



COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES

Brussels, 23.12.2005
COM(2005) 702 final

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

**Undanröjande av bolagsskatterelaterade hinder för små och medelstora företag på den
inre marknaden – utkast till ett tänkbart pilotprojekt med hemlandsbeskattning**

{SEC(2005)1785}

TABLE OF CONTENTS

1.	Inledning	3
1.1.	Syfte	3
1.2.	Kommissionens tidigare åtgärder för att förbättra små och medelstora företags skatterättsliga situation.....	4
2.	Behovet av att förbättra små och medelstora företags skatterättsliga ställning på den inre marknaden.....	4
2.1.	Bolagsskatterelaterade hinder på den inre marknaden och deras betydelse för små och medelstora företag	4
2.2.	Slutsats och behov av åtgärder på EU-nivå.....	7
3.	Hemlandsbeskattning som en lovande utväg för att undanröja de bolagsskatterelaterade skattehindren för små och medelstora företag.....	9
3.1.	Grundläggande metod och lämplighet vad avser små och medelstora företag.....	9
3.2.	Arbetet med tanken hittills	10
4.	Slutsats och framtidsperspektiv.....	12
	BILAGA.....	14
	Utkast till ett tänkbart pilotprojekt med hemlandsbeskattning för små och medelstora företag	14

1. INLEDNING

1.1. Syfte

Om Lissabonmålen skall uppnås krävs det åtgärder på skatteområdet.

Kommissionens meddelande inför Europeiska rådets vårmöte KOM(2005) 24, och i synnerhet det anknyttande dokumentet SEK(2005) 192, handlingsplanen från Lissabon, har givit nya impulser när det gäller att uppnå Lissabonmålen, bl.a. på skatteområdet. I detta avseende framhålls flera gånger i ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådets möte den 23 mars 2005 den stora betydelse som små och medelstora företag har och behovet av brett upplagda politiska åtgärder som främjar dessa företag¹.

Detta gäller i synnerhet små och medelstora företag.

Grundproblemet är att små och medelstora företag, fastän de spelar en framträdande roll i Europeiska unionens ekonomiska utveckling, deltar i betydligt mindre utsträckning än större bolag i den inre marknaden, inte minst av skatteskal. Detta leder till ekonomisk ineffektivitet och följaktligen minskade möjligheter till ekonomisk tillväxt och sysselsättning, vilket äventyrar uppnåendet av de förnyade Lissabonmålen. Därför krävs det lämpliga åtgärder för att främja små och medelstora företags gränsöverskridande expansion i det fleråriga programmet för företag och företagare, särskilt för små och medelstora företag (SMF) (2001–2005)² och i kommissionens handlingsplan: En europeisk dagordning för entreprenörskap³. Vidare tar kommissionen i två nyligen framlagda meddelanden om skattepolitikens och tullpolitikens bidrag till Lissabonstrategin respektive om tillväxt och sysselsättning genom en modern politik för små och medelstora företag⁴ upp behovet av lämpliga skatteregler för små och medelstora företag och nämner initiativet med hemlandsbeskattning.

”Hemlandsbeskattning” är en möjlighet som är värd att utforska.

Syftet med det här meddelandet är för det första att fastställa vilka specifika problem som små och medelstora företag som är verksamma i mer än en medlemsstat drabbas av på bolagsbeskattningsområdet och att undersöka hur dessa problem undergräver den inre marknads funktion, för det andra att på grundval av de senaste årens arbete och kommissionens nuvarande strategi för bolagsbeskattning lägga fram en tänkbar hållbar lösning baserad på metoden med ”hemlandsbeskattning”. Kommissionen anser att intresserade medlemsstater och bolag skulle kunna pröva metoden i ett pilotprojekt. Av den bifogade konsekvensanalysen framgår att de potentiella samlade ekonomiska fördelarna för den inre marknaden är betydande.

¹ Ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådets möte i Bryssel den 22 och den 23 mars 2005, bl.a. punkt 25.

² Rådets beslut 2000/819/EG av den 20 december 2000.

³ KOM(2004) 70 av den 11 februari 2004.

⁴ Kom(2005) 532 av den 25 oktober 2005 och KOM(2005) 551 av den 10 november 2005.

1.2. Kommissionens tidigare åtgärder för att förbättra små och medelstora företags skatterättsliga situation

Kommissionens åtgärder har tidigare varit inriktade på företagsöverlåtelser ...

Hittills har kommissionens åtgärder för att förbättra små och medelstora företags skatterättsliga situation varit inriktade på gränsöverskridande problem avseende andra skatter än bolagsskatt. I synnerhet medför överlåtelse av små och medelstora företag, som ofta är familjeföretag, många skatteproblem som ofta är svårare och mer betungande för mindre företag än för stora börsnoterade bolag. Gåvo- och arvsskatters likviditetspåverkan är ett exempel på detta. Kommissionen har flera gånger berört dessa problem och lagt fram rekommendationer som gäller skatteproblem vid överlåtelse av små och medelstora företag⁵ samt ett meddelande om en allmän förbättring av skattevillkoren för små och medelstora företag⁶. De flesta av rekommendationerna rör skatteproblem som hänger samman med fåmansföretags och partnerskaps rättsliga ställning, i synnerhet sådana som aktualiseras vid överlåtelse av små och medelstora företag genom arv.

... och det nuvarande arbetet har än så länge varit inriktat på mervärdesskatt.

Vidare håller man på att vidta flera åtgärder för komma till rätta med små och medelstora företags specifika problem på mervärdesskatteområdet. Framför allt kommer kommissionens initiativ beträffande en enda kontaktpunkt att göra det lättare för små och medelstora företag att expandera på den inre marknaden, eftersom de kommer att kunna fullgöra sina mervärdesskatteskyldigheter vid ett enda registreringsställe. För små och medelstora företag är därför bolagsbeskattning fortfarande ett av de största skatteproblemen på den inre marknaden och EU har ännu så länge inte tagit itu med detta ordentligt. Dessutom skulle framsteg på detta område och skatteåtgärder som gynnar små och medelstora företag på andra områden få ömsesidigt förstärkande effekter.

2. BEHOVET AV ATT FÖRBÄTTRA SMÅ OCH MEDELSTORA FÖRETAGS SKATTERÄTTLIGA STÄLLNING PÅ DEN INRE MARKNADEN

2.1. Bolagsskatterelaterade hinder på den inre marknaden och deras betydelse för små och medelstora företag

Det finns flera olika Av analyser och undersökningar som nyligen har utförts av kommissionens tjänsteavdelningar⁷, och som sedan har bekräftats av

⁵ Meddelande från kommissionen till rådet och parlamentet om en förbättring av skattevillkoren för små och medelstora företag (KOM(94) 206, EGT C 187, s. 5–10).

⁶ Kommissionens rekommendation av den 25 maj 1994 om beskattning av små och medelstora företag (EGT L 177, s. 1–19, kommissionens rekommendation av den 7 december 1994 om överlåtelse av små och medelstora företag (EGT L 385, s. 14–17), meddelande om kommissionens rekommendation av den 7 december 1994 om överlåtelse av små och medelstora företag (EGT C 400, s. 1–9).

⁷ Arbetsdokument från kommissionens tjänsteavdelningar om företagsbeskattning på den inre marknaden (SEK(2001) 1681).

skattehinder för bolagen på den inre marknaden ...

oberoende forskningsinstitut⁸, framgår att företagens gränsöverskridande ekonomiska verksamhet inom EU allvarligt försvåras av flera olika bolagsskatterelaterade hinder. I korthet handlar det om brister i gällande EU-skattelagstiftning och dess tillämpning i några medlemsstater, den allmänna avsaknaden av möjligheter till förlustutjämnning över gränserna för dotterbolag, skatteproblem vid gränsöverskridande omstruktureringar, tillämpning av dubbelbeskattningsavtal samt internprissättningsfrågor. Detta leder till en högre eller extra skattebörd, (ekonomisk) dubbelbeskattning och höga kostnader för att rätta sig efter lagstiftningen, vilket hämmar utövandet av gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden.

... som får allt större betydelse.

Med hänsyn till de framsteg som har skett på många andra politiska områden där åtgärder för harmonisering eller ömsesidigt erkännande har vidtagits har skattehindren fått allt större relativ betydelse under senare år och är nu ett av de största problemen när det gäller fullbordandet av den inre marknaden och förverkligandet av dess ekonomiska potential. Kommissionen arbetar därför nu med att genomföra en tvådelad strategi som innehåller såväl kortsiktiga åtgärder, som är avsedda att lösa specifika hinder för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden, som mera långsiktiga övergripande lösningar⁹. Denna strategi har redan lett till konkreta framsteg på många områden. Goda framsteg har också gjorts med utarbetandet av en gemensam konsoliderad bolagsskattebas som förhoppningsvis kommer att ge en systematisk lösning på medellång sikt på (framförallt) de större bolagens bolagsskatteproblem på den inre marknaden¹⁰. Än så länge har emellertid ingen systematisk lösning lagts fram när det gäller de specifika bolagsskatteproblemen för små och medelstora företag som är verksamma i mer än en medlemsstat.

Små och medelstora företag drabbas extra hårt av dessa hinder ...

En sådan lösning behövs emellertid. I den ovannämnda analysen från kommissionens tjänsteavdelningar fästes särskild uppmärksamhet vid den speciella situationen för små och medelstora företag¹¹. Det konstaterades att generellt är skattehindren för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet desamma för såväl små och medelstora företag som större bolag. Många hinder får emellertid större verkan för små och medelstora företag som, på grund av sin mindre storlek, har mindre

⁸ Se t.ex. Centre for European Policy Studies, "EU Corporate Tax Reform", rapport från november 2001 och "An EU Company without an EU Tax? A Corporate Tax Action Plan for Advancing the Lisbon Process", rapport från april 2002, båda med ytterligare hänvisningar.

⁹ Se kommissionens meddelanden "Mot en inre marknad utan skattehinder – En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU" (KOM(2001) 582) och "En inre marknad utan företagsskattemässiga hinder: uppnådda resultat, pågående initiativ och uppgifter som återstår att lösa" (KOM(2003) 726).

¹⁰ Mer information om detta arbete finns på följande webbplats:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

¹¹ Del III kapitel 8 och del IV B kapitel 11 i undersökningen (SEK(2001) 1682).

ekonomiska resurser och personalresurser än större bolag och inte heller har tillgång till skatterådgivning i samma utsträckning som dessa. Rörelsens till omfattning begränsade storlek begränsar därför möjligheterna att undvika vissa skattehinder. Skattehindrens negativa inverkan på små och medelstora företags deltagande i den inre marknaden bekräftas också av flera undersökningar. Så exempelvis framgick det av de svar som berörda parter lämnade på ”Frågeformulär om bolagsskatt som ett hinder för små och medelstora företags expansion inom EU”, som kommissionen offentliggjorde i juli 2004, att cirka en tredjedel av de små och medelstora företagen i EU anser att bolagsbeskattningen är ett stort hinder för expansion över gränserna¹².

...särskilt när
det gäller
kostnaderna för
att rätta sig
efter
lagstiftningen

...

Vidare blev det klarlagt att det finns ytterligare två områden som är särskild betydelse för små och medelstora företag¹³. För det första har små och medelstora företag särskilda svårigheter med att ta på sig de kostnader för att rätta sig efter lagstiftningen som följer av att det är nödvändigt att hantera upp till 25 olika skattesystem. Detta konstaterande får starkt stöd av skatterådgivare och branschorganisationer som företräder små och medelstora företag¹⁴. Enligt UEAPME, Europeiska sammanslutningen för hantverksföretag och små och medelstora företag, ”är de skatterelaterade kostnaderna för att rätta sig efter lagstiftningen upp till 100 gånger högre för små och medelstora företag än för större bolag”¹⁵. Det finns också vetenskapliga och kvantitativa belägg för detta. Utöver tillgängliga allmänna undersökningar, som pekar på att kostnaderna för att rätta sig efter lagstiftningen minskar ju större bolaget är och innebär att små och medelstora företag får en oproportionerligt hög¹⁶ eller till och med oöverkomligt hög börda jämfört med större bolag¹⁷, har den studie över beskattningen i Europa¹⁸ som kommissionens testpanel för det

¹² För mer information om frågeformuläret och svaren se

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

¹³ Det finns också stöd i litteraturen för denna slutsats, se t.ex. Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) ”*Small Business Taxation: An Agenda for Growth*”, Executive Development Centre, Manchester Business School och NatWest Bank PLC, s. 2.

¹⁴ Se t.ex. synpunkterna från kommissionens samråd 2003 och frågeformulär från 2004 (kapitel 7) som finns på följande webbplats:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

¹⁵ Pressmeddelande av den 11 juni 2004.

¹⁶ Se t.ex. Cressy, R. (2000) ”*Tax, Assistance, Compliance & the Performance of the Smaller Business*”, A Research Report to the Federation of Small Businesses, och Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) ”*Small Business Taxation: An Agenda for Growth*”, Executive Development Centre, Manchester Business School och NatWest Bank PLC.

¹⁷ Se bilaga 2 till den undersökning (SEK(2001) 1681) som kommissionens tjänsteavdelningar har utfört, med ytterligare hänvisningar.

¹⁸ Arbetsdokument från kommissionens tjänsteavdelningar SEK(2004) 1128. Det framgick framförallt att när det gäller försäljning är kostnaderna för att rätta sig efter lagstiftningen högre för små och medelstora företag än för större bolag. Dessutom fastställdes det att gränsöverskridande verksamhet medför högre kostnader för bolagen för att rätta sig efter lagstiftningen. På grundval av den ekonometriska analys som gjordes kunde det fastställas att kostnaderna för att rätta sig efter lagstiftningen är högre för bolag med minst ett dotterbolag i en annan medlemsstat i EU jämfört med

europiska näringslivet (*European Business Test Panel*) har gjort bekräftat vilken betydelse skattebetingade kostnader för att rätta sig efter lagstiftningen har för små och medelstora företag. Kostnaderna för att rätta sig efter lagstiftning på bolagsskatteområdet som rör försäljning uppskattades vara fem gånger högre för små företag än för stora bolag. På grund av de små och medelstora företagens mindre storlek är höga kostnader för att rätta sig efter lagstiftningen således av särskild betydelse för dessa och avskräcker helt klart många av dem från att expandera över gränserna.

... och
problemen med
gräns-
överskridande
förlust-
utjämnning.

För det andra har gränsöverskridande förlustutjämnning konstaterats vara det främsta hindret för små och medelstora företag av alla mer specifika skattehinder för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden. Det uppstår ofta förluster när en verksamhet inleds i ett främmande land, dvs. när denna verksamhet vanligtvis fortfarande bedrivs i ett mindre företag. Större bolag har ofta bättre möjligheter att skatteplanera och därmed få kompensation för gränsöverskridande förluster. Små och medelstora företag har inte samma möjligheter till detta. Dessutom är det särskilt viktigt för små företag att de kan utjämna förluster, eftersom de vanligtvis har en begränsad kapitalbas.

Effekten för små
och medelstora
företag av
gränsöver-
skridande
skattehinder
förvärras ofta
av gynnsamma
regler i den
inhemska
rättsordningen.

I sina inhemska rättsordningar har de flesta medlemsstater särskilda skattebestämmelser (skatteincitament eller skattelättnader) för egna företagare och små och medelstora företag¹⁹. Dessa bestämmelser, som vanligtvis inte är utformade för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet och skattefrågor med anknytning till sådan verksamhet, rör huvudsakligen fastställelse av beskattningsunderlaget, schablonberäkningar och andra förenklade metoder för att fastställa vinsten. Vissa medlemsstater tillämpar också speciella skattesatser som är lägre än i normalfallet. Kombinationen av dessa två effekter – den särskilda betydelse som gränsöverskridande hinder har för små och medelstora företag och förekomsten av inhemska skattelindringar – kan till och med leda till att det blir mindre intressant för små och medelstora företag att starta en gränsöverskridande verksamhet.

2.2. Slutsats och behov av åtgärder på EU-nivå

Bolagsskatte-
relaterade
hinder är ett av
skälen till att
små och

Statistiken visar att bolagsskatterelaterade hinder tillsammans med andra såväl skatterelaterade som icke-skatterelaterade faktorer är ett av skälen till²⁰ att relativt få små och medelstora företag deltar i den inre marknaden. Med andra ord avhåller sig små och medelstora företag ofta från gränsöverskridande handel och investeringar på grund av att de

bolag utan dotterbolag i andra medlemsstater och att kostnaderna ökar med antalet dotterbolag utomlands.

¹⁹ För en allmän översikt och bedömning, se bl.a. OECD, Directorate for Science, Technology and Industry, STI Working Paper 2002/9 "Taxation, SMEs and Entrepreneurship" av Duanjie Chen, Frank C. Lee och Jack Mintz.

²⁰ Se bifogade konsekvensanalys för närmare uppgifter.

medelstora företag är under-representerade på den inre marknaden.

avskräcks av skatteproblem eller föredrar rent inhemska transaktioner, till och med när dessa än mindre lönsamma i strikt ekonomiska termer. När små och medelstora företag ägnar sig åt verksamhet i andra medlemsstater drabbas de systematiskt av högre kostnader för att rätta sig efter lagstiftningen och högre finansieringskostnader än större bolag och löper därför en högre risk att misslyckas (helt och hållet eller endast vad avser det nyinrättade utländska driftstället).

Hindren har mer långtgående negativa verkningar än renodlade skatteproblem.

Förutom att de hindrar deltagandet i den inre marknaden har skattehindren för små och medelstora företag också andra negativa sidoeffekter. Till följd av svårigheterna när det gäller att kunna utjämna förluster i nystartade företag i andra medlemsstater är det t.ex. inte endast avskräckande att inrätta ett driftställe utomlands, utan problemen begränsar också företagets tillgång till finansiering i ett mycket viktigt utvecklingskedje, eftersom banker och andra finansinstitut på grund av risken ofta inte är benägna att ställa upp med finansiering (särskilt när det gäller nystartade teknikintensiva bolag). Detta har en negativ effekt på de allmänna villkoren för små och medelstora företags överlevnad, utveckling och expansion över gränserna.

Detta äventyrar Lissabonmålen på flera sätt.

Med hänsyn till den generella betydelse som små och medelstora företag har som drivkraft för ekonomisk tillväxt är deras obenägenhet att delta i den inre marknaden och deras låga överlevnadsprocent inte endast mycket kostsamt för de enskilda företagen, utan har också negativa verkningar för ekonomin som helhet när det gäller att uppnå sådana produktivitets- och sysselsättningsnivåer som krävs för att sänka arbetslösheten och hålla den kvar på en låg nivå eller generera de skatteinkomster som behövs för att finansiera allmänna tjänster. Båda dessa omständigheter är väsentliga för att uppnå det slutmål i form av social sammanhållning som anges i slutsatserna från Europeiska rådets möte i Lissabon.

Det är därför nödvändigt att ta itu med de bolagsskatte-relaterade hindren för små och medelstora företag.

För att utnyttja den inre marknads fulla ekonomiska potential och bidra till högre tillväxt och sysselsättning är det därför nödvändigt att främja en ökning av små och medelstora företags investeringar och expansion i andra medlemsstater genom att avlägsna eller åtminstone lindra de bolagsskatte-relaterade hindren. Detta är det grundläggande strategiska målet för det pilotprojekt som beskrivs nedan. Det operativa målet är att avlägsna de skevheter i skattesystemet som drabbar de små och medelstora företagen just i fråga om gränsöverskridande ekonomisk verksamhet, så att sådan verksamhet kan utövas på den inre marknaden på samma, eller åtminstone i stort sett samma, sätt som på de nationella marknaderna.

Kontra-produktiva sidoeffekter bör undvikas.

Flera begränsningsfaktorer måste beaktas när det gäller att uppnå detta mål. De åtgärder som vidtas för att uppnå målet bör inte samtidigt leda till stora inkomstbortfall för medlemsstaterna, erbjuda nya möjligheter till mera omfattande skattebedrägeri eller skatteundandragande eller försvåra för skatteförvaltningarna att utöva tillsyn över små och medelstora företag. Detta skulle ha negativa inverknings på

uppnåendet av de samlade ekonomiska fördelar som var det ursprungliga syftet med åtgärderna. Detta måste beaktas vid utformningen av ett tänkbart pilotprojekt.

3. HEMLANDSBESKATTNING SOM EN LOVANDE UTVÄG FÖR ATT UNDANRÖJA DE BOLAGSSKATTERELATERADE SKATTEHINDREN FÖR SMÅ OCH MEDELSTORA FÖRETAG

3.1. Grundläggande metod och lämplighet vad avser små och medelstora företag

Genom "hemlandsbeskattning" tillämpas den inre marknadens princip om ömsesidigt erkännande på bolagsbeskattning.

"Hemlandsbeskattning" bygger på ett frivilligt ömsesidigt erkännande av skatteregler. Metoden innebär att vinsten för en koncern som bedriver verksamhet i mer än en medlemsstat beräknas enligt reglerna i endast ett bolagsskattesystem, dvs. systemet i den stat där moderbolaget eller koncernens huvudkontor är beläget ("toppbolaget"). Små och medelstora företag som vill etablera ett dotterbolag eller ett fast driftställe i en annan medlemsstat skulle då kunna rätta sig efter *endast* de skatteregler som de redan känner till. Varje deltagande medlemsstat skulle fortsätta att beskatta sin andel av koncernmedlemmens affärsverksamhet i den staten enligt sin egen bolagsskattesats. Denna andel fastställs med hjälp av en fördelningsnyckel. Det vidtas inga åtgärder för att harmonisera regler. Hemlandsbeskattningsmetoden innebär därför att man bevarar möjligheten för varje enskild medlemsstat att få inkomster genom bolagsbeskattning.

Detta skulle undanröja de största skatteproblemen för små och medelstora företag ...

Enligt kommissionens mening framstår hemlandsbeskattning som ett mycket lovande sätt att komma till rätta med de skatteproblem som har nämnts ovan, som hämmar små och medelstora företag allra mest när de expanderar över gränser, särskilt genom att metoden innebär minskade kostnader för att rätta sig efter lagstiftningen och en automatisk lösning på problemet med gränsöverskridande förlustutjämning. Samtidigt kan det ifrågasättas om hemlandsbeskattningsmetoden är den lämpligaste skattemetoden för den inre marknaden mot bakgrund av dess tänkbara effekter om den tillämpas på samtliga bolag i EU. Metoden kan därför lämpligen prövas i ett pilotprojekt där endast intresserade små och medelstora företag och medlemsstater med liknande skattebaser deltar. I den bifogade bilagan beskrivs relativt ingående hur detta kan göras rent tekniskt, men naturligtvis måste den närmare utformningen av ett eventuellt pilotprojekt fastställas av de intresserade medlemsstaterna med hänsyn till de nationella förutsättningarna. Kommissionen är emellertid beredd att bistå med tekniskt stöd i detta arbete, vilket också kan ske genom Fiscalis-programmet²¹.

... och är därför värt att pröva i Grundtanken med pilotprojektet är att pröva vilka faktiska fördelar metoden med hemlandsbeskattning innebär för små och medelstora

²¹ Europaparlamentets och rådets beslut nr 2235/2002/EG av den 3 december 2002 om antagande av ett gemenskapsprogram för att förbättra beskattningssystemens funktion på den inre marknaden (Fiscalisprogrammet 2003–2007) (EGT L 341, 17.12.2002, s. 1–5).

ett pilotprojekt. företag och vilka bredare ekonomiska fördelar den innebär för EU samtidigt som de administrativa kostnaderna och eventuella risker för inkomstbortfall för medlemsstaterna begränsas. Medlemsstaterna skulle kunna inleda pilotprojektet genom lämpliga skraddarsydd överenskommelser med andra medlemsstater. Det finns flera olika möjligheter beroende på de faktiska omständigheterna, t.ex. genom ett bilateralt eller, ännu hellre, multilateralt avtal, tillfälliga supplement till gällande dubbelbeskattningsavtal eller multilaterala konventioner eller en ny multilateral konvention. Lämpliga förslag ges också i det bilagda utkastet till ett tänkbart pilotprojekt.

3.2. Arbetet med tanken hittills

”Hemlandsbeskattning” är en fullt utvecklad metod som har förbättrats efter hand.

Tanken på ett pilotprojekt har gradvis tagit form under de senaste fyra åren. Det började med Malcolm Gammies och Sven-Olof Lodins publikationer om hemlandsbeskattning²² och fortsatte med kommissionens arbete med en ny strategi för bolagsbeskattning och reaktionerna därpå. På denna grundval har kommissionen presenterat konkreta uppslag om hur man bör gå vidare med pilotprojektet och föreslagit flera centrala punkter för utformningen av ett sådant pilotprojekt²³. År 2003 genomförde kommissionens tjänsteavdelningar ett offentligt samråd om tanken och de diskussioner (såväl formella som informella) med sakkunniga från näringslivet och universitetsvärlden som därefter följde ledde till ytterligare förbättringar av projektet. Det finns detaljerade arbetsdokument, sammanfattningar, officiella handlingar och rapporter om alla dessa förberedande åtgärder (se t.ex. kommissionens webbplats²⁴). Detta meddelande fullbordar dessa långvariga tekniska och politiska förberedelser.

En försöksverksamhet med små och medelstora företag får stöd av Europa-

Europaparlamentet har stött idén med hemlandsbeskattning och uppmanat kommissionen att gå vidare²⁵. Europeiska ekonomiska och sociala kommittén förespråkar ett pilotprojekt med ”hemlandsbeskattning” som en lösning på små och medelstora företags gränsöverskridande verksamhet och menar att detta skulle kunna prövas bilateralt innan det eventuellt utvidgas till att omfatta hela EU om

²² Se särskilt Gammie, M. och Lodin, S.-O., ”Home State Taxation”, IBFD Publications 2001.

²³ Bl.a. i de ovannämnda meddelandena KOM(2001) 582 och KOM(2003) 726. Det bör noteras att kommissionen redan i sitt meddelande från 1994 till rådet och Europaparlamentet om en förbättring av skattevillkoren för små och medelstora företag (Kom(94) 206 av den 25 maj 1994, EGT C 187, 9.7.1994) var inne på denna linje och framhöll att ”utlandsverksamhet i små och medelstora företag skulle, under vissa omständigheter, kunna beskattas endast i den medlemsstat där företaget har hemvist. Detta skulle innebära en stor administrativ förenkling.” I sin nuvarande utformning går hemlandsbeskattningen emellertid inte så långt. Den avser inte beskattning i endast hemlandet utan att basen beräknas i enlighet med endast hemlandets regler.

²⁴ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm

²⁵ Rapport om kommissionens meddelande till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén om skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren (KOM(2001) 260 – C5-0597/2001 – 2001/2248 (COS)).

parlamentet,
EESK ...

utvärderingen pekar på ett positivt resultat²⁶.

... och av små
och medelstora
företag.

Det offentliga samråd om tanken på ett pilotprojekt med hemlandsbeskattning för små och medelstora företag som kommissionens tjänsteavdelningar genomförde 2003 och det frågeformulär som delades ut 2004 visade att det fanns ett stöd för metoden med hemlandsbeskattning bland de små och medelstora företagen i EU och att många var intresserade av att delta i ett eventuellt pilotprojekt. På grund av de få svaren på frågeformuläret kan resultaten emellertid inte betraktas som statistiskt säkerställda.

Medlems-
staterna är
skeptiska.

Kommissionen har naturligtvis även samrått med medlemsstaterna om utsikterna för ett sådant pilotprojekt, bl.a. 2004 vid ett möte i en arbetsgrupp och vid rådets (ekonomiska och finansiella frågor) informella möte. Det måste medges att dessa samråd visade på en stor och utbredd skepsis. Huvudargumenten som framfördes till kommissionen var för det första att påståendena om särskilda gränsöverskridande skattehinder för små och medelstora företag var vilseledande, för det andra att ett sådant pilotprojekt skulle ge upphov till allvarliga administrativa och rättsliga problem, däribland diskriminering²⁷. Kommissionen anser emellertid att det finns klara belägg för att det finns ett behov av att förbättra små och medelstora företags skatterättsliga ställning på den inre marknaden och att de eventuella administrativa och rättsliga problem som detta ger upphov till kan lösas och inte bör överdrivas. Eftersom pilotprojektet kommer att vara frivilligt är det dessutom svårt att finna några rationella skäl till varför medlemsstater som önskar ingå ett bilateralt eller multilateralt avtal för att pröva ett nyskapande skattesystem för små och medelstora företag skall hindras från att göra det.

Trots allt finns
det en
föregångare ...

Vidare enades nyligen två medlemsstater, trots sina invändningar mot hemlandsbeskattning, om ett protokoll till sitt dubbelbeskattningsavtal, som innebär att ett undantag skall göras i vissa gränsområden från bestämmelserna om fast driftställe. I de berörda områdena skall driftställen som tillhör bolag från den andra medlemsstaten inte behandlas som ”fasta driftställen” i skattehänseende, även om villkoren för sådan behandling är uppfyllda. Följaktligen beskattas inte driftstället – i motsats till normalfallet – i det land där det ligger. De huvudsakliga

²⁶ Yttrande ECO/127.

²⁷ Medan det i en oberoende studie (”*Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European Company statute (Societas Europaea)*”) likaså konstateras att det föreligger sådana problem, finns det flera olika, juridiska och faktiska, motargument till påståendena om diskriminering. Framförallt innebär inte ordningen någon systematisk reduktion av skattebördan för de deltagande bolagen, utan fördelen består i minskade kostnader för att rätta sig efter lagstiftningen. Dessutom finns det både på skatteområdet och på andra områden av den offentliga rätten i stort sett jämförbara initiativ som bygger på principen om ursprungsland och ömsesidigt erkännande och där detta argument inte förefaller att ha förts fram.

skillnaderna mellan detta tillvägagångssätt och hemlandsbeskattning är att det förra är begränsat till ett väl avgränsat gränsområde och att de båda medlemsstaterna har enats om att någon ytterligare fördelning av skattebasen mellan de båda länderna inte är nödvändig. Logiken i tillvägagångssättet – ömsesidigt erkännande – är emellertid densamma som i pilotprojektet och det praktiska genomförandet via ett dubbelbeskattningsavtal bekräftar att sådana ordningar är fullt möjliga och kan införas relativt snabbt.

*... och
simuleringar
under
förhållanden
som efterliknade
verkligheten har
också bekräftat
att metoden är
praktiskt
genomförbar.*

Slutligen har Handelshögskolan i Stockholm i ett projekt simulerat hemlandsbeskattningsmetoden med verkliga uppgifter som avsåg en relativt stor svensk koncern. Man erfor inte några tekniska svårigheter och det krävdes endast några få anpassningar av bolagens räkenskaper. Den skatt som skulle betalas minskade, vilket förklaras av bättre möjligheter till förlustutjämning (ett önskat resultat) som betyder att negativa inkomster automatiskt kompenseras. De svenska bestämmelserna om skatteutjämning inom en koncern skulle med andra ord kunna tillämpas på de bolag som deltar i systemet med hemlandsbeskattning. Eventuella avdrag avseende dotterbolag i en annan medlemsstat skulle emellertid återföras under efterföljande år med överskott. På lång sikt rör det sig således inte om någon skattereducering.

4. SLUTSATS OCH FRAMTIDSPERSPEKTIV

Särskilda åtgärder som främjar små och medelstora företags deltagande i den inre marknaden är, mot bakgrund av den förnyade Lissabonstrategin och med tanke på den ekonomiska betydelse som en bolagsskattereform i EU har när det gäller att förbättra EU:s inre marknad som helhet och främja ekonomisk tillväxt och sysselsättning, mer nödvändiga nu än någonsin tidigare. Bolagsbeskattningen förtjänar särskild uppmärksamhet i detta avseende.

*De ekonomiska
skälen för att
pröva en ny
metod för att
beskatta små
och medelstora
företag på den
inre marknaden
är övertygande.*

Kommissionen anser att hemlandsbeskattningsmetoden utgör ett realistiskt och effektivt sätt att komma till rätta med de speciella skatteproblemen för små och medelstora företag på den inre marknaden, särskilt problemen med höga kostnader för att rätta sig efter lagstiftningen. Det kan göras gällande att hemlandsbeskattning inte är någon systematisk långsiktig skattelösning för den inre marknaden (i motsats till den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen), men dess potentiella fördelar för små och medelstora företag och därigenom för EU:s ekonomi som helhet bör inte lämnas oprövade, i synnerhet som det säkerligen dröjer några år innan den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen är genomförd. Om den gemensamma konsoliderade skattebasen blir frivillig kommer den dessutom att vara intressantare för större bolag än för små och medelstora företag. Metoden skulle därför kunna prövas relativt snabbt och enkelt av intresserade medlemsstater och företag i form av ett pilotprojekt. Det bifogade utkastet till ett sådant pilotprojekt innehåller en närmare redogörelse för de relevanta

tekniska och rättsliga aspekterna.

Intresserade medlemsstater uppmanas att involvera kommissionens tjänsteavdelningar i ett tidigt skede om de förbereder ett pilotprojekt i linje med det som beskrivs i det här meddelandet och att underrätta dem om eventuella initiativ på lagstiftningsområdet, inte minst för att säkerställa att de är förenliga med gemenskapsrätten, särskilt när det gäller konkurrensregler.

Förhoppningvis kommer medlemsstaterna att granska möjligheten och de tekniska aspekterna av ett pilotprojekt på ett konstruktivt sätt.

Kommissionen är medveten om att en stor majoritet av medlemsstaterna för närvarande är skeptisk till idén. Kommissionen anser emellertid att de betänkligheter som ligger till grund för denna kritiska inställning lätt kan skinngas. Vidare kommer sannolikt endast medlemsstater med i stort sett liknande skattebaser att ingå ett sådant avtal. Den föreslagna metoden är slutligen endast ett pragmatiskt och blygsamt initiativ som syftar till att mobilisera de små och medelstora företagens tillväxtpotential – det bör inte hindras av rent administrativa överväganden.

Kommissionen hoppas att medlemsstaterna på ett konstruktivt och förbehållslöst sätt kommer att granska möjligheten av ett pilotprojekt med hemlandsbeskattning för små och medelstora företag och den närmare ordning som beskrivs i bilagan. Kommissionen är beredd att ge stöd och råd till intresserade medlemsstater när det gäller specifika projekt.

BILAGA

UTKAST TILL ETT TÄNKBART PILOTPROJEKT MED HEMLANDSBESKATTNING FÖR SMÅ OCH MEDELSTORA FÖRETAG

Inledning

1. Grundtanken bakom och det grundläggande syftet med pilotprojektet med hemlandsbeskattning är mycket enkelt, närmare bestämt att undanröja de skattehinder som små och medelstora företag stöter på när de är verksamma också i andra medlemsstater inom EU genom att göra det möjligt för dem att i vissa avseenden tillämpa bolagsskattereglerna i sitt hemland som de känner väl till. Det innebär att små och medelstora företag skulle få beräkna den beskattningsbara vinsten för moderbolaget samt alla dotterbolag och fasta driftställen i andra deltagande medlemsstater i enlighet med hemlandets bestämmelser om skattebas. Den fastställda skattebasen skulle sedan fördelas bland de berörda medlemsstaterna i enlighet med deras respektive andel av de totala lönekostnaderna eller omsättningen. Varje medlemsstat skulle sedan tillämpa sin egen skattesats.
2. Detta dokument innehåller en redogörelse för de tekniska aspekterna av metoden i form av ett pilotprojekt för intresserade små och medelstora företag. Syftet är att intresserade medlemsstater skall få tillgång till ett så detaljerat underlag som möjligt för utarbetandet av de praktiska aspekterna och det rättsliga innehållet i ett konkret bilateralt eller multilateralt pilotprojekt och att peka på praktiska lösningar på problem som kan uppkomma. Följande redogörelse är inte avsedd att omfatta alla tänkbara situationer och komplicerade frågor som pilotprojektet kan ge upphov till. I praktiken bör emellertid metoden vara enkel att tillämpa för de flesta små och medelstora företag som medverkar.
3. Denna modell kan naturligtvis inte ersätta en skräddarsydd överenskommelse i vilken de närmare villkoren i skattelagar och annan relevant lagstiftning i de deltagande medlemsstaterna beaktas. Kommissions tjänsteavdelningar är emellertid beredda att ge de medlemsstater som önskar det ytterligare stöd och råd när det gäller de praktiska förberedelserna. Sådant stöd kan t.ex. ta formen av gemensamma seminarier och projektgrupper inom ramen för Fiscalis.
4. I den mån ett tänkbart pilotprojekt avser gällande nationell skattelagstiftning och praxis behövs det naturligtvis inte någon bedömning av om de enskilda reglerna är förenliga med EU-fördraget. Tillämpningen av sådana regler i pilotprojektet skulle inte i något fall och på inget sätt föregripa kommissionens eller någon annan institutions ståndpunkt eller beslut i detta hänseende.

Grundläggande metod och förfaranden

Definitioner

5. Grundtanken bakom "hemlandsbeskattningen" är frivilligt ömsesidigt erkännande av skatteregler. "Hemlandsgruppens" beskattningsbara inkomst beräknas enligt reglerna i endast ett bolagsskattesystem, nämligen toppbolagets hemland. Varje deltagande medlemsstat fortsätter att enligt sin egen bolagsskattesats beskatta sin andel av en

koncernmedlems affärsverksamhet i den staten. Denna andel fastställs med tillämpning av en fördelningsnyckel. Nya begrepp och termer som avviker från internationell skattepraxis och som används i pilotprojektet behöver definieras. I detta sammanhang avses med

- *hemland*: det land där det direkta eller indirekta moderbolaget eller det bolag som ett fast driftställe tillhör (huvudkontoret) har skatterättslig hemvist,
- *värdland*: det land där dotterbolaget har skatterättslig hemvist eller där det fasta driftstället är beläget,
- *hemlandsgrupp*: den koncern eller det bolag med fasta driftställen som deltar i pilotprojektet,
- *toppbolag*: det bolag som leder hemlandsgruppen (moderbolag eller huvudkontor), som har hemvist i hemlandet och som har det yttersta ansvaret för pilotprojektet.

6. Någon särskild definition av små och medelstora företag behövs inte, tvärtom förefaller det lämpligt att använda den allmänna definition som har fastställts i kommissionens rekommendation 2003/361/EG²⁸, eftersom den är gemensam och bekant för alla medlemsstater. Denna definition skiljer på

- medelstora företag [personalstyrka < 250 och omsättning ≤ 50 miljoner euro eller balansomslutning ≤ 43 miljoner euro]
- små företag [personalstyrka < 50 och omsättning ≤ 10 miljoner euro eller balansomslutning ≤ 10 miljoner euro]
- mikroföretag [personalstyrka < 10 och omsättning ≤ 2 miljoner euro eller balansomslutning ≤ 2 miljoner euro]

För att undvika oklarheter bör denna definition gälla för pilotprojekten. Detta gäller i synnerhet definitionen av termer som används vid definitionen av små och medelstora företag och de slags företag som beaktas vid beräkningen av personalstyrka och finansiella belopp.

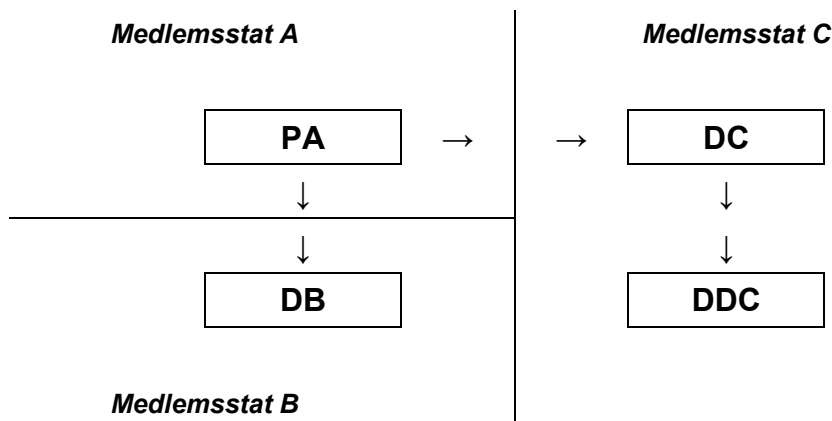
7. Följande diagram illustrerar hur systemet är tänkt att fungera och definitionen av tekniska termer som används i detta dokument.

²⁸ Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (2003/361/EG) (EUT L 124, 20.5.2003, s. 36–41).

Beskrivning av faktiska omständigheter

En koncern har följande struktur:

- Moderbolaget PA, beläget i medlemsstat A
- Dotterbolaget DB, beläget i medlemsstat B
- Dotterbolaget DC, beläget i medlemsstat C
- Dotterdotterbolaget DDC, beläget i medlemsstat C



Definition av termer

- Bolaget PA är toppbolaget
- Bolagen PA, DB, DC och DDC kan bilda en "hemlandsgrupp"
- Medlemsstat A är "hemlandet"
- Medlemsstat B är värdland för DB
- Medlemsstat C är värdland för DC och DDC
- Medlemsstaterna A, B och C formaliserar sitt samarbete i pilotprojektet genom lämpliga rättsliga instrument, t.ex. via en multilateral "hemlandskonvention" eller ett multilateralt "hemlandsavtal"

Systemets funktionssätt:

- PA fastställer den beskattningsbara inkomsten för PA, DB, DC och DDC i enlighet med skattelagstiftningen i medlemsstaten A
- Den fastställda skattebasen fördelas bland medlemsstaterna A, B och C, t.ex. i förhållande till antalet anställda och omsättning i varje stat
- PA skickar in en skattedeklaration för koncernen i medlemsstat A och betalar skatt (på sin andel)
- DB beräknar själv den skatt som företaget skall betala i medlemsstat B och betalar denna
- DC och DDC beräknar själva den skatt som de var och en skall betala i medlemsstat C och betalar denna

Lämpliga företag

8. Det förefaller starkt tillrådligt att endast tillämpa pilotprojektet på små och medelstora företag som omfattas av bolagsskatt. Vidare bör det i princip vara tillgängligt för alla sådana små och medelstora företag. För att å ena sidan rikta in pilotprojektet mer effektivt på gränsoverskridande expansion i företag som ännu inte är så stora att de har råd med de merkostnader som tillämpningen av okänd skattelagstiftning i en annan medlemsstat innebär, å andra sidan begränsa de potentiella kostnaderna och riskerna för skatteförvaltningarna kan medlemsstaterna emellertid om de så önskar endast låta små företag enligt definitionen i kommissionens rekommendation 2003/361/EG ingå i pilotprojektet. En ytterligare

begränsning av pilotprojektet till endast mikroföretag skulle äventyra projektets ekonomiska syften och är därför inte någon gångbar lösning.

