



EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION

Bryssel den 19.12.2006
KOM(2006) 823 slutlig

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

Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem på den inre marknaden

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1.	Inledning	3
2.	Huvudprinciper för samordnade skattesystem	4
2.1.	Huvudprinciper	4
2.2.	Undanröjning av diskriminering och dubbelbeskattning	5
2.3.	Förebyggande åtgärder för att motverka utebliven beskattning eller skattefusk	6
2.4.	Minskning av efterlevnadskostnader och förenkling av tillvägagångssätt	6
3.	I riktning mot samordnade lösningar	6
4.	Sammanfattning	8

1. INLEDNING

Medlemsstaterna kommer att stå inför nya utmaningar. De nationella skattesystemens huvudsakliga syfte är att samla tillräckliga intäkter för att finansiera offentliga utgifter. Globaliseringen av företags och privatpersoners verksamhet sätter press på skattesystemen ur konkurrensmässig synvinkel. Enligt dagens gemenskapslagstiftning har medlemsstaterna förhållandevis stor frihet att själva utforma de direkta skattesystemen för att uppfylla sina nationella politiska mål och krav. Att hantera samspelet mellan olika skattesystem är en utmaning för den inre marknaden. Skattesystemen hänger också samman med grundläggande demokratiska val för hur skattemedlen skall tas upp på ett rättvist sätt samt hur skatteinkomsterna skall fördelas. Nationella skattebestämmelser som utarbetats endast eller främst med den nationella situationen i åtanke kan dock leda till inkonsekvent behandling i skattehänseende när de tillämpas över landsgränserna.

Enskilda skattebetalare eller bolagsskattepliktiga företag som befinner sig i en landsgränsöverskridande situation kan utsättas för diskriminering, dubbelbeskattning eller bli ålagda ytterligare efterlevnadskostnader¹. Detta ger upphov till hinder för personer som vill arbeta eller investera i andra medlemsstater. Det utgör också ett hinder för landsgränsöverskridande etableringar, aktiviteter och investeringar för företag, vilket kan avskräcka dem från att dra full nytta av den inre marknaden². Dessa problem behandlas endast delvis genom ensidiga åtgärder från medlemsstaternas sida eller genom deras befintliga ömsesidiga beskattningsavtal. Det föreligger fortfarande skattemässiga hinder för landsgränsöverskridande aktiviteter och investeringar, och de har orsakat omfattande processer under de senaste åren när skattebetalare har försökt utmana medlemsstaternas regler med fördragets friheter som stöd³.

Kommissionen anser att en systematisk metod för att komma åt de underliggande skattehindren för bolagsskattepliktiga företag med verksamhet i mer än en medlemsstat är att förse multinationella koncerner med en gemensam konsoliderad bolagsskattebas för deras verksamhet i olika medlemsstater. Kommissionen har därför meddelat att den avser att lägga fram ett omfattande lagförslag om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas år 2008. Det kvarstår dock ett behov av mer riktade åtgärder för att lösa de mest brådskande problemen på kort och medellång sikt. Det finns också problem som kommer att kvarstå även om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas införs. Detta beror till exempel på att bolagsskattebasen inte skulle omfatta enskilda skattebetalare och inte nödvändigtvis skulle gälla för samtliga bolagsskattepliktiga företag och/eller medlemsstater, samt på att det kommer att bli

¹ De främsta bolagsskatterelaterade hindren för landsgränsöverskridande ekonomisk aktivitet på den inre marknaden beskrivs i studien Company taxation in the Internal Market (Företagsbeskattning på den inre marknaden), SEC(2001) 1681, 23.10.2001, del 3, s. 223-305.

² Kommissionen har identifierat åtskilliga skatterelaterade hinder vilka, tillsammans med några förslag till åtgärder för att undanröja dem, finns beskrivna i en detaljerad ekonomisk studie, SEC(2001) 1681, som utgör en bilaga till meddelandet Mot en inre marknad utan skattehindrar, KOM(2001) 582. Inom området finansiella tjänster har även andra skatterelaterade hinder identifierats av expertgruppen "FISCO" (se meddelandet Clearing och avveckling i Europeiska unionen - förslag till åtgärder och strategier KOM(2004) 312) som ger råd rörande borttagandet av skatterelaterade hinder vid clearing och avveckling av landsgränsöverskridande värdepapperstransaktioner inom EU.

³ De nationella skattebestämmelsernas nuvarande begränsningar på en integrerad inre marknad har påvisats i åtskilliga beslut fattade av Europeiska gemenskapernas domstol (se de domar som domstolen har fällt endast under år 2006 i fallen C-520/02 *Turpeinen*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-386/04 *Centro di Musicologia Stauffer*, C-290/04 *Scorpio*, C-346/04 *Conijn*, C-152/03 *Ritter-Coulais*, C-471/04 *Keller Holding* och C-365/04 *Bouanich*).

nödvändigt att undersöka samspelet mellan en gemensam konsoliderad bolagsskattebas och andra aspekter av de direkta skattesystemen.

Det finns därför fortfarande ett behov av att se till att de ickeharmoniserade nationella skattesystemen fungerar tillsammans på ett tillfredsställande sätt både när det gäller att ta sig förbi ovannämnda hinder och att förhindra att medlemsstaternas skatteunderlag undergrävs. Det har blivit alltmer uppenbart att den bristande samordningen mellan de direkta skattesystemen också riskerar att leda till oavsiktlig utebliven beskattning eller till skattefusk, vilket i sin tur leder till minskade skatteintäkter i och med att medlemsstaterna får det svårare att hantera sina skattesystem på ett effektivt och välbalanserat sätt. Detta kan göra finansieringen av medlemsstaternas samhällsmodeller mindre hållbar⁴.

Syftet med detta meddelande är därför att göra de ickeharmoniserade direkta skattesystemen mer samordnade och effektiva. Medan å ena sidan harmonisering leder till en gemensam lagstiftning som ersätter de nationella lagarna inom gemenskapen, bygger samordning å andra sidan vidare på nationella system för att göra dem förenliga med fördraget och med varandra. Syftet med samordning är inte att ersätta nuvarande nationella skattesystem med ett enhetligt system på gemenskapsnivå, utan att se till att de nationella systemen fungerar friktionsfritt med varandra.

Som kommissionen framhöll i sitt bidrag till toppmötet på Hampton Court finns det ett behov av att se över hur man kan göra nuvarande skattesystem mer effektiva inom EU. Förbättrat samarbete mellan medlemsstaterna och bättre samordning av deras regelverk kommer att höja effektiviteten hos deras skattesystem avsevärt. Medlemsstater kommer att ha större möjligheter att nå sina skattemässiga mål och skydda sina skattebaser, samtidigt som enskilda och företag kommer att gynnas av att hinder i form av diskriminering och dubbelbeskattning undanröjs. Skattesystemen kommer således bidra mer effektivt till den inre marknadens framgång, liksom till ökad tillväxt och sysselsättning. De kommer också att bidra till att EU:s affärsliv blir mer konkurrenskraftigt på global nivå i enlighet med den förnyade Lissabonstrategin⁵.

2. HUVUDPRINCIPER FÖR SAMORDNADE SKATTESYSTEM

2.1. Huvudprinciper

En enhetