1	
Frankrike	36,43	7,3	31,8	40,00	7,5	33,2	5,2	8,5	8,4	8,0	7,4	9,0	9,0	4,6	44,4	44,4	-8,7	
Tyskland	39,35	6,8	26,1	52,35	7,3	31,0	5,4	7,2	5,8	10,0	7,9	9,7	7,6	3,2	48,4	35,5	-56,2	
Grekland	37,50	6,0	16,9	40,00	6,1	18,2	6,8	5,1	6,1	5,1	7,4	7,6	7,6	3,4	34,2	34,2	-47,1	
Irland	10,00	5,7	11,7	10,00	5,7	11,7	5,3	6,8	5,2	5,5	5,5	5,9	5,9	5,2	15,2	15,2	3,8	
Italien	40,25 ¹	4,3	-15,9	41,25 ²	4,8	-4,1	2,9	4,6	3,8	7,7	5,0	5,5	5,5	3,6	10,0	10,0	-38,9	
Luxemburg	37,45	6,3	20,7	37,45	6,3	20,7	5,2	6,8	5,3	7,7	6,5	7,7	7,7	3,7	35,1	35,1	-35,1	
Nederländerna	35,00	6,5	22,7	35,00	6,5	22,6	5,1	6,9	5,9	7,4	6,9	7,7	7,7	4,1	35,1	35,1	-21,9	
Portugal	35,20	6,3	21,0	37,40	6,5	22,5	6,7	6,2	5,2	7,7	6,5	7,9	7,9	3,9	36,7	36,7	-28,2	
Spanien	35,00	6,5	22,8	35,00	6,5	22,8	6,5	6,7	5,4	7,4	6,4	7,7	7,7	4,1	35,1	35,1	-21,9	
Sverige	28,00	5,8	14,3	28,00	5,8	14,3	5,0	6,0	5,0	6,6	6,6	6,7	6,7	4,3	25,4	25,4	-39,5	
Förenade kungariket	30,00	6,7	24,8	30,00	6,6	24,7	5,5	8,2	5,6	6,9	6,9	7,7	7,7	4,8	35,1	35,1	-25,0	

Anmärkning: Varje tillgångskolumn motsvarar ett genomsnitt för alla tre finansieringsslagen, sammanvägt med 55 % för balanserade vinstmedel, 10 % för nytt eget kapital och 35 % för främmande kapital. Varje finansieringskolumn visar ett icke vägt genomsnitt för alla fem tillgångsslagen. Det sammanlagda genomsnittet är ett genomsnitt för alla femton slagen av investeringar, med samma vikter.

(1) Inklusive tilläggsavgifter och lokala skatter.

(2) Enligt det italienska systemet med "dubbla intäkter" sänks den lagstadgade bolagsskattesatsen på 36 % 2001 och 37 % 1999 (exklusive tilläggsavgifter och lokala skatter) till 19 % i vissa fall. I ovanstående marginalskattefall gäller denna lägre skattesats, med undantag för främmande kapital där den högre skattesatsen är tillämplig.

Tabell 2 Effektiv genomsnittlig skattesats per land, åren 1999 och 2001
- per tillgång, finansieringskälla och sammantaget
- endast bolagsskatter

EFFEKTIVA GENOMSNITTLIGA SKATTESATSER												
Land	Bolagsskattesatser (1) 2001	Totalt genomsnitt 2001	Bolagsskattesatser (1) 1999	Totalt genomsnitt 1999	1999					1999		
					Immat. tillgångar	Industri- byggnader	Maskiner	Finansiella tillgångar	Varulager	Balanserade vinstmedel	Nytt eget kapital	Främmande kapital
Österrike	34,00	27,9	34,00	29,8	28,6	29,2	28,4	33,2	29,9	33,9	33,9	22,3
Belgien	40,17	34,5	40,17	34,5	30,7	36,1	31,0	39,2	35,3	39,1	39,1	25,8
Danmark	30,00	27,3	32,00	28,8	21,3	34,7	25,3	31,2	31,2	32,3	32,3	22,1
Finland	29,00	26,6	28,00	25,5	24,8	24,8	23,1	27,3	27,3	28,8	28,8	19,3
Frankrike	36,43	34,7	40,00	37,5	30,6	40,6	40,1	39,0	37,1	42,1	42,1	28,8
Tyskland	39,35	34,9	52,35	39,1	33,9	39,0	34,9	46,8	40,8	46,1	40,1	27,7
Grekland	37,50	28,0	40,00	29,6	35,5	30,4	33,4	11,6	37,1	34,4	34,4	20,8
Irland	10,00	10,5	10,00	10,5	8,9	15,8	8,2	9,8	9,8	11,7	11,7	8,2
Italien	40,25	27,6	41,25	29,8	24,9	29,8	27,4	36,1	31,1	31,8	31,8	26,1
Luxemburg	37,45	32,2	37,45	32,2	28,6	33,7	29,2	36,6	32,9	36,6	36,6	24,0
Nederländerna	35,00	31,0	35,00	31,0	26,7	32,4	29,2	34,2	32,5	35,1	35,1	23,3
Portugal	35,20	37,0	37,40	32,6	33,2	31,8	28,6	36,5	32,8	37,0	37,0	24,5
Spanien	35,00	31,0	35,00	31,0	31,1	31,8	27,4	34,2	30,7	35,2	35,2	23,3
Sverige	28,00	22,9	28,00	22,9	19,6	23,4	19,7	25,7	25,7	26,0	26,0	17,1
Förenade kungariket	30,00	28,3	30,00	28,2	24,2	33,7	24,7	29,3	29,3	31,8	31,8	21,6

Anmärkning: Varje tillgångskolumn motsvarar ett genomsnitt för alla tre finansieringsslagen, sammanvägt med 55 % för balanserad vinst, 10 % för nytt eget kapital och 35% för främmande kapital. Varje finansieringskolumn visar ett icke vägt genomsnitt för alla fem tillgångsslagen. Det sammanlagda genomsnittet är ett genomsnitt för alla femton slagen av investeringar, med samma vikter.

(1) Inklusive tilläggsavgifter och lokala skatter.

Tabell 3 Effektiv genomsnittlig skattesats (EATR) när dotterbolaget finansieras med balanserade vinstmedel, år 1999
- endast bolagsskatter; vägt genomsnitt av finansiering från moderbolaget

EATR %	till	Österrike	Belgien	Danmark	Finland	Frankrike	Tyskland	Grekland	Irland	Italien	Luxemburg	Nederländerna	Portugal	Spanien	Sverige	Förenade kungariket	Genomsnitt
från:																	
Österrike	(33,9) *	39,1	32,3	28,8	42,1	46,1	34,4	11,7	31,8	36,6	35,1	37,0	35,2	26,0	31,8	33,4	
Belgien	29,9	(39,1)	28,7	25,0	38,1	42,1	30,4	8,1	28,0	32,6	31,2	33,0	31,2	22,2	27,9	29,2	
Danmark	30,1	35,4	(32,3)	25,0	38,4	42,4	30,6	7,8	28,1	32,8	31,3	33,2	31,4	22,2	28,0	29,8	
Finland	30,6	35,9	29,2	(28,8)	38,9	42,9	31,0	8,3	28,6	33,3	31,8	33,7	31,9	22,7	28,5	30,5	
Frankrike	29,5	34,8	28,3	24,5	(42,1)	41,8	30,0	7,5	27,6	32,3	30,8	32,7	30,8	21,7	27,5	28,6	
Tyskland	20,1	26,4	18,8	14,3	29,8	(46,1)	25,4	-5,7	17,9	23,4	21,6	23,8	21,7	11,0	17,7	19,0	
Grekland	32,9	34,5	32,9	31,8	37,5	41,5	(34,4)	27,9	27,5	33,4	33,5	33,9	33,5	30,3	33,2	33,2	
Irland	32,7	38,0	31,2	27,6	41,0	45,0	33,2	(11,7)	30,7	35,4	34,0	35,8	34,0	24,8	30,6	33,8	
Italien	30,3	35,5	29,0	25,3	38,4	42,4	30,7	8,4	(31,8)	32,9	31,5	33,3	31,5	22,5	28,2	30,0	
Luxemburg	29,4	34,8	28,2	24,4	37,8	41,8	29,9	7,1	27,5	(36,6)	30,7	32,6	30,7	21,6	27,3	28,8	
Nederländerna	33,9	39,1	32,3	28,8	42,1	46,1	34,4	11,7	31,8	36,6	(35,1)	37,0	35,2	26,0	31,8	33,3	
Portugal	30,2	35,5	29,0	25,2	38,4	42,3	30,7	8,3	28,3	32,9	31,4	(37,0)	31,5	22,5	28,2	29,6	
Spanien	29,7	35,1	28,4	24,6	38,1	42,1	30,2	7,4	27,8	32,5	31,0	32,9	(35,2)	21,8	27,6	29,2	
Sverige	30,8	36,1	29,4	25,7	39,1	43,1	31,2	8,5	28,8	33,5	32,0	33,9	32,1	(26,0)	28,7	30,9	
Förenade Kanada	30,3	35,6	29,0	26,5	38,6	42,7	32,9	22,1	28,3	33,1	31,6	33,5	31,6	24,8	(31,8)	31,5	
Förenta staterna	40,1	44,5	32,3	33,4	43,8	50,4	34,4	11,7	38,3	38,5	37,1	48,4	41,2	28,4	31,8	37,0	
	31,8	36,9	30,3	29,1	39,7	43,5	33,0	25,0	29,9	34,4	33,0	38,6	35,0	27,6	30,7	33,2	
Genomsnittligt	30,0	35,4	29,0	25,5	38,4	43,0	31,1	9,9	28,0	32,9	31,2	33,3	31,6	22,9	28,4	30,1	

* Uppgifterna inom parentes visar motsvarande inhemska effektiva genomsnittliga skattesatser

Tabell 4 Effektiv genomsnittlig skattesats (EATR) när dotterbolaget finansieras med nytt eget kapital, år 1999
- endast bolagsskatter; vägt genomsnitt av finansiering från moderbolaget

EATR %	till	Österrike	Belgien	Danmark	Finland	Frankrike	Tyskland	Grekland	Irland	Italien	Luxemburg	Nederländerna	Portugal	Spanien	Sverige	Förenade kungariket	Genomsnitt
från:																	
Österrike	(33.9)**	39.1	32.3	28.8	42.1		40.1	34.4	11.7	31.8	36.6	35.1	37.0	35.2	26.0	31.8	33.0
Belgien	30.6	(39.1)	29.3	25.6	38.8		36.9	31.1	8.8	28.7	33.3	31.9	33.7	31.9	22.9	28.6	29.4
Danmark	30.1	35.4	(32.3)	25.0	38.4		36.4	30.6	7.8	28.1	32.8	31.3	33.2	31.4	22.2	28.0	29.3
Finland	30.6	35.9	29.2	(28.8)	38.9		36.9	31.0	8.3	28.6	33.3	31.8	33.7	31.9	22.7	28.5	30.1
Frankrike	29.9	35.2	28.6	24.9	(42.1)		36.2	30.4	7.8	27.9	32.6	31.1	33.0	31.2	22.1	27.8	28.5
Tyskland	21.0	27.2	19.6	15.1	30.7	(40.1)	29.2	-4.8	18.7	24.2		22.4	24.7	22.5	11.9	18.6	20.1
Grekland	36.0	34.5	36.6	37.4	37.5		35.5	(34.4)	39.5	27.8	34.8	36.1	35.3	36.1	36.6	38.0	35.8
Irland	32.7	38.0	31.2	27.6	41.0		39.0	33.2	(11.7)	30.7	35.4	34.0	35.8	34.0	24.8	30.6	33.4
Italien	30.9	36.1	29.6	25.9	39.0		37.1	31.4	9.0	(31.8)	33.6	32.1	34.0	32.2	23.1	28.8	30.2
Luxemburg	33.9	39.1	32.3	28.8	42.1		40.1	34.4	11.7	31.8	(36.6)	35.1	37.0	35.2	26.0	31.8	32.8
Nederländerna	33.9	39.1	32.3	28.8	42.1		40.1	34.4	11.7	31.8	36.6	(35.1)	37.0	35.2	26.0	31.8	32.9
Portugal	30.8	36.1	29.6	25.9	39.0		37.1	31.3	9.0	28.9	33.5	32.1	(37.0)	32.1	23.1	28.8	29.8
Spanien	29.7	35.1	28.4	24.6	38.1		36.1	30.2	7.4	27.8	32.5	31.0	32.9	(35.2)	21.8	27.6	28.8
Sverige	30.8	36.1	29.4	25.7	39.1		37.1	31.2	8.5	28.8	33.5	32.0	33.9	32.1	(26.0)	28.7	30.5
Förenade	30.3	35.6	29.0	27.5	38.6		36.7	34.1	29.8	28.3	33.1	31.6	33.5	31.6	26.5	(31.8)	31.9
Kanada	45.2	49.5	32.3	36.8	45.4		50.3	34.4	11.7	43.3	40.2	38.8	58.4	46.2	30.1	31.8	39.6
Förenta staterna	33.5	38.5	31.7	32.4	41.4		39.5	34.6	34.7	31.6	36.1	34.7	43.6	38.4	31.5	33.1	35.7
Genomsnitt		30.8	35.9	29.8	26.5	39.0	37.5	31.9	11.9	28.6	33.3	32.0	33.9	32.3	24.0	29.2	30.4

* Uppgifterna inom parentes visar motsvarande inhemska effektiva genomsnittliga skattesatser

Tabell 5 Effektiv genomsnittlig skattesats (EATR) när dotterbolaget finansieras med främmande kapital, år 1999
- endast bolagsskatter; vägt genomsnitt av finansiering från moderbolaget

EATR %	Österrike	Belgien	Danmark	Finland	Frankrike	Tyskland	Grekland	Irland	Italien	Luxemburg	Nederländerna	Portugal	Spanien	Sverige	Förenade kungariket	Genomsnitt
från:																
Österrike	(22,3) *	33,1	29,2	26,8	36,2	35,0	28,3	15,9	33,5	31,4	30,8	31,9	30,8	24,5	29,1	29,7
Belgien	32,3	(25,8)	31,5	29,3	38,4	37,3	30,7	18,6	35,8	33,8	33,2	34,2	33,2	27,0	31,5	31,9
Danmark	29,4	32,7	(22,1)	26,4	35,7	34,6	27,9	15,4	33,1	31,0	30,3	31,4	30,4	24,1	28,7	29,4
Finland	28,5	31,8	27,9	(19,3)	34,9	33,7	27,0	14,5	32,2	30,1	29,4	30,6	29,5	23,2	27,8	28,7
Frankrike	31,7	34,9	31,0	28,7	(28,8)	36,8	30,2	17,9	35,3	33,2	32,6	33,7	32,7	26,4	31,0	31,1
Tyskland	27,8	31,5	26,7	24,3	35,0	(27,7)	31,9	11,7	31,9	29,6	28,9	30,1	28,9	21,6	26,9	27,6
Grekland	36,0	34,4	36,6	37,4	37,5	36,3	(20,8)	39,5	35,2	34,8	36,1	35,3	36,1	36,6	38,0	36,4
Irland	24,5	29,6	24,2	21,5	31,0	29,9	26,4	(8,2)	28,3	26,2	25,5	28,3	25,5	19,3	23,8	26,0
Italien	31,5	34,7	30,8	28,5	37,7	36,5	30,0	17,8	(26,1)	33,0	32,4	33,4	32,4	26,3	30,8	31,1
Luxemburg	30,6	33,9	29,9	27,6	36,9	35,7	29,1	16,7	34,2	(24,0)	31,5	32,6	31,6	25,3	29,9	30,4
Nederländerna	30,1	33,3	29,4	27,0	36,4	35,2	28,5	16,1	33,7	31,6	(23,3)	32,1	31,0	24,7	29,3	29,9
Portugal	31,6	34,8	30,9	28,6	37,8	36,6	30,1	17,9	35,1	33,1	32,5	(24,5)	32,5	26,4	30,9	31,3
Spanien	30,1	33,3	29,4	27,0	36,4	35,2	28,5	16,1	33,7	31,6	31,0	32,1	(23,3)	24,7	29,3	29,9
Sverige	28,2	31,5	27,6	25,1	34,5	33,4	26,6	14,2	31,8	29,8	29,1	30,2	29,1	(17,1)	27,4	28,5
Förenade	29,0	32,3	28,3	27,5	35,3	34,1	30,0	29,8	32,6	30,6	29,9	31,0	29,9	26,5	(21,6)	30,5
Kanada	40,1	42,8	31,4	34,7	40,8	44,4	30,6	18,3	43,1	36,3	35,7	49,3	40,9	29,7	31,4	36,6
Förenta staterna	32,7	35,8	31,7	32,4	38,7	37,6	31,9	34,7	36,2	34,2	33,6	39,7	36,2	31,5	33,1	34,7
Genomsnitt	30,1	33,0	29,5	27,5	36,0	35,0	28,9	18,7	33,3	31,4	30,9	31,9	31,0	25,5	29,6	30,2

* Uppgifterna inom parentes visar motsvarande inhemska effektiva genomsnittliga skattesatser

Sammanfattning av kommissionens undersökning rörande

**FÖRETAGSBESKATTNING PÅ DEN INRE MARKNADEN
[SEC(2001)1681]**

Inledning

- 1) I slutsatserna från Ecofin-rådets möte i december 1998 ombads kommissionen att genomföra en analytisk undersökning rörande företagsbeskattningen i Europeiska unionen. I undersökningen skulle skillnader i företagsbeskattningens effektiva nivå belysas och de viktigaste skattebestämmelser som kan hindra ekonomisk aktivitet över gränserna på den inre marknaden fastställas. På den grundvalen skulle en bedömning göras av verkningarna på den geografiska placeringen av ekonomisk verksamhet och investeringar. I juli 1999 omformade de ständiga representanternas kommitté (Coreper) denna begäran till ett formellt mandat för kommissionen, vilket inbegrep en begäran om en faktaanlys och en bedömning av olika strategier för företagsbeskattning inom EU.
- 2) Två särskilt inrättade expertpaneler, en inriktad på metoden för att beräkna de effektiva skattesatserna i medlemsstaterna, och den andra inriktad på de kvarstående skattemässiga hindren för den inre marknads funktion, har bistått kommissionen. Den första panelen bestod av akademiker med lämplig bakgrund och vetenskapligt anseende när det gäller relevant teoretiskt arbete. Den andra panelen inbegrep experter på gemenskapsnivå från affärsvärlden och arbetsmarknadens parter. De enskilda medlemmarna i den andra panelen utsågs av sina respektive organisationer.

Ruding-rapporten och inverkan på den inre marknaden

- 3) I denna undersökning tas hänsyn till rapporten från den kommitté av oberoende experter på företagsbeskattning som av kommissionen 1990 ombads fastställa om olikheter i företagsbeskattning och skattetryck för företagen i medlemsstaterna ledde till stora snedvridningar som påverkade den inre marknads funktion, och undersöka alla tänkbara korrigeringsåtgärder (Ruding-kommittén). Den grundläggande analysen i den tidigare undersökningen är i huvudsak fortfarande aktuell. I det sammanhanget skall det noteras att inga större framsteg i fråga om företagsbeskattning har gjorts till följd av undersökningsresultaten och rekommendationerna i den. Bakgrunden för en undersökning av företagsbeskattning i EU har emellertid ändrats på olika sätt sedan dess. Det mandat som rådet gav kommissionen beträffande den nuvarande undersökningen är bredare än det som expertkommittén fick av kommissionen 1990, eftersom mandatet uttryckligen inbegriper en begäran om en analys av skattehinder på den inre marknaden.
- 4) Den övergripande ekonomiska ramen har ändrats väsentligt sedan början av nittioalet. En aldrig tidigare skådad våg av internationella företagsfusioner och förvärv, framväxten av elektronisk handel och produktionsfaktorernas ökade

rörlighet med den tilltagande utvecklingen av "skatteparadis" har tillsammans ändrat förutsättningarna för medlemsstaternas beskattning av företagsvinster. Denna allmänna globala utveckling pågår fortfarande och är särskilt märkbar på den inre marknaden.

- 5) Viktigast att hålla i minnet är att den inre marknaden ännu inte hade upprättats 1990. Detsamma gäller den ekonomiska och monetära unionen. Den utvecklingen påverkar hur systemen för företagsbeskattning inom EU skall utvärderas. Allt eftersom den ekonomiska integrationen fortskrider på den inre marknaden fortsätter de ekonomiska, tekniska och institutionella hindren för handeln över gränserna att minska. Samtidigt anpassades skattesystemen endast gradvis till denna process. Internationella investeringar kommer därför sannolikt att bli alltmer känsliga för skillnader över gränserna vad gäller bestämmelserna om bolagsskatt, i en miljö som nu kännetecknas av fullständig rörlighet för kapital. Medan avsevärda framsteg har gjorts när det gäller borttagandet av de många hindren för upprättandet av den inre marknaden (inbegripet den nya överenskommelsen om Europabolagsordningen), blir skattehindren för verksamhet över gränserna på den inre marknaden allt mer betydelsefulla. Dessa aspekter inbegriper viktiga EU-specifika dimensioner av företagsbeskattningen, vilka inte fanns på samma sätt 1990.
- 6) Företagen i EU verkar idag på ett enhetligt ekonomiskt område med femton olika system för företagsbeskattning. Detta leder till förluster i ekonomisk effektivitet och särskilda fullgörandekostnader och bidrar till en bristande öppenhet. Den inre marknaden och den ekonomiska och monetära unionen har även en stor inverkan på det sätt på vilket företag inom EU bedriver affärsverksamhet inom gemenskapen, och utgör ett avsett incitament att skapa effektiva alleuropeiska affärsstrukturer. Orsaken till detta är att företag i EU i ökande grad inte längre definierar en medlemsstat, utan snarare hela EU, som sin "hemmamarknad". De strukturella förändringar som detta ger upphov till leder till EU-omspännande omorganisationer och centralisering av affärsfunktioner inom koncerner, där många av de ingående företagen tidigare fanns i flera eller till och med samtliga medlemsstater. En sådan omorganisation kan uppnås genom interna omgrupperingar, företagsfusioner och förvärv eller genom skapandet av utländska filialer. Dessa tendenser inverkar i sin tur på beskattningen av företagen. Företagen i EU hävdar att deras uppfattning om EU som sin "hemmamarknad" i allmänhet inte motsvarar verkligheten i skattehänseende, i motsats till förhållandena i Förenta staterna när det gäller amerikanska företag. Olika rättsliga och ekonomiska faktorer bildar därför en särskild "EU-dimension" av företagsbeskattningsanalysen.

Företagsbeskattningens effektiva nivå i EU

- 7) I fråga om ekonomisk effektivitet bör skattesystemen helst vara "neutrala" när det gäller ekonomiska val. Inom denna analytiska ram bör valet av en investering, finansieringen av den eller dess geografiska placering i princip inte styras av skattemässiga överväganden. Från den utgångspunkten, och i ett internationellt perspektiv, bör likartade investeringar inte drabbas av mycket olika effektiva skattenivåer enbart på grundval av i vilket land investeringarna sker. Skillnader i företagsbeskattningens effektiva nivå kan i själva verket ge

upphov till välfärdskostnader, eftersom ekonomisk verksamhet kanske inte bedrivs på den plats där kostnaderna är lägst (före skatt), av tillverkare med de lägsta kostnaderna. Om skillnader i skattesystemen gynnar en plats framför en annan, eller en tillverkare framför en annan, kan varorna komma att tillverkas till en högre kostnad före skatt. Storleken på dessa skatteskillnader och skattevariationer förtjänar därför att uppmärksammas.

- 8) En fullständig bedömning av välfärdskostnaderna på grund av skillnader i de effektiva bolagsskattesatserna kräver en bredare analys, där hänsyn tas till andra skatter och andra ekonomiska parametrar, liksom nationella preferenser vad gäller aktiekapital och tillhandahållande av kollektiva nyttigheter. I den omfattning som det dessutom redan förekommer snedvridningar eller imperfektioner i marknadsekonomin (brister i marknadens funktion) kan skatter användas för att överföra dessa externa kostnader (exempelvis för föreningar) på företagen och därigenom förbättra den ekonomiska effektiviteten. Det är omöjligt att exakt kvantifiera storleken på de skatteskillnader som krävs för att rätta till eller mildra brister i marknadens funktion. Ju större skatteskillnaderna är, desto större måste emellertid bristerna i marknadens funktion vara om inte en effektivitets- och välfärdsförlust skall uppstå. Det bör understrykas att det i denna undersökning inte gjorts några försök att kvantifiera storleken på den effektivitetsförlust eller välfärdskostnad som kan hänga samman med de befintliga skillnaderna i de effektiva bolagsskattesatserna i Europeiska unionen.
- 9) Under alla omständigheter är beskattningen till sist en fråga om politiska val och där det görs en avvägning mellan ren ekonomisk effektivitet och andra legitima nationella politiska mål och preferenser. När en bedömning görs av skillnaderna i medlemsstaternas effektiva skattesatser måste i gemenskapssammanhang hänsyn dessutom tas till subsidiaritetsprincipen och medlemsstaternas behörighet på beskattningsområdet.
- 10) Syftet med analysen av skillnaderna i den effektiva företagsbeskattningen i EU är dubbelt. För det första ger den en översikt över det övergripande relativa incitament (eller brist på incitament) som följer av varje lands skattelagstiftning när det gäller olika typer av investeringar i hemlandet eller i en annan medlemsstat i EU. För det andra fastställs i analysen de viktigaste faktorer i skattehänseende som påverkar det effektiva skattetrycket, dvs. betydelsen av var och en av de viktigaste delarna i skattesystemen för det effektiva skattetrycket.
- 11) Analysen innefattar inte någon bevisning vad gäller beskattningens inverkan på konkreta ekonomiska beslut. Fastän empiriska undersökningar visar att det finns ett samband mellan beskattning och beslut om geografisk placering, ansågs det mot bakgrund av svagheter i de befintliga metoderna och deras begränsningar till följd av bristen på data att inget av de befintliga angreppssätten på ett meningsfullt sätt kunde ha använts vid den aktuella undersökningen utan att arbetet skulle ha ökat väsentligt i omfattning.
- 12) Beskattning är naturligtvis endast en av de faktorer som är avgörande för investerings- och finansieringsbesluten. Förekomsten av och kvaliteten på ekonomisk infrastruktur, tillgången på kvalificerad arbetskraft, liksom de kort- och medelfristiga framtidsutsikterna på olika marknader och i olika länder är

bland de övriga avgörande faktorerna när det gäller investeringar. Marknadernas geografiska tillgänglighet, transportkostnader, miljönormer, lönenivåer, sociala trygghetssystem och myndigheternas allmänna inställning spelar även en viktig roll. Vilka av dessa faktorer som relativt sett är de viktigaste beror mycket på slaget av investeringsbeslut i det enskilda fallet. Allt eftersom den ekonomiska integrationen inom EU fortskrider inom ramen för den ekonomiska och monetära unionen och den inre marknaden, i en miljö där kapitalet är helt rörligt, kommer mönstret för internationella investeringar sannolikt att alltmer påverkas av skillnader över gränserna när det gäller bestämmelser om företagsbeskattning.

- 13) I undersökningen redogörs för uppskattningar av de effektiva bolagsskattesatserna för inhemska och gränsöverskridande investeringar i de femton EU-länderna (samt i vissa fall i Förenta staterna och Kanada) med utgångspunkt från de skattesystem som var i kraft 1999. Dessutom redogörs för uppskattningar av effektiva bolagsskattesatser för inhemska investeringar för EU:s medlemsstater 2001. Med hänsyn till omfattningen av och strukturen på den tyska skattereform som godkändes 2000, analyseras separat verkningarna av den reformen från och med den 1 januari 2001. Beräkningarna avser primärt bolagsskatten i varje land, men innefattar även effekterna av skatt på privatinkomster från utdelning, ränta och realisationsvinster.
- 14) De oftast använda indikatorerna vid analys av beskattningens inverkan på investeringsbeteenden grundar sig på framåtblickande angreppssätt som möjliggör internationella jämförelser, och som är särskilt avpassade för att ge en indikation på det allmänna mönster för investeringsincitament som är avhängigt av olika nationella skattelagar, samt på de mest relevanta faktorer i skattehänseende som påverkar det effektiva skattetrycket. I den här undersökningen bygger huvuddelen av beräkningen av det effektiva bolagsskattetrycket på en metod som innebär att det effektiva skattetrycket beräknas för ett hypotetiskt framtida investeringsprojekt i tillverkningssektorn. Rent tekniskt grundar sig analysen på en reviderad och utökad användning av den så kallade King & Fullerton-metoden, som beskrivits av Devereux och Griffith (1998). Den beräkningen är kompletterad med uppgifter från "European Tax Analyzer"-modellen, i vilken den metod med typföretag som utvecklats av universitetet i Mannheim och ZEW används (1999). Eftersom varje metod grundar sig på olika hypoteser och begränsningar, gör en jämförelse av resultaten av dessa metoder det möjligt att testa, och eventuellt att bekräfta, de allmänna utvecklingstendenser som beräkningarna ger vid handen.
- 15) Resultaten av en tillämpning av dessa angreppssätt är starkt beroende av de antaganden som ligger till grund både för definitionen av den hypotetiska investeringen vad gäller tillgångar och finansiering, eller av företagets framtida beteende vad gäller sammanlagda kassainbetalningar och utgifter, tillgångar och skulder över tiden, samt av den ekonomiska ramen. När det gäller den ekonomiska ramen är realräntans storlek av avgörande betydelse. De befintliga undersökningar som grundar sig på de nämnda angreppssätten förutsätter olika hypoteser rörande den ekonomiska ramen och definitionen av investeringen. I den här undersökningen, liksom i Ruding-rapporten, beräknas de effektiva

skattesatserna vid en given avkastning efter skatt, medan den effektiva skattesatsen i andra undersökningar¹ beräknas på en given avkastning före skatt. Skillnader i de antaganden som ligger till grund för den hypotetiska investeringen och den ekonomiska ramen kan ge upphov till något olika siffermässiga resultat.

- 16) Av metodmässiga skäl medger inte dessa angreppssätt att alla relevanta inslag i olika skattesystem och deras funktion beaktas vid beräkningen. Effekterna av att konsolidera vinster och förluster inom hela EU är exempelvis inte inbegripna, eftersom det i modellen antas att alla investeringar är lönsamma. Det är inte heller möjligt att kvantifiera eller ta med fullgörandekostnader. De viktigaste inslagen i skattesystemen, såsom skattesatserna och skattebasernas och skattesystemens viktigaste beståndsdelar är dock inbegripna. Resultaten bör därför förstås som en sammanfattning och kvantifiering av de viktigaste inslagen i skattesystemen.
- 17) Effektiva skattesatser kan beräknas för en så kallad "marginalinvestering" (där avkastningen efter skatt endast är lika med den alternativa marknadsräntan), eller för "infra-marginal"-investeringar (dvs. investeringar som ger upphov till en extra vinst). I undersökningen har indikatorer på (genomsnittlig) effektiv bolagsskatt både vid "marginalinvesteringar" och "infra-marginal"-investeringar undersökts. Dessa återspeglar olika hypoteser som hänger samman med den bakomliggande metoden, liksom med den inhemska eller internationella geografiska placeringen av investeringen, eller investeringens eller det aktuella företagets lönsamhet och företagens storlek och beteende. Beräkningarna har kompletterats med en "känslighetsanalys" som testar olika hypotesers inverkan på resultaten.
- 18) Syftet med den stora mängd data som beräknats är inte att lägga fram "allmänt gällande värden" beträffande det effektiva skattetrycket i olika länder, utan snarare att ge indikationer eller belysa inbördes förhållanden i olika relevanta situationer. De effektiva skattesatserna i en enskild medlemsstat beror i själva verket på det specifika investeringsprojektets egenskaper och den metod som använts.
- 19) Ett antal allmänna slutsatser beträffande skillnaderna i effektivt skattetryck och identifieringen av de mest relevanta faktorer i skattehänseende som påverkar detta skattetryck kan ändå formuleras med utgångspunkt från resultaten. Det kan därigenom förklaras hur medlemsstaternas skattesystem skapar incitament till fördelning av resurser. Ett slående inslag i den kvantitativa analysen är att de relevanta slutsatserna och tolkningarna förblir relativt konstanta i olika situationer.
- 20) När det gäller inhemska investeringar tyder analysen avseende 1999 på att det effektiva skattetrycket för investerare hemmahörande i de olika medlemsstaterna i EU varierar avsevärt, beroende på slaget av investering och finansieringen av

¹ Se t.ex. Baker & McKenzie, Survey of the Effective Tax Burden in the EU, Amsterdam, 1999 och 2001.

den. Medlemsstaternas skattelagstiftning tenderar dock att gynna samma investeringsformer vad gäller tillgångar och finansieringskällor. Skillnaderna i de nationella effektiva bolagsskattesatserna, när hänsyn inte tas till personbeskattning, är omkring 37 procentenheter när det gäller marginalinvesteringar (mellan -4,1 % och 33,2 %), och omkring 30 procentenheter när det gäller mer lönsamma investeringar (mellan 10,5 % och 39,1 % när den hypotetiska investeringsmetoden tillämpas och mellan 8,3 % och 39,7 % när "Tax Analyser"-modellen används). När hänsyn tas också till personbeskattning ökar det effektiva skattetrycket och de observerade skillnaderna väsentligt. Vidare visar analysen att i praktiskt taget varje situation som analyserats tenderar skattesystemen att gynna investeringar i immateriella tillgångar och maskiner, och från skattesynpunkt är främmande kapital den mest effektiva finansieringskällan.

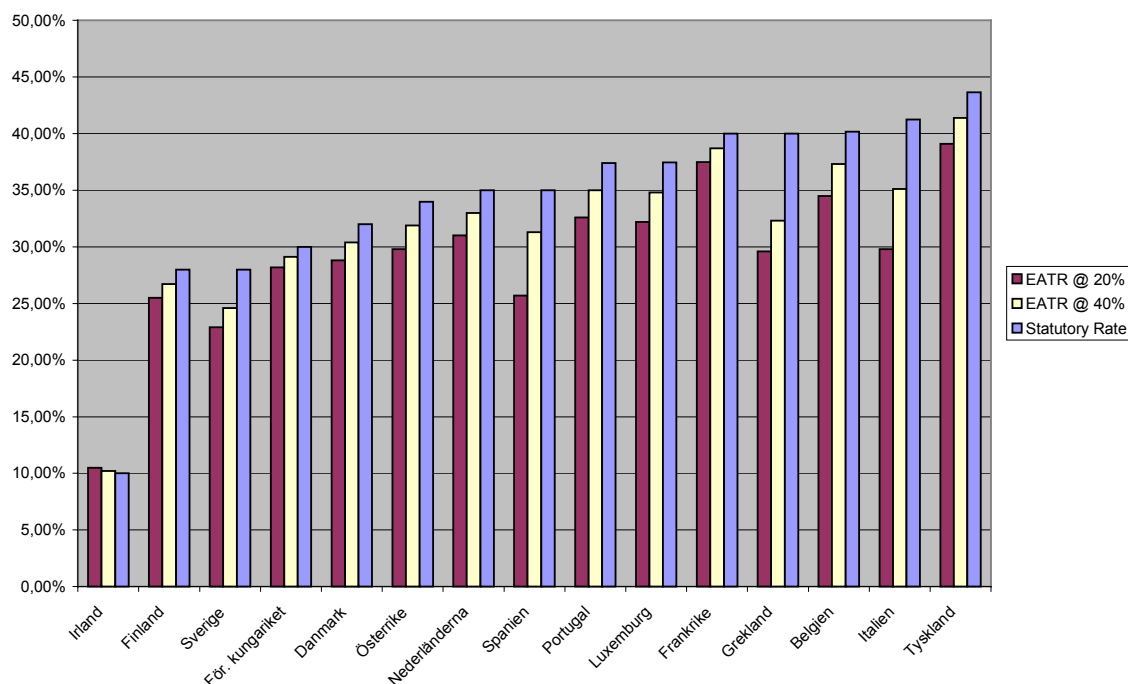
En undersökning som Baker and McKenzie nyligen genomfört med utgångspunkt från olika hypoteser om den ekonomiska bakgrunden och tillämpliga skattesystem, visar att i den ekonomiska situation som mest liknar den som man utgått ifrån i den här undersökningen (avkastning på 6 % före skatt jämfört med en avkastning på 5 % efter skatt i kommissionens undersökning), är variationen 32 procentenheter för en marginalinvestering (från 4,9 % till 36,8 %). När avkastningen före skatt fastställs till 10 % (utgångspunkten i Bakers och McKenzies beräkning) är variationen 23 procentenheter (från 6,8 till 30,1). I den här undersökningen visas även att främmande kapital är den mest effektiva finansieringsmetoden från skattesynpunkt, och att skattesystemen tenderar att gynna investeringar i immateriella tillgångar och maskiner.

- 21) Skillnaderna i effektivt skattetryck mellan EU:s medlemsstater kan vara viktiga av två skäl. För det första kan skillnader i de effektiva skattesatserna för företag som är hemmahörande i olika länder, men konkurrerar på samma marknad, påverka deras internationella konkurrenskraft. Två olika företag som konkurrerar på samma marknad kan omfattas av två olika skattesatser. För det andra, när multinationella företag endast omfattas av skattesatsen i det land där verksamheten äger rum, kan skillnader i den effektiva skattesatsen mellan länder även påverka valet av geografisk placering av enskilda verksamheter. Detta kan inträffa antingen som ett resultat av bestämmelser i internationell skattelagstiftning, exempelvis när hemsändning av vinst genom utdelning från ett dotterbolag till ett moderbolag inte leder till någon ytterligare beskattning eftersom utdelningen är befriad från skatt, eller som ett resultat av skatteplanering. Ett multinationellt företag kan därför omfattas av olika skattesatser, beroende på var dess verksamheter är belägna. Som nämnts är detta ekonomiska resonemang grundat på rent skattemässiga överväganden och kan inte i sig förklara företagets faktiska beteende.
- 22) Skillnaderna i EU kan inte förklaras av något enskilt inslag i de nationella skattesystemen. Analysen av de allmänna systemen visar att, om man bortser från system med skatteförmåner, olika nationella nominella skattesatser på vinster (lagstadgade skattesatser, tilläggsavgifter och lokala skatter) kan förklara många av skillnaderna i de effektiva bolagsskattesatserna mellan länderna. Fastän skattesystemen är utformade som mer eller mindre integrerade system (i allmänhet verkar det finnas ett samband mellan höga skattesatser för vinster och

en smalare skattebas och tvärtom), tenderar skillnader i skattesatser att uppväga skillnaderna i skattebaserna. Den kvantitativa analysen visar även att skattesatsernas relativa betydelse för företagens effektiva skattebörda ökar när investeringens lönsamhet ökar, och att kompenserande effekter av en smalare skattebas på de effektiva skattesatserna följaktligen tenderar att försvinna när lönsamheten ökar. I den undersökning som gjorts av Baker och McKenzie fastställdes det att skattebasens sammansättning i allmänhet inte har någon större inverkan på det effektiva skattetrycket och att skattesatsens nivå är den absolut viktigaste faktorn när det gäller skillnader i skattetryck.

- 23) Vad gäller investeringar över gränserna visar resultaten för 1999 skillnader i det sätt på vilket varje land behandlar investeringar i och från andra länder. Det effektiva skattetrycket för ett dotterbolag som har sitt moderbolag i ett visst land beror ytterst på var detta dotterbolag är beläget. På grundval av antagandena i den här undersökningen kan skillnaderna i det effektiva skattetrycket för dotterbolag i olika värdländer överstiga 30 procentenheter, oberoende av metoden för finansiering av dotterbolaget. Detta utgör ett incitament för företag att välja den från skattesynpunkt mest gynnsamma geografiska placeringen för sin investering, vilket kanske inte är den mest gynnsamma geografiska placeringen om man bortser från skatten. Dotterbolag som är verksamma i ett visst land drabbas av ett effektivt skattetryck som varierar beroende på var deras moderbolag är beläget. Även i detta fall kan skillnaden överstiga 30 procentenheter.
- 24) Analysen av det effektiva skattetrycket för investeringar över gränserna ger även en antydning om den internationella beskattningens fördelningseffekter genom att visa i vilken utsträckning den skattemässiga behandlingen av investeringar över gränserna utgör incitament till gränsöverskridande i stället för inhemska investeringar. Uppgifterna visar att i EU beskattas utgående och ingående investeringar i genomsnitt hårdare än i övrigt identiska inhemska investeringar, och att de ytterligare inslag som hänger samman med det gränsöverskridande systemet följaktligen i viss mån höjer den effektiva skattesatsen för investeringar.

Bolagsskattesatser 1999 - lagstadgade (statutory rate) och effektiva genomsnittliga bolagsskattesatser vid vinst före skatt (EATR) på 20 % och 40 %



- 25) I den utsträckning som företag fritt kan välja den från skattesynpunkt mest fördelaktiga investeringsformen fungerar det internationella skattesystemet emellertid så att utländska multinationella företag som är verksamma i ett värdland sannolikt har ett lägre effektivt skattetryck än inhemska företag. Detta förefaller att gälla även när behandlingen av multinationella företag jämförs med den mer gynnsamma inhemska behandlingen av små och medelstora företag.
- 26) Den variation i de effektiva skattesatserna som konstaterats i den internationella analysen är resultatet av ett komplicerat samspel mellan olika skattesystem. Variationen kan inte förklaras enbart av ett inslag i beskattningen. Analysen visar dock att, liksom vid inhemska investeringar, den övergripande nominella skattesatsen är den mest relevanta skatteaspekt som skapar incitament till gränsöverskridande geografisk placering och till att välja en särskild finansieringsform. Den är i allmänhet en viktig faktor i skattehänseende när skatteincitamenten att använda olika finansieringskällor och välja en viss geografisk placering bedöms. Skattebasen har emellertid en större inverkan i särskilda situationer när ett land exempelvis tillämpar särskilt fördelaktiga avskrivningsordningar.
- 27) Det är värt att notera att över hela skalan av inhemska och gränsöverskridande indikatorer på det effektiva skattetrycket på företagsnivå finns det en anmärkningsvärd överensstämmelse när det gäller medlemsstaternas relativa ställning, särskilt i den övre och nedre delen av intervallet. Tyskland och Frankrike har i allmänhet det högsta skattetrycket medan Irland, Sverige och Finland befinner sig i den nedre delen av intervallet. Endast Italiens ställning

ändras väsentligt när investeringens lönsamhet förändras. På grund av det tvådelade intäktsystemet subventioneras i själva verket marginalinvesteringar, medan mer lönsamma investeringar drabbas av ett effektivt skattetryck som ligger i mitten av intervallet.

- 28) När den inhemska analysen uppdateras så att hänsyn tas till skattesystemen 2001, förblir den sammantagna bilden i stort sett oförändrad jämfört med 1999. Till följd av ett mönster med allmänt sjunkande lagstadgade skattesatser (fastän med relativt små sänkningar bortsett från Tyskland) gynnades emellertid mer lönsamma investeringar av sänkningar av de effektiva skattesatserna i flera länder. Som ett resultat av detta minskade skillnaderna vad gäller inhemska effektiva skattesatser för mer lönsamma investeringar från 30 till 26 procentenheter.
- 29) Den tyska skattereform som trädde i kraft den 1 januari 2001 är en betydelsefull reform som innebär en avsevärd sänkning av bolagsskattesatsen och inkomstskattesatserna. Den finansieras delvis genom en breddning av skattebasen, inbegripet avskaffandet av "split rate"-systemet och avräkningssystemet. Trots dessa förändringar har den tyska skattereformen endast en mindre inverkan på Tysklands relativa ställning vid en jämförelse av EU-länderna. Både den övergripande nationella bolagsskattesatsen och det effektiva skattetrycket är fortfarande bland de högsta i EU.
- 30) En simulering av verkningarna på de effektiva skattesatserna av en hypotetisk harmonisering av särskilda aspekter av skattesystemen visar följande:

Införandet av en enhetlig lagstadgad skattesats i EU skulle få en betydande inverkan genom att minska variationen - både mellan moderbolag och mellan dotterbolag - i marginalskattesatserna och de genomsnittliga effektiva skattesatserna i EU-länderna. I den mån som beskattningen spelar någon roll, skulle ett sådant scenario sannolikt i viss utsträckning minska ineffektiviteten när det gäller geografisk placering i EU.

Inget annat scenario skulle ha en liknande inverkan. Införandet av en gemensam skattebas, eller ett system där definitionen av "home country tax base" (skattebasen i en koncerns hemland) tillämpas på multinationella företags vinster i hela EU, tenderar exempelvis att öka variationen i de effektiva skattesatserna om de övergripande nominella skattesatserna hålls konstanta.

Vidare måste två anmärkningar göras till dessa resultat beträffande en gemensam skattebas. För det första medger inte de metoder som tillämpats att hänsyn tas till skattebasernas alla delar. I "Tax Analyzer"-modellen, vars resultat liknar resultaten från simuleringarna av hypotetiska investeringar, tas det dock hänsyn till fler inslag i skattebaserna. För det andra är det inte möjligt att på grundval av den metod som använts i den här rapporten utarbeta någon modell över de fördelar som en gemensam konsoliderad skattebas eller "home country tax base" skulle ge upphov till, såsom förlustutjämning och förenklad transferprissättning.

Det är värt att betona att dessa resultat grundar sig på en statisk analys och inte kan återge de dynamiska effekter och reaktioner som uppkommer genom en harmonisering av särskilda aspekter av beskattningen.

- 31) Den potentiella snedvridning i fördelningen av resurser som beskrivs i analysen av investeringar över gränserna tyder på att det kan finnas incitament för företag att ändra sitt beteende för att minimera sin sammanlagda skattebörda. I studien ingår därför några typexempel på företags skatteoptimeringsstrategier via finansföretag som fungerar som mellanhand, med tonvikten lagd vid de sannolika verkningarna av avskaffandet av dessa skattereducerande finansieringsstrukturer. Borttagandet av möjligheterna till en optimeringsstrategi kommer dock inte i sig att bidra till att lösa problemet med felallokering av resurser på grund av skatter. Eftersom den viktigaste faktor i skattehänseende som påverkar faktiska skillnader i skattesatserna är den totala nationella skattesatsen, kommer företag i "högskatteländer" att kunna kompensera för borttagandet av finansiella mellanhänder genom att i större utsträckning utnyttja skillnader i de generella skattesatserna och strukturera sina investeringar för att dra fördel av lägre skattesatser.

Skattehinder för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden

- 32) I rådets mandat begärs även en "belysning av återstående skattehinder för gränsöverskridande ekonomisk aktivitet på den inre marknaden" och ett klarläggande av "de viktigaste skattebestämmelser som kan hindra gränsöverskridande ekonomisk aktivitet på den inre marknaden". Därför är den aktuella undersökningen inriktad på de ytterligare skattebördor eller fullgörandekostnader som företagen drabbas av när de gör affärer i mer än en medlemsstat och som därför utgör ett hinder för handel, etableringar och investeringar över gränserna.
- 33) Den bakomliggande orsaken till dessa ytterligare skattebördor och fullgörandekostnader är att det finns femton olika skattesystem på den inre marknaden. Effekterna av att varje medlemsstat utgör ett särskilt skatteområde är bl.a. följande:
- Företagen måste genom separat redovisning, dvs. transaktion för transaktion, fördela vinsterna på varje skatteområde på grundval av marknadspriser.
 - Medlemsstaterna är ovilliga att bevilja lätnader för förluster i närstående bolag vars vinster inte omfattas av deras beskattningsrätt.
 - Omorganisationer över gränserna, som medför att en medlemsstat förlorar sin beskattningsrätt, kan ge upphov till realisationsvinstbeskattning och andra avgifter.
 - Dubbelbeskattning kan förekomma på grund av beskattningsrätter som står i strid med varandra.

- 34) Varje medlemsstat har dessutom sina egna regler, i synnerhet lagar och konventioner om affärsbokföring, regler för fastställande av beskattningsbar vinst, förfaranden för uttag och förvaltning av skatt, och sitt eget nät av skatteavtal. Nödvändigheten att följa en mängd olika bestämmelser leder till avsevärda fullgörandekostnader och utgör i sig ett betydande hinder för ekonomisk verksamhet över gränserna. Kostnaderna för och riskerna med att behöva rätta sig efter mer än ett system kan i synnerhet avhålla små och medelstora företag från att ägna sig åt verksamhet över gränserna.
- 35) Dessa grundläggande problem hindrar gränsöverskridande verksamhet på den inre marknaden och påverkar de europeiska företagens konkurrenskraft negativt. I ekonomiska termer leder de till en potentiell välfärdsförlust för EU. Den nära förestående utvidgningen av EU gör det ännu mer brådskande att hitta lämpliga lösningar.
- 36) I viss utsträckning återspeglar de problem som EU står inför allmänna svårigheter när det gäller beskattning av internationell verksamhet. OECD:s och dess föregångares arbete har lagt grunden till ett omfattande nät av huvudsakligen bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstaterna. OECD har även offentliggjort riktlinjer i olika internationella skattefrågor, i synnerhet avseende tillämpningen av metoder för transferprissättning och kraven på dokumentation. Dessutom har EU tagit flera initiativ i syfte att undanröja skattehinder för gränsöverskridande samarbete och verksamhet: direktiv 90/434 ("fusionsdirektivet") vad gäller uppskjutandet av beskattning vid omorganisation över gränserna, direktiv 90/435 ("moder/dotterbolagsdirektivet") vad gäller förhindrandet av dubbelbeskattning av gränsöverskridande utbetalning av utdelning mellan moderbolag och dotterbolag, samt skiljedomskonventionen (90/436) rörande ett skiljedomsförfarande på transferprissättningsområdet. Även om dessa direktiv är ett steg på vägen mot att undanröja hindren för verksamhet över gränserna, utgör de inte någon lösning som håller jämna steg med den tilltagande integrationen på den inre marknaden.
- 37) Ett grundläggande önskemål bland företag som är verksamma på den inre marknaden är undanröjandet av skattehinder för inkomstflöden mellan närstående företag. Genom moder/dotterbolagsdirektivet avskaffas källskatt på utdelning mellan närstående företag i olika medlemsstater. Direktivets verkan minskas emellertid genom att det inte omfattar alla företag som är skyldiga att betala bolagsskatt och endast är tillämpligt på direkta innehav på minst 25 %.
- 38) Oberoende av direktivet är det dessutom ett problem att vissa system för företagsbeskattning automatiskt gynnar inhemska investeringar. Enligt de avräkningssystem som tillämpas i flera medlemsstater beviljas exempelvis inhemska aktieägare (enskilda eller företag) en skattelättnad för den skatt som betalats på företagsnivå. Den skattelättnaden är normalt inte tillgänglig för utländska aktieägare och beviljas vanligtvis inte för utdelning från utlandet. Det finns tecken på att sådana system utgör ett allvarligt hinder för företagssammanslagningar över gränserna i EU, och att de kan påverka affärsbeslut i samband med dessa (t.ex. rörande den geografiska placeringen av ett företags säte).

- 39) Vid betalning av ränta och royalty mellan närstående företag i skilda medlemsstater måste källskatt fortfarande ofta betalas, vilket i själva verket skapar situationer med dubbelbeskattning. Kommissionen har redan lagt fram ett förslag till direktiv i denna fråga [KOM(1998)67], och förslaget förväntas bli antaget i samband med "skattepaketet".
- 40) Utöver hinder för inkomstflöden kan omstrukturering av företag även påverkas av engångskostnader som mer direkt sammanhänger med själva omstruktureringen. Den skattekostnad som uppstår vid företagsfusioner över gränserna, förvärv och intern omorganisation i form av realisationsvinstskatt och olika överlåtelseskatter är ofta oöverstigligt hög och tvingar företagen att välja organisationsstrukturer som ur ekonomisk synvinkel inte är optimala. Sådana hinder medför en nackdel för befintliga företag i EU, eftersom företag utanför EU i egenskap av nya aktörer i allmänhet lättare kan bygga upp den lämpligaste organisationsstrukturen.
- 41) I fusionsdirektivet föreskrivs att realisationsvinstbeskattningen får skjutas upp i flera olika situationer. Ett antal problem återstår emellertid:
- För det första omfattar direktivet inte samtliga situationer. Liksom moder/dotterbolagsdirektivet omfattar det inte alla företag som är skyldiga att betala bolagsskatt. Det omfattar inte alla slag av skattekostnader (t.ex. överlåtelseskatt på värdepapper) som kan uppstå vid en omstrukturering. Vidare omfattar det inte alla typer av verksamheter som kan vara inbegripna i en omstrukturering, t.ex. centralisering av tillverkning eller andra aktiviteter. Omvandlingen av befintliga verksamheter (dotterbolag) till filialer kan äventyra framtida förlustavdrag som ansamlats före en omvandling.
 - För det andra begränsas nyttan med direktivet genom att det för närvarande inte finns någon bolagsrättslig ram i EU för företagsfusioner över gränserna. Företagen tvingas därför använda sig av utbyte av aktier eller överföring av tillgångar. Den nya överenskommelsen om Europabolagsordningen kommer i ett avseende att förändra den situationen genom att företag från och med 2004 får slås samman i en ny juridisk struktur.
 - För det tredje varierar genomförandet av direktivet avsevärt mellan medlemsstaterna. Även om sådana skillnader i viss mån beror på det rättsliga instrumentet "direktiv" i sig, konstateras i undersökningen betydande skillnader som undergräver de övergripande syftena med direktivet. I synnerhet har medlemsstaterna vid genomförandet av direktivet för att förhindra skatteflykt infört skilda villkor för det uppskov med beskattningen som stadgas i direktivet, vilket i några fall väsentligt begränsat direktivets räckvidd och gjort att dubbelbeskattningen inte undanröjts.
- 42) I undersökningen fastställs särskilda svårigheter när det gäller gränsöverskridande förlustutjämnning, som ur affärssynpunkt utgör ett av de viktigaste hindren för ekonomisk verksamhet över gränserna. De nuvarande

bestämmelserna i medlemsstaterna tillåter i allmänhet endast kvittning av förluster i utländska fasta driftsställen, men inte i dotterbolag som hör till samma koncern men är belägna i olika EU-länder. Om förlustutjämning förekommer, sker den ofta enbart på moderbolagsnivå eller skjuts upp i förhållande till inhemska förluster (vilket ger upphov till betydande räntekostnader). De skillnader som finns i medlemsstaternas inhemska förlustutjämningsförfaranden påverkar även affärsbesluten.

- 43) De nuvarande förlustutjämningsförfarandena medför en risk för dubbelbeskattning när förluster inte kan absorberas lokalt. Den situationen utgör ett incitament till inhemska investeringar och investeringar i större medlemsstater.
- 44) När det gäller transferprissättning har skatteproblemen i samband med gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden ökat under de senaste åren, och de ökar fortfarande. Problemen består huvudsakligen i höga fullgörandekostnader och potentiell dubbelbeskattning av transaktioner inom koncerner. Enligt företrädare för företagen är det ett problem att de transferpriser som beräknas av skattemässiga orsaker ofta inte längre från affärssynpunkt har någon förnuftsmässig grund på den inre marknaden. I samband med handeln inom koncerner i EU finns det framför allt en tilltagande benägenhet bland större företag att fastställa standardiserade transferpriser i euro för mellanprodukter, oavsett från vilken produktionsanläggning varorna köps inom koncernen.
- 45) Det finns även en tendens bland medlemsstaterna, som fruktar en manipulation av transferpriserna, att ställa allt högre krav på dokumentationen rörande transferprissättningen. Tillämpningen av olika metoder för att fastställa det "korrekta" (dvs. "marknadsmässiga") transferpriset för en viss transaktion inom en koncern blir alltmer komplicerad och kostnadskrävande. Ny teknik och nya affärsstrukturer (som bl.a. medför att större vikt läggs vid immateriella tillgångar) leder till ökande svårigheter att identifiera de jämförbara okontrollerade transaktioner som ofta är nödvändiga för att fastställa ett marknadsmässigt pris. Vidare föreligger det avsevärda skillnader mellan medlemsstaterna vad gäller den närmare tillämpningen av metoderna för transferprissättning. Detsamma gäller för medlemsstaternas genomförande av tillämpliga OECD-riktlinjer. Företag i EU drabbas därför av osäkerhet om huruvida deras transferpriser kommer att godtas av skatteförvaltningarna vid en senare revision. Undersökningen tyder på att den kombinerade effekten av dessa svårigheter för företagen kan vara en väsentlig ökning av fullgörandekostnaderna i samband med internationell verksamhet.
- 46) Dubbelbeskattning i samband med transferprissättning uppkommer när skatteförvaltningen i en medlemsstat ensidigt justerar det pris ett företag fastställt för en gränsöverskridande transaktion inom en koncern utan att den justeringen utjämnas genom en motsvarande justering i den eller de andra berörda medlemsstaterna. Även om förfrågningar som kommissionen gjort bland medlemsstaterna tyder på att antalet tvister mellan medlemsstaterna rörande transferprissättning är relativt begränsat, anges det i en översikt över

multinationella företag från revisionsföretaget Ernst & Young² att det förekommer ett stort antal fall av dubbelbeskattning till följd av justeringar av transferprissättningen. Detta överensstämmer med påpekanden från företrädare för företagen, som dessutom klagat över att den kostnad och den tid som hänförs sig till de nuvarande tvistlösningsförfarandena ofta är alltför betungande för företagen, vilket innebär att det ofta är mindre kostnadskrävande att godta dubbelbeskattningen. I det sammanhanget noteras det i den aktuella undersökningen att skiljedomskonventionen 90/436/EEG, genom vilken man försökt fastställa ett bindande tvistlösningsförfarande, sällan kommer till användning och att vissa av bestämmelserna i den kan avhålla skattebetalare från att använda sig av den.

- 47) I korthet konstateras det i undersökningen att även om det finns bevis på aggressiv transferprissättning från företagens sida, finns det även en verklig oro för företag som i god tro försöker följa komplicerade och ofta motstridiga bestämmelser om transferprissättning i olika länder. Denna oro håller på att bli den viktigaste internationella skattefrågan bland företagen.
- 48) I undersökningen anges även dubbelbeskattningsavtal som en potentiell källa till hinder och snedvridning av gränsöverskridande ekonomisk verksamhet i EU. Även om nätet av dubbelbeskattningsavtal inom EU i stort sett är fullbordat, finns det ändå några luckor. De flesta avtalen inom EU följer OECD-modellen, men det finns betydande skillnader när det gäller de olika avtalen och tolkningen av dem. Det förekommer även att parterna i avtalen tillämpar dem på olika sätt, vilket leder till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. Företrädare för företagen hänvisar också till den tilltagande komplexiteten i avtalsbestämmelserna som en orsak till fullgörandekostnader och osäkerhet. Undersökningen visar även att bestämmelser i skatteavtal som grundar sig på OECD-modellen, i synnerhet artiklarna om icke-diskriminering, inte är tillräckliga för att säkerställa att principen i EU-lagstiftningen om likabehandling iakttas. Vidare kan bristen på samordning när det gäller medlemsstaternas avtalspraxis i förhållande till tredjeland, exempelvis beträffande begränsning av förmåner enligt avtalen, ge upphov till snedvridning och uppdelning av den inre marknaden.
- 49) I undersökningen konstateras även att vissa beskattningsområden som inte ingår i företagsbeskattningen ändå kan leda till betydande hinder för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet i EU. Detta gäller särskilt beskattning av löneförmåner och aktieoptioner, tilläggs pensioner samt mervärdesskatt. Det är viktigt att notera att tillsammans med bolagsskatt hindren har dessa svårigheter en kumulativ inverkan på de berörda företagen. Beträffande mervärdesskatt gäller detta särskilt för små och medelstora företag. Även om de olika skattehindren för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet i allmänhet är av samma slag, drabbas dessa företag av oproportionerligt - och ibland oöverstigligt - höga fullgörandekostnader för att övervinna hindren.

² Översikt från Ernst & Young: Transfer pricing 1999 Global Survey: Practices, Perceptions, and Trends for 2000 and beyond.

Åtgärder för att undanröja skattehindren på den inre marknaden

- 50) Det finns i grunden två tänkbara metoder för att undanröja de hinder som företagsbeskattningen orsakar på den inre marknaden:
- Riktade lösningar för att komma till rätta med enstaka hinder.
 - Mer övergripande lösningar som är inriktade på de bakomliggande orsakerna till hindren.
- 51) Ett övergripande angreppssätt, som ger företagen i EU en enhetlig gemensam konsoliderad skattebas för sin verksamhet i EU, skulle undanröja de flesta av de skattemässiga hinder för ekonomisk verksamhet över gränserna som har konstaterats. Det är inte sannolikt att detta på ett jämförbart sätt kan uppnås enbart genom punktinsatser. Det bör även noteras att samtliga förslag helt klart ger upphov till ett antal tekniska frågor som måste analyseras mer i detalj.
- 52) Oavsett vilket grundläggande angreppssätt som väljs för korrigeringsåtgärderna, är det viktigt att notera att i avsaknad av politiska lösningar har skattebetalarna tvingats till rättsprocesser för att övervinna diskriminerande bestämmelser och andra hinder. EG-domstolen har därför utvecklat en omfattande rättspraxis rörande de nationella skattebestämmelsernas förenlighet med fördraget. Likaså ställs nationella domstolar i ökande utsträckning inför uppgiften att avgöra frågor på detta område. Medan EG-domstolen väsentligt har bidragit till undanröjandet av skattehindrar för företag, är det inte sannolikt att en tolkning av fördraget är tillräcklig för att undanröja alla skattehindrar för gränsöverskridande verksamhet. Dessutom är EG-domstolens avgöranden begränsade till de särskilda fall som hänskjutits till den, och avgörandena hänför sig därför enbart till enskilda aspekter av en mer allmän fråga. Det åligger medlemsstaterna att genomföra EG-domstolens domar, men medlemsstaterna underlåter ofta att dra mer generella slutsatser av dessa avgöranden. Det förefaller därför finnas ett utrymme för att införa en gemenskapsram för utbyte av synpunkter på verkningarna av viktiga avgöranden från EG-domstolen.
- 53) Ett viktigt exempel på den tidigare nämnda principen är problemet med benägenheten att gynna inhemska investeringar i vissa företagsbeskattningssystem, särskilt avräkningssystemen, för vilka domstolens praxis har särskild betydelse. Avgöranden som fällt nyligen, exempelvis rörande *Safir*, *Verkooijen* och *Saint-Gobain*, tyder på att skattesystem som utgör ett hinder för gränsöverskridande verksamhet eller investeringar kan strida mot bestämmelserna i fördraget om de grundläggande friheterna. Sådana avgöranden väcker viktiga frågor om utformningen av medlemsstaternas skattesystem, för vilken det vore önskvärt med fler riktlinjer på EU-nivå.