9. Definitionen i kommissionens rekommendation 2003/361/EG innehåller också bestämmelser om kategoriseringen av ”fristående företag”, ”partnerföretag” och ”anknutna företag” och förklarar hur dessa begrepp skall beaktas vid beräkningen av personalstyrkan och de finansiella beloppen. Dessa bestämmelser bör kunna tillämpas för att fastställa om bolag uppfyller kriterierna för att räknas som små och medelstora företag och därmed får delta i pilotprojektet. Bestämmelserna bör även användas för att definiera hemlandsgruppen²⁹.
10. Med hänsyn till pilotprojektets begränsade räckvidd är det osannolikt att små och medelstora företag med huvudkontor i tredjeländer skulle vilja delta i projektet vad avser deras verksamhet i EU i en EU-grupp, eftersom det skulle innebära att ett dotterbolag skulle fungera som moderbolag/huvudkontor för dotterdotterbolagen. Det förefaller även osannolikt att små och medelstora företag med indirekt ägande via tredjeländer, dvs. ett moderbolag i en medlemsstat som har ett dotterbolag i ett tredjeland som har ett (dotter-)dotterbolag i en annan medlemsstat, skulle vara lämpliga att delta i pilotprojektet. Det är inte nödvändigt att systematiskt utesluta den första kategorin av bolag från pilotprojektet om de uppfyller de grundläggande krav som anges i det relevanta avtalet och i synnerhet uppfyller villkoren för att definieras som små och medelstora företag, men det finns anledning att tro att den andra kategorin skulle bli för svårhanterlig för pilotprojektet. Enligt kommissionens tjänsteavdelningar bör därför indirekt ägande via tredjeländer eller medlemsstater som inte deltar i pilotprojektet innebära att en koncern utesluts från projektet.
11. Medlemsstaterna kan välja att utesluta aktiva internationella partnerskap, enskilda företagare och enmansföretag eller andra skattetransparenta enheter eller blandformer från pilotprojektet, trots att de delvis omfattas av definitionen av små och medelstora företag. Deras deltagande skulle göra pilotprojektet mycket komplicerat och inte leda till några större ekonomiska fördelar. Det är naturligtvis endast de medlemsstater som deltar i pilotprojektet som kan bedöma om det rör sig om en blandform i hemlandsgruppen (dvs. en enhet som anses vara skattetransparent i en medlemsstat och motsatsen i en annan), inte medlemsstater som inte är hemvistland för någon av enheterna i ”hemlandsgruppen”.
12. Följande komplikationer och tekniska problem är tänkbara: Om man låter projektet omfatta aktiva internationella partnerskap och andra skattetransparenta enheter eller blandformer skulle det, till skillnad från exemplet med bolag, leda till olika uppfattning om hur gällande dubbelbeskattningsavtal bör tillämpas, i synnerhet när partnererna har hemvist i andra medlemsstater än den där partnerskapet utövas. Ett exempel på ett sådant problem är när en medlemsstat betraktar räntan på ett lån från en partner till partnerskapet som normal ränta och en annan ser det som dold vinstutdelning. Projektet skulle således i vissa avseenden faktiskt komma att omfatta också inkomstbeskattning av fysiska personer. Om medlemsstaterna vill inkludera partnerskap i projektet är det därför möjligt att detta endast bör få ske i undantagsfall efter en analys av den berörda medlemsstatens skatteförvaltnings av varje enskilt

²⁹ Se ”The new SME definition - user's guide and model declaration” på http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf

fall. Under alla omständigheter bör endast kommersiellt aktiva partnerskap med inkomst av rörelse få ansöka om att delta i projektet.

Fastställelse av hemland och hemlandsgrupp

13. Hemlandet för en deltagande koncern av små och medelstora företag skall definieras som det land där toppbolaget har skatterättslig hemvist. Enligt vad som i regel är utslagsgivande i fall av tveksamhet eller dubbel hemvist är detta det land där toppbolaget har sin faktiska ledning (eller centrala ledning och kontroll) och beskattas innan det går med i pilotprojektet. Om det uppstår problem med tillämpningen av denna regel i pilotprojektet måste skatteförvaltningarna i de medlemsstater där koncernen är verksam enas om vilket land som skall anses vara hemland, annars kan bolaget inte delta i pilotprojektet.
14. Hemlandets regler om bolagsskattebas skall tillämpas på toppbolaget och dess dotterbolag eller fasta driftställen i de deltagande medlemsstaterna. Huruvida alla dessa verksamheter skall ingå i ”hemlandsgruppen” i pilotprojektet beror på hemlandets regler om koncernbeskattning. Det förefaller som om det är mycket svårt, eller till och med omöjligt, att tillämpa världsomfattande konsolideringsordningar i pilotprojektet.
15. Ett bolag (moder- eller dotterbolag) får aldrig tillhöra två olika ”hemlandsgrupper”. Medlemsstaterna bör därför ange ett generellt krav på majoritetsägande i det relevanta bilaterala eller multilaterala avtalet. Detta ytterligare tröskelvärde i pilotprojektet skulle komma att komplettera och ersätta gällande nationella tröskelvärden som är mindre omfattande.

Vilka skatter omfattas?

16. Det är rimligt att pilotprojektet endast omfattar bolagsskatt. Andra skatter bör inte omfattas av projektet. Detta gäller framför allt mervärdesskatt, punktskatt, förmögenhetsskatt, arvsskatt, fastighetsskatt och skatt på fastighetsöverlåtelse. Medlemsstaterna kan dock, om de så önskar, fortsätta att tillämpa nationella eller lokala vinstrelaterade pålagor på den bolagsskatt som har fastställts enligt villkoren för pilotprojektet (dvs. på medlemsstatens andel av den totala skattebasen). Uttag av icke vinstrelaterade lokala eller regionala skatter kan också fortsätta i enlighet med reglerna i de berörda medlemsstaterna.
17. Pilotprojektet bör inte indirekt påverka något annat skatteuttag än uttaget av bolagsskatt. I den mån fastställelsen av bolagets inkomstskatt interagerar med eller påverkar beräkningen av andra skatter eller sociala avgifter och detta samband inte kan fastställas med stöd av hemlandets regler om skattebasen, bör särskilda räkenskaper föras i enlighet med värdlandets regler. Ett exempel på detta är hur löneförmåner behandlas i många medlemsstaters inkomstskattelagar. Om det tillämpas olika skatteregler för bolag respektive personal vid beräkningen och behandlingen av förmåner enligt bolagsskattelagstiftning respektive inkomstskattelagstiftning kan det leda till oönskade skiljaktigheter och därmed för hög eller för låg beskattning. Det enda sättet att komma till rätta med dessa skiljaktigheter är att göra en ny beräkning av förmånen, antingen i hemlandet som inkomst för hemlandsgruppen eller i värdlandet som inkomst för mottagaren. Det finns inte någon generell lösning, eftersom det finns så många olika regler om

löneförmåner och jämförbara arrangemang i medlemsstaterna. En lämplig lösning måste utarbetas i det enskilda fallet mot bakgrund av lagstiftningen i de berörda medlemsstaterna.

Vilka sektorer omfattas?

18. För åtskilliga ekonomiska sektorer gäller vanligtvis speciella bolagsskatteregler. I ett pilotprojekt för små och medelstora företag kan detta leda till ytterligare komplikationer som är svåra att acceptera, antingen på grund av att få, om ens några, små och medelstora företag är verksamma i dessa sektorer eller på grund av att de ifrågasatt sektorerna fortfarande ofta är nationella. Medlemsstaterna bör därför överväga att ställa som villkor att t.ex. "hemlandsgrupper" där mer än 10 % av omsättningen härrör från sådana sektorer som sjöfart, finansiella tjänster, bank och försäkring, handel med och utvinning av olja och gas samt jordbruk (inklusive skogsbruk och fiske) inte skall få delta i pilotprojektet.
19. Definitionen av sektorn bör grundas på skattereglerna i det berörda "hemlandet", men de andra berörda medlemsstaternas skatteförvaltningar måste under alla omständigheter godkänna denna definition i varje enskilt fall. Annars bör gemensamma EU-definitioner användas eller, vid behov, utarbetas för projektet. Kommissionens tjänsteavdelningar är beredda att vid behov bistå intresserade medlemsstater med detta.

Bestämmelser för specialfall och för att motverka skatteundandragande

20. Pilotprojektet måste naturligtvis innehålla bestämmelser om undantagsfall och motverkande av skatteundandragande. Kommissionen anser att följande tänkbara ordningar är rimliga och bör övervägas av intresserade medlemsstater. Bestämmelserna ger också garantier åt de deltagande bolagen.
 - (a) Ett toppbolag som deltar i pilotprojektet kan inte välja vilka dotterbolag eller fasta driftställen i deltagande medlemsstater som skall ingå i hemlandsgruppen (principen "alla eller ingen").
 - (b) Endast befintliga företag som har haft skatterättslig hemvist i "hemlandet" i minst två år bör få delta i projektet.
 - (c) Ett företag som, medan det deltar i pilotprojektet, genom utövandet av sin normala affärsverksamhet växer så att det överskrider de gränser som anges i definitionen av små och medelstora företag bör inte av det skälet uteslutas från projektet.
 - (d) Ett ägarbyte innebär inte automatiskt att det deltagande företaget skall uteslutas, såvida företaget inte genom ägarbytet upphör att omfattas av definitionen av små och medelstora företag.
 - (e) Transaktioner av engångskaraktär och onormala fluktuationer i omsättningen bör inte automatiskt leda till att det deltagande bolaget utesluts (eller så bör avyttrandet av stora kapitaltillgångar uteslutas från kraven avseende omsättningen).