Riktade korrigeringsåtgärder

- 54) Olika problem som hänger samman med skillnader i tillämpningen av (både gällande och framtida) EU-direktiv rörande beskattning i medlemsstaterna skulle kunna lösas genom regelbundet utbyte av information om bästa metoder eller någon form av ömsesidig granskning ("peer review"). Detta skulle även vara ett

tillfälle att utveckla en mer gemensam förståelse i EU för viktiga begrepp när det gäller företagsbeskattning, i synnerhet skatteflykt. Att säkerställa en mer enhetlig tillämpning av skattelagstiftningen i EU är ett viktigt steg för att minska fullgörandekostnaderna och öka företagsbeskattningens effektivitet i EU. Samtidigt skulle nödvändigheten att tillgripa rättstvister minska.

- 55) Bristerna i fusionsdirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet tyder på att det är nödvändigt att ändra dessa direktiv. Kommissionen har redan lagt fram förslag till ändringar av direktiven, som i huvudsak innebär att direktivens räckvidd utökas till andra enheter som omfattas av företagsbeskattning [KOM(93)293]. I syfte att klargöra räckvidden för vissa viktiga bestämmelser i direktiven, i synnerhet sådana som avser skatteflykt och bedrägeri, skulle ytterligare ändringar av direktiven eller mer detaljerade riktlinjer för hur dessa bestämmelser bör genomföras också kunna vara till nytta.
- 56) När det gäller fusionsdirektivet konstateras det i undersökningen att det finns vissa andra områden där ytterligare ändringar skulle underlätta omstruktureringar över gränserna. I enlighet med tankegången i det gällande direktivet skulle det för det första kunna undersökas i vilken utsträckning en särskild överlåtelseskatt i samband med omstruktureringar över gränserna (i synnerhet för fast egendom) skulle kunna beaktas. För det andra skulle direktivet kunna förtydligas så att det klarläggs att ekonomisk dubbelbeskattning bör undvikas. Ett exempel på detta skulle kunna vara att föreskriva att realisationsvinsten vid försäljning av aktier som erhållits i utbyte mot aktier eller tillgångar skall beräknas på grundval av marknadsvärdet vid tidpunkten för utbytet, vilket medför att tidigare ackumulerade "dolda reserver" upplöses utan omedelbara skattekonsekvenser. En mer genomgripande förändring av direktivet skulle vara att öka dess räckvidd så att skatteuttaget kan skjutas upp när tillgångar flyttas till en annan medlemsstat, samtidigt som medlemsstaternas skattefordringar bibehålls. Moder/dotterbolagsdirektivet skulle kunna ändras så att både direkt och indirekt aktieinnehav omfattas, eller alternativt så att tröskeln för minsta innehav sänks.
- 57) Det kan slutligen noteras att den nya överenskommelsen om Europabolagsordningen kommer att ge en bolagsrättslig ram för företagsfusioner över gränserna. Nyttan med fusionsdirektivet har hittills undergrävt på grund av att en sådan ram saknats.
- 58) När det gäller gränsöverskridande kvittning av förluster lade kommissionen 1990 fram ett förslag till ett direktiv [(KOM(90)595)], enligt vilket moderbolag får ta hänsyn till förluster i fasta driftsställen och dotterbolag i en annan medlemsstat. Rådet antog inte förslaget och har slutat att diskutera det. En översyn av förslaget som genomfördes som en del av den aktuella undersökningen visar att flera tekniska ändringar av förslaget skulle kunna göras. Förluster skulle exempelvis kunna beräknas i enlighet med bestämmelserna i den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande, i stället för som enligt förslaget i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande.
- 59) Som ett alternativ skulle ett liknande resultat ur företagets synvinkel kunna uppnås genom att en ordning som liknar det danska systemet med

"sambeskattnings" införs. Enligt det danska förfarandet beskattas en koncern med ett danskt moderbolag som om den vore organiserad enligt en filialstruktur, vilket innebär att Danmark beskattar koncernens konsoliderade resultat. Fördelen med denna metod jämfört med kommissionens förslag är den större symmetrin mellan beskattningen av vinst och kvittningen av förluster.

- 60) Det finns ett antal åtgärder som skulle kunna bidra till att avhjälpa de olika problemen med transferprissättning. Den praktiska tillämpningen av skiljedomskonventionen skulle utan tvekan kunna förbättras, och bestämmelserna i den skulle kunna underkastas domstolens tolkning. Vidare skulle medlemsstaterna kunna uppmuntras att införa eller utvidga bilaterala eller multilaterala program för "förhandsprisöverenskommelser" ("Advance Price Agreement"). Även om sådana instrument är kostnadskrävande, utgör de ett effektivt medel för att hantera osäkerhet i samband med transferprissättning. Förutsatt att det finns skyddsåtgärder för att förhindra aggressiv skatteplanering, skulle det även kunna övervägas att ramar fastställs för förhandsöverenskommelse eller samråd innan skatteförvaltningarna gör ändringar av transferpriser.
- 61) Fullgörandekostnaderna och osäkerheten skulle kunna minskas genom en bättre samordning mellan medlemsstaterna av kraven på dokumentation och tillämpningen av de olika metoderna, exempelvis genom att utveckla bästa metoder. En sådan samordning skulle kunna äga rum i en EU-arbetsgrupp och den bör bygga på och komplettera OECD:s verksamhet på detta område. Det skulle vara möjligt att utveckla den processen ytterligare så att även företagens önskemål beaktas. Om kommissionen inrättar ett gemensamt forum för transferprissättning, bestående av företrädare för skattemyndigheter och företag, skulle det kunna leda till att de båda sidornas olika synsätt kan jämkas samman. Medan skatteförvaltningarna ser transferprissättning som en vanlig metod för skatteflykt eller skattefusk bland företagen och som en orsak till skadlig skattekonkurrens mellan medlemsstaterna, anser företagen att skattemyndigheterna åsamkar dem oproportionerligt höga fullgörandekostnader. I undersökningen konstateras att båda sidorna har befogade önskemål som det är nödvändigt att försöka tillmötesgå på ett balanserat sätt genom en dialog på EU-nivå. Ett mer enhetligt tillvägagångssätt bland EU:s medlemsstater skulle också bidra till en starkare ställning i förhållande till tredjeländer.
- 62) Det skulle vara till hjälp om de få återstående hålen i det befintliga nätet av dubbelbeskattningsavtal inom EU täpptes till. Medlemsstaternas nuvarande beskattningsavtal skulle kunna förbättras så att principerna för den inre marknaden iakttas, i synnerhet när det gäller förmåner enligt dessa avtal. En bättre samordning av avtalspolitiken i förhållande till tredjeländer skulle också vara till gagn. Vidare konstateras det i undersökningen att det eventuellt finns ett behov av bindande skiljeförfarande när konflikter uppstår mellan parter i avtalen vid tolkning och tillämpning av avtal, vilka kan leda till dubbelbeskattnings eller utebliven beskattning. Den mest fullständiga lösningen på dessa problem skulle vara att ett multilateralt skatteavtal, som ger domstolen tolkningsbehörighet och ingås mellan medlemsstaterna enligt artikel 293 i fördraget. En annan möjlighet, vilken inte ändrar det befintliga bilaterala systemet, skulle vara att utarbeta en EU-version av OECD:s modellavtal med

kommentarer (eller av vissa artiklar), vilken uppfyller de särskilda krav som sammanhänger med EU-medlemsskapet.

- 63) Även om fullgörandekostnaderna minskar proportionellt med företagets storlek, konstateras det i undersökningen att hindren i huvudsak är av samma slag för samtliga företag. Särskilda initiativ i skattehänseende för små och medelstora företag förefaller därför inte motiverade. Det finns emellertid undantag från detta grundläggande synsätt vilka i huvudsak med fördel skulle kunna åtgärdas på medlemsstatsnivå. Exempelvis bör de administrativa skatteformalitetskraven, redovisningskraven etc. för små och medelstora företag vara mindre omfattande än för större företag, även när det gäller verksamhet över gränserna. Svårigheter med gränsöverskridande kvittning av förluster drabbar dessutom små och medelstora företag särskilt hårt, och särskilda korrigeringsåtgärder förefaller därför krävas på detta område.

Övergripande metoder för företagsbeskattning i EU

- 64) I undersökningen behandlas även mer generella korrigeringsåtgärder som syftar till att minimera eller undanröja hindren på ett mer övergripande sätt, och flera övergripande metoder som lagts fram för kommissionen analyseras. Samtliga metoder syftar till att undanröja de olika skattehindren genom att ge multinationella företag en gemensam konsoliderad skattebas för deras verksamheter i hela EU:
- Enligt metoden med ömsesidigt erkännande inom ramen för "Home State Taxation" (hemstatsbeskattning) skulle skattebasen beräknas i enlighet med skattelagstiftningen i företagets hemstat (dvs. där huvudkontoret är beläget), och följaktligen bygga på befintliga skattesystem samt erfarenheter och kunskaper i samband därmed. Detta tillvägagångssätt är tänkt som ett alternativt system för företag i medlemsstater med tillräckligt likartade skattebaser.
 - En ytterligare möjlighet skulle vara att utforma helt nya harmoniserade bestämmelser inom EU om fastställande av en gemensam skattebas på europeisk nivå. Även detta skulle vara ett alternativt system för företagen och det skulle fungera som ett parallellt system vid sidan av nuvarande nationella bestämmelser. Detta system, som i allmänhet går under beteckningen "Common (Consolidated) Base Taxation" (beskattning på grundval av gemensam skattebas), förespråkas i synnerhet av vissa företrädare för företagen.
 - En ytterligare modell som föreslås i en del litteratur på området är "European Corporate Income Tax" (gemensam europeisk bolagsskatt). Fastän den ursprungligen utvecklades som en obligatorisk ordning för stora multinationella företag, skulle den också kunna utgöra ett alternativt system som fungerar tillsammans med nationella bestämmelser. Enligt den här modellen skulle skatten kunna tas ut på europeisk nivå och en del av intäkterna eller samtliga intäkter gå direkt till EU.

- Slutligen skulle det mer traditionella tillvägagångssättet vara att harmonisera nationella bestämmelser om företagsbeskattning genom att utforma en gemensam skattebas och ett skattesystem för företag i EU, som ersätter de befintliga nationella systemen.
- 65) De viktigaste grundläggande fördelarna med att företagen i EU får en enhetlig konsoliderad skattebas för sina verksamheter i hela EU, oavsett formen för dem, är följande:
- Fullgörandekostnaderna till följd av att det är nödvändigt att rätta sig efter femton skattesystem på den inre marknaden skulle minska väsentligt.
 - Problemen med transferprissättning inom koncerner skulle försvinna, åtminstone inom EU.
 - Vinst och förlust skulle i princip automatiskt konsolideras på EU-nivå.
 - Många internationella omstruktureringar skulle bli enklare i skattehänseende och mindre utgiftskrävande.
- 66) Företagens företrädare i den expertpanel som bistått kommissionen betonade dessa grundläggande punkter. Inom ramen för en övergripande metod skulle, oavsett den exakta utformningen, fullgörandekostnaderna minska, dubbelbeskattning i många fall förhindras, och många situationer som kännetecknas av diskriminering och restriktioner undanröjas.
- 67) Definitionsmässigt är koncernkonsolidering på EU-nivå ett viktigt inslag i samtliga lösningar. Alla medlemsstater tillämpar för närvarande inte den principen ens på inhemsk nivå, och endast två medlemsstater tillämpar den på internationell nivå. Enligt samtliga metoder (eventuellt med undantag för "European Corporate Income Tax"), skulle medlemsstaterna bibehålla rätten att fastställa bolagsskattesatserna.
- 68) I varierande grad skulle samtliga övergripande metoder kunna utformas så att det inte är nödvändigt att alla medlemsstater deltar. I det sammanhanget är det viktigt att notera att i Nice-fördraget utökades möjligheten till närmare samarbete mellan en grupp av medlemsstater när det är omöjligt att nå enighet mellan alla femton medlemsstater. Detta kan vara särskilt lämpligt i samband med "Home State Taxation", som förutsätter att endast medlemsstater med en ganska enhetlig skattebas deltar. En grupp av medlemsstater skulle dock även kunna utnyttja den mekanismen för att införa någon av de andra metoderna.
- 69) En ytterligare viktig aspekt när det gäller samtliga övergripande system är mekanismen för fördelning av den gemensamma konsoliderade skattebasen till de olika medlemsstaterna. För det ändamålet använder Förenta staterna och Kanada ett fördelningssystem som innebär att skattebasen fördelas enligt en nyckel bestående av faktorer som lönekostnader, fast egendom eller omsättning. En annan möjlig lösning för EU skulle vara att fördela skattebasen enligt den (justerade) mervärdesskattebasen för de berörda företagen. Inom ramen för

samtliga dessa system skulle medlemsstaterna tilldelas en specifik andel av den övergripande skattebasen i enlighet med fördelningsnycklar och tillämpa sin nationella skattesats på den andelen.

- 70) Samtliga nämnda modeller skulle lösa problemen i så måtto att kravet att rätta sig efter upp till femton olika skattesystem försvinner, de problem med transferprissättning som uppstår genom separat redovisning i stort sett undanröjs och möjlighet faktiskt ges till förlustutjämning över gränserna. Modellerna innebär även en skattemässig lösning för Europabolagen. Vid en utvärdering av de olika modellerna bör hänsyn tas till deras respektive egenskaper.
- 71) En viktig punkt att notera är att "Home State Taxation" inte innebär att medlemsstaterna måste enas om en ny gemensam skattebas för EU, eftersom systemet grundar sig på principen om medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av varandras skattelagstiftning. De övriga metoderna innebär att en överenskommelse måste nås om en helt ny skattelagstiftning.
- 72) Till skillnad mot en obligatorisk harmoniserad skattebas fungerar "Home State Taxation", "Common (Consolidated) Base Taxation" och "European Corporate Income Tax" parallellt med och ersätter inte helt de befintliga nationella systemen. Under vissa omständigheter kan detta emellertid innebära en nackdel genom att konkurrerande företag i olika medlemsstater omfattas av skilda skatteregler. Exempelvis skulle enligt "Home State Taxation"-systemet tre konkurrerande detaljhandlare i Tyskland beräkna sina skattebaser enligt belgiska, franska eller tyska regler beroende på om den koncern som de ingår i har Belgien, Frankrike eller Tyskland som hemstat. Eftersom ett av antagandena bakom "Home State Taxation" är att deltagande medlemsstater skall ha likartade skattebaser kan skillnaderna emellertid vara ganska små. Enligt "Common (Consolidated) Base Taxation" eller "European Corporate Income Tax" kan konkurrerande företag antingen omfattas av lokala bestämmelser eller bestämmelser inom ramen för "Common (Consolidated) Base Taxation"/"European Corporate Income Tax", som väsentligt kan skilja sig från varandra. Det skulle dock kunna vara möjligt att tillåta lokala bolag att välja att använda de senare systemen, exempelvis om det finns anledning till det från konkurrenssynpunkt.
- 73) De lösningar som grundar sig på ett parallellt snarare än på ett enhetligt obligatoriskt system ger dessutom upphov till flera tekniska frågor som kräver ytterligare undersökning. Bland de viktigaste frågorna är de som hänför sig till omstrukturering, inkomster från utlandet och dubbelbeskattningsavtal, samt minoritetsintressen.
- När det gäller omstrukturering skulle för det första den metod enligt vilken ett företag beräknar sin skattebas kunna ändras varje gång företaget byter ägare och dess aktier säljs, eftersom ett företags skattebas inom ramen för "Home State Taxation" fastställs enligt bestämmelserna i moderbolagets hemstat. Detta är enligt gängse terminologi likställt med ett potentiellt byte av hemvist och kan vara mycket kostnadskrävande. Ett belgiskt dotterbolag som säljs av sitt tyska moderbolag, vilket

omfattas av "Home State Taxation"-systemet, till ett franskt moderbolag skulle kunna hamna i den situationen att dess skattebas ändras från tyska till franska förhållanden eller, om Frankrike inte omfattas av "Home State Taxation", tillbaka till en belgisk skattebas. Eftersom det inom ramen för "Common (Consolidated) Base Taxation" endast skall finnas en skattebas, skulle däremot en sådan försäljning inom ett område som omfattas av "Common (Consolidated) Base Taxation" inte medföra någon sådan förändring. Även om ett företag säljs till ett nytt moderbolag i en medlemsstat som inte omfattas av "Common (Consolidated) Base Taxation", skulle det kanske ändå kunna behandlas i enlighet med det systemet.

- För det andra kompliceras behandlingen av inkomster från utlandet inom ramen för "Home State Taxation", "Common (Consolidated) Base Taxation" och "European Corporate Income Tax" av den nuvarande situationen med bilaterala dubbelbeskattningsavtal, den samtidiga förekomsten av "exemption"- och avräkningssystem och behovet av ett fördelningssystem. Ett dotterbolag i en stat som använder sig av avräkningssystemet, med en filial i tredjeland, kan enligt sitt dubbelbeskattningsavtal vara berättigat till avräkning av den utländska skatt som betalats av filialen. Detta kan ge upphov till krav enligt dubbelbeskattningsavtalet på avräkning av utländsk skatt även om inkomsterna från utlandet är befriade från skatt enligt bestämmelserna för "Home State Taxation".
 - För det tredje kan minoritetsaktieägare komma att erhålla utdelning enligt ett beskattningssystem som är oförenligt med det gällande lokala systemet för personbeskattning. Exempelvis kan en minoritetsaktieägare erhålla utdelning som utbetalats enligt "Common (Consolidated) Base Taxation" eller "European Corporate Income Tax", under det att utdelningen tidigare betalades ut enligt det lokala traditionella systemet. Detta kan endast undvikas om betalning av utdelning från dotterbolag till minoritetsaktieägare även i fortsättningen omfattas av den lokala skattelagstiftningen, vilket är den metod som förutses inom ramen för "Home State Taxation". Detta skulle medföra utökade redovisningskrav.
- 74) Dessa frågor skulle inte uppstå om medlemsstaterna enades om den mer traditionella lösningen med ett enhetligt harmoniserat system för företagsbeskattning, dvs. en gemensam konsoliderad bas med ett överenskommet fördelningssystem och en metod för fördelning av utdelning. Trots sina nackdelar uppfyller de övriga lösningarna dock målet att undanröja hinder för verksamhet över gränserna utan att en sådan genomgripande förändring är nödvändig. Allmänt sett skulle samtliga lösningar kunna bidra till större effektivitet, verkningsförmåga, förenkling och öppenhet i bolagsskattesystemen i EU och undanröja luckor mellan de nationella systemen, vilka utgör en fruktbar grund för skatteflykt och skattefusk.
- 75) Bedömningen av skattehindren på den inre marknaden visar att många av de faktorer som ger upphov till fullgörandekostnader även har en tendens att öka skatteförvaltningarnas administrativa kostnader. Detta är särskilt tydligt när det

gäller transferprissättning. Förekomsten av femton olika bolagskattesystem på den inre marknaden lämnar dessutom avsevärt utrymme för skattefusk och skatteflykt. Många av korrigeringsåtgärderna kommer därför även i viss utsträckning att vara till gagn för skatteförvaltningarnas effektivitet och verkningförmåga. Slutligen skulle nästan alla korrigeringsåtgärder, såväl riktade som övergripande, leda till krav på utökat ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete mellan medlemsstaterna, vilket är ett pålitligt sätt att säkerställa att skatterevisioner även fortsättningsvis kommer att utföras på lämpligt sätt och att ingen av de korrigeringsåtgärder som övervägs leder till orättmätigt eller olagligt skattefusk.

- 76) Sammanfattningsvis fastslås det i rapporten att det kan finnas betydande fördelar med att genom en verkligt övergripande lösning förse företagen med en gemensam konsoliderad skattebas för deras verksamhet i hela EU. Rapportens resultat grundar sig emellertid huvudsakligen på forskningens nuvarande stadium, och ytterligare arbete är nödvändigt för att genomföra någon av de övergripande metoderna. Varje lösning i den riktningen måste naturligtvis även ta hänsyn till konkurrensreglerna i EG-fördraget, i synnerhet reglerna rörande statligt stöd. Som redan konstaterats tyder resultaten av den kvantitativa analysen dessutom på att den totala nationella skattesatsen är en viktig faktor vid fastställandet av den effektiva skattesatsen, och det är tydligt att en enhetlig eller gemensam bas utan ytterligare anpassningar i praktiken nästan "automatiskt" skulle framhäva detta.