- (f) Företagssammangående och företagsförvärv som inte påverkar de grundläggande komponenterna i pilotprojektet (definitionen av små och medelstora företag, fastställelsen av hemland osv.) bör inte automatiskt leda till att det deltagande bolaget utesluts. De ansvariga skatteförvaltningarna måste emellertid göra en ny bedömning av om förutsättningarna för att få delta i projektet fortfarande är uppfyllda med den nya strukturen på koncernen.
- (g) Det kan visa sig omöjligt för ett deltagande bolag att byta hemland medan pilotprojektet pågår. Toppbolagets byte av skatterättslig hemvist till en annan medlemsstat bör då leda till att pilotprojektet avslutas. Detsamma gäller när en fusion leder till att toppbolaget byter skatterättslig hemvist. Alternativt kan koncernen, vid byte av hemvist till en annan medlemsstat, i princip fortsätta att gynnas av hemlandsbeskattning, men enligt reglerna i det nya hemlandet. Bytet av hemland skall då ske obehindrat, vilket inte är omöjligt även om det verkar tekniskt komplicerat.
- (h) Om toppbolagets och en hemlandsgruppsmedlems beskattningsår inte stämmer överens skall toppbolaget föra korresponderande räkenskaper, så att de berörda skatteförvaltningarna kan göra en bedömning av tillämpningen.
- (i) Tillgångar får överlåtas mellan toppbolaget (moderbolaget eller huvudkontoret) och dotterbolag eller fasta driftställen i en annan medlemsstat, förutsatt att det sker i enlighet med hemlandets skattelagstiftning. Toppbolaget måste emellertid i samarbete med de ansvariga skattemyndigheterna fastställa den överlåtna tillgångens bokförda värde och marknadsvärde, så att överlåtelsen kan beskattas enligt gällande ”normala” regler om pilotprojektet inte förlängs eller om tillgången säljs (dvs. man ”fryser” bokföringsposten och skjuter upp beskattningen). Om transaktionen omfattas av det skatterättsliga fusionsdirektivet³⁰ skall bestämmelserna i det direktivet tillämpas.
- (j) Om inte något annat föreskrivs skall alla transaktioner i hemlandsgruppen mellan toppbolaget och dotterbolag eller fasta driftställen eller mellan koncernmedlemmarna behandlas i enlighet med hemlandets skattelagstiftning.
- (k) Henviststatens generella regler för att förhindra missbruk är tillämpliga på varje koncernmedlem i förhållande till icke deltagande medlemsstater och tredjeländer, för att förekomma att de fördelaktigaste reglerna systematiskt väljs.

Tillämpning av gällande dubbelbeskattningsavtal

21. Det följer av själva metoden med hemlandsbeskattning att förbindelserna mellan ”hemlandsgruppens” medlemmar i pilotprojektet inte omfattas av de berörda dubbelbeskattningsavtalen under den tid som projektet pågår. Det bilaterala dubbelbeskattningsavtalet mellan två deltagande medlemsstater är inte tillämpligt på transaktioner mellan hemlandsgruppens medlemmar. Avtalet är emellertid fortfarande tillämpligt på sådana skatteaspekter som inte berörs av pilotprojektet.

³⁰ Rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EUT L 58, 4.3.2005, s. 19).

22. Pilotprojektet innebär inte någon förändring av skatteavtalens tillämpningsområde. De olika koncernmedlemmarna bör omfattas av samma skatteavtal som före pilotprojektet. Med andra ord bör ”värd-” eller hemvistlandets skatteavtal tillämpas på en medlem i en hemlandsgrupp, men på den beskattningsbara inkomst som har fastställts med stöd av hemlandets regler. Följaktligen kräver inte pilotprojektet några ändringar i medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal med tredjeländer. Eftersom varje medlem i ”hemlandsgruppen” fortfarande är skattskyldig i sitt hemvistland, fortsätter de ifrågavarande avtalen att gälla.
23. Koncernmedlemmarnas utländska kapitalinkomster (utdelning, ränta, royalty, inkomst från fast egendom etc.) från tredjeländer eller medlemsstater som inte deltar i projektet bör rimligtvis som regel inte omfattas av pilotprojektet utan av de normala reglerna. Utländska kapitalinkomster bör därför tillföras koncernmedlemmens inkomst efter fördelningen. På detta sätt undviks problem som skulle kunna uppstå om hemlandet och värdlandet har olika ordningar i sina respektive avtal med ett tredje land, t.ex. vad gäller beräkningen av skattecredit och skattebefrielse för vissa inkomster. Om det deltagande företaget har sådana inkomster skall det därför upprätta två skattedeklarationer, en för hemlandet och en för värdlandet, som avser dessa särskilda inkomster.
24. Under specifika omständigheter kan det uppkomma icke-diskrimineringsfrågor i samband med dubbelbeskattningsavtal, såväl inom EU i förhållande till medlemsstater som inte deltar i projektet som i förhållande till tredjeländer, när företag i samma land behandlas olika enligt pilotprojektet. Tillgänglig forskning³¹ tyder på att jämförelsen mellan deltagande och icke deltagande företag i pilotprojektet inte längre är den relevanta referenspunkten, men helst bör det träffas en formell överenskommelse mellan var och en av avtalsparterna om hur denna klausul skall tolkas i pilotprojektet.

Frågor som rör internprissättning

25. Det följer av metoden med hemlandsbeskattning att nationella regler om internprissättning inte skall tillämpas inom hemlandsgruppen medan pilotprojektet pågår. Inom ramen för ”hemlandsgruppen” skall hemlandets regler tillämpas också i övriga berörda medlemsstater.
26. I fråga om justeringar av internpriser, t.ex. för dotterbolag, närstående parter eller dotterdotterbolag i medlemsstater som inte deltar i projektet eller i tredjeländer, bör den behöriga myndigheten vara hemlandets skattemyndigheter (såvida justeringen inte härrör från en transaktion mellan ett tredjeland och en medlem i hemlandsgruppen som har hemvist utanför hemlandet). Detta förefaller vara det enda praktiskt genomförbara tillvägagångssättet. Dessutom visar tillgänglig forskning³² att en noggrann distinktion bör göras mellan primära och sekundära korresponderande justeringar. Framför allt förefaller det tillrådligt att göra korresponderande justeringar efter, inte före, fördelningen av skattebasen. Anledningen till detta är att endast

³¹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *”The compatibility of the Home State Taxation system with double taxation agreements based on the OECD Model: a study”*, som återges i ovannämnda verk av Lodin och Gammie, s. 77–104, s. 99.

³² Lodin och Gammie, s. 57, IBFD, s. 95f.

dotterbolagets (utländska kapital-)inkomster och den medlemsstat som ansvarar för förhandlingen bör beröras.

27. Samråd mellan hemlandets och värdlandets förvaltningar vore hur som helst tillrådligt. Sådana samråd är förmodligen nödvändiga när det gäller värdlandets förbindelser med ett tredjeland som inte har något dubbelbeskattningsavtal med hemlandet.

Andra tekniska frågor

28. Hemlandets regler bör vara tillämpliga på alla medlemmar i ”hemlandsgruppen” när det gäller källskatt, utbetalningar av utdelning och därmed sammanhängande förfaranden för transaktioner mellan medlemmarna i hemlandsgruppen. Detta tillvägagångssätt följer också logiskt av metoden med hemlandsbeskattning.
29. Betalningar mellan två företag som är etablerade i samma medlemsstat, men som omfattas av olika hemländers skatteregler, bör enligt upphovsmännen till hemlandsbeskattningsmetoden³³ kunna anses som en intern transaktion i stället för som en gränsöverskridande betalning och följaktligen omfattas av hemvistlandets (värdlandets) regler. Då slipper man problemen med att införa nya regler för en helt vanlig intern transaktion i ett land.
30. Utbetalningar av utdelning till eventuella minoritetsägare bör, även om det innebär krav på ytterligare bokföring, omfattas av hemvistlandets (värdlandets) regler, eftersom det förefaller vara det enda praktiskt genomförbara tillvägagångssättet.

Förfaranden och administration

Pilotprojektets praktiska genomförande

31. Förutom materiella bestämmelser om den skatterättsliga behandlingen av små och medelstora företag i det eventuella pilotprojektet behövs det bestämmelser om hur man ansluter sig till projektet och om hur det skall genomföras. Dubbelbeskattningsavtalen bör användas för att genomföra pilotprojektet. Intresserade medlemsstater bör således inleda förhandlingar om, förbereda och ingå ett bilateralt eller, ännu hellre, multilateralt avtal som ger intresserade bolag möjlighet att delta i pilotprojektet med hemlandsbeskattning. De som önskar kan få stöd och bistånd i detta arbete av kommissionens tjänsteavdelningar, eventuellt genom Fiscalis-programmet (seminarier eller projektgrupper). De berörda medlemsstaterna skall sedan genomföra avtalet i det egna landet, i enlighet med nationell lagstiftning och praxis. Ett bilateralt avtal kan lämpligen upprättas i form av ett tilläggsprotokoll till ett gällande dubbelbeskattningsavtal. Multilaterala avtal bör ingås i form av en mellanstatlig konvention. På detta sätt skulle pilotprojektet kunna införas relativt snabbt och flexibelt med full respekt för principen om lagenlig beskattning.
32. Skatteförvaltningarna i medlemsstater som deltar i projektet bör på grundval av sina avtal med andra medlemsstater och t.ex. genom lämpliga interna förfaranden (cirkulär eller uppmaningar till intresseanmälan) ge bolagen möjlighet att frivilligt delta i pilotprojektet. Det ankommer sedan på intresserade bolag (såväl toppbolaget

³³ Se Lodin och Gammie, s. 37.

som dotterbolag) att meddela skatteförvaltningarna i sina respektive hemvistländer att de är intresserade av att delta i pilotprojektet, och dessa förvaltningar skall då snarast underrätta och samråda med skatteförvaltningarna i de andra medlemsstater som berörs. De myndigheter som berörs bör fatta beslut avseende ansökan inom en rimlig tidsfrist, t.ex. två till tre månader efter det att bolaget anmälde sitt intresse. I likhet med andra förvaltningsbeslut bör ett eventuellt avslag motiveras och kan endast berättigas om det sökande bolaget inte uppfyller villkoren i det ifrågavarande avtalet (myndigheterna har således inte något utrymme för skönsmässiga bedömningar).

Krav avseende deklARATIONER och betalningar

33. Vad beträffar kraven avseende deklARATIONER och betalningar bör i princip toppbolaget vara skyldigt att endast inlämna en deklARATION för hemlandsgruppen i hemlandet. De ansvariga skatteförvaltningarna i övriga berörda länder bör få kopior av deklARATIONEN och relevanta bilagor (t.ex. balansräkning, resultaträkning etc. upprättade i enlighet med hemlandets lagar och praxis). De uppgifter som lämnas måste vara tillräckligt utförliga för att möjliggöra taxering av ytterligare vinstrelaterade skatter eller pålagor eller bedömning av andra sinsemellan sammanhängande inkomstrelaterade faktorer. För att hålla kostnaderna nere anser kommissionens tjänsteavdelningar att det inte bör finnas något allmänt krav på översättningar. Skatteförvaltningarna kan emellertid begära att skattebetalaren skall bekosta att centrala dokument inges på det ifrågavarande landets modersmål eller något annat lämpligt språk.
34. Det ligger i pilotprojektets natur att den största administrativa bördan faller på toppbolaget. Toppbolaget skall således beräkna koncernens samlade vinst i enlighet med reglerna i ”hemlandet” och fördela denna bland koncernmedlemmarna i enlighet med en i förväg fastställd nyckel (se nedan). Utfallet av tillämpningen av de olika fördelningskriterierna bör rapporteras till skatteförvaltningarna i samtliga berörda medlemsstater. Varje koncernmedlem skall emellertid betala sin skatt i sitt hemvistland (värdland).

Uppföljning och kontroll

35. De allmänna reglerna om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete i EU är tillämpliga i fråga om kontrollen av pilotprojektet och bör användas. Vidare bör skatteförvaltningarna i de berörda medlemsstaterna vid behov bilda gemensamma revisionsgrupper som kan utföra revisioner av toppbolaget och koncernmedlemmarna. Revisioner bör få utföras av den gemensamma revisionsgruppen på alla platser som tillhör hemlandsgruppen, men de skall vara begränsade till endast sådana aspekter som berörs av pilotprojektet. Vid en rättssak anser kommissionens tjänsteavdelningar att det vore logiskt att som huvudregel tillämpa reglerna i det land där en medlem av ”hemlandsgruppen” har hemvist, dvs. värdlandet för ett dotterbolag och hemlandet för ett toppbolag. Det är svårt att finna någon annan lösning som inte strider mot medlemsstaternas nationella lagar.
36. I det bilaterala eller multilaterala avtalet måste medlemsstaterna enas om ett lämpligt sätt att avsluta pilotprojektet. I dessa bestämmelser om hur projektet skall avslutas måste det fastställas hur tillgångarna och skulderna skall värderas samt hur utgifter skall behandlas efter pilotprojektet, förutsatt att det inte förlängs, så att de företag

som deltar i projektet inte känner sig tvingade att föra dubbla räkenskaper enligt såväl hemlandets som värdlandets regler under hela pilotprojektet.

Tidsplan

37. Pilotprojektet bör per definition utformas som ett försök och därför vara tidsbegränsat. Det är viktigt för både de deltagande medlemsstaterna (skatteförvaltningarna) och de deltagande bolagen att försöksperioden är så lång att det kan göras en ingående bedömning och att kostnaderna för att anpassa sig till projektet blir motiverade. På grundval av de reaktioner på förslaget som kommissionen har fått föreslås det att pilotprojektet skall löpa under fem år och följas av en slutlig utvärdering. En tidsplan på fem år innebär att det fastställs ett startdatum för projektet och att projektet automatiskt avslutas fem år efter den dagen (t.ex. den 1 januari 2007–den 31 december 2011). Företag som har rätt att delta kan emellertid ansluta sig till projektet när som helst under denna tidsperiod och således också delta under kortare perioder (t.ex. den 1 januari 2009–den 31 december 2011).
38. Ett bolags beslut att delta i pilotprojektet bör vara bindande under hela femårsperioden eller under en eventuellt kortare period fram till den i förväg fastställda tidpunkt då projektet skall avslutas. Om ett bolag vidhåller sin önskan att få dra sig ur projektet innan femårsperioden är till ända skall detta vara möjligt, men det kan då bli aktuellt med en omprövning av beskattningsåren i pilotprojektet och retroaktiv tillämpning av traditionella regler.

Fördelningsnyckel

39. Det bör vara tillräckligt att i detta begränsade pilotprojekt tillämpa en enkel men ekonomiskt stabil formel för att fördela skattebasen mellan de deltagande medlemsstaterna. Skälet till detta är att skatteinkomsterna i fråga är av begränsad storlek på grund av olika faktorer: begränsningen till små och medelstora företag, det begränsade antalet små och medelstora företag som har driftställen i andra medlemsstater, den frivilliga karaktären, nära uppföljning, den skatt som små och medelstora företag har att betala är i regel inte särskilt betydande osv. Dessutom är en enkel formel lätt att administrera och tillämpa.
40. Följande ekonomiska faktorer kan användas vid utformningen av fördelningsformeln: lönekostnader, antal anställda, försäljning (omsättning) och tillgångar. En kombination av dessa faktorer ökar den ekonomiska representativiteten men försvårar tillämpningen av formeln. Beroende på vilken formel som medlemsstaterna har valt måste de enas om praktiskt användbara definitioner av de faktorer som används.
41. Det rekommenderas att man använder de andelar av de totala lönekostnaderna (50 %) och den sammanlagda omsättningen (50 %) som belöper på de deltagande företagen i varje berörd medlemsstat som fördelningsnyckel. Det är lätt att få fram dessa siffror ur bolagets räkenskaper och inkomstdeklaration. Vidare minskar kombinationen av en insatsbaserad faktor (lönekostnader) med en resultatbaserad faktor (försäljning) eventuella inslag av godtycke.
42. I linje med den naturliga logiken i hemlandsbeskattningsmetoden och pilotprojektet bör både vinster och förluster omfattas av fördelningsnyckeln. Eventuella förluster

som fördelas bland koncernmedlemmarna kommer att omfattas av reglerna om förlustutjämnning framåt och bakåt i koncernmedlemmens hemvistland, dvs. hemlandet för toppbolaget (moderbolag eller huvudkontor) och värdlandet för dotterbolag och fasta driftställen.

43. Enligt systemet med hemlandsbeskattning skall toppbolaget använda hemlandets deklarationsformulär för att sammanställa och deklarerat sin beskattningsbara verksamhet i samliga berörda medlemsstater (se ovan). Dessa formulär omfattar inte alltid de fält som behövs för att lämna uppgift om fördelningsfaktorer. Ett lämpligt, enkelt formulär för att deklarerat dessa uppgifter i en bilaga till deklARATIONEN bör därför utarbetas.

Utvärdering

44. Kommissionen och de deltagande medlemsstaterna bör bilda en grupp som kan följa pilotprojektet. Medlemmarna i gruppen kan rådfråga varandra, diskutera eventuella praktiska problem och bedöma hur framgångsrikt projektet är. Vidare bör de medlemsstater som är med i pilotprojektet senast den 31 december 2009 avfatta en detaljerad rapport med en samlad bedömning av pilotprojektets verkningar, så att kommissionen och uppföljningsgruppen kan ta ställning till om projektet skall förlängas eller avslutas och besluta om de relevanta förfarandena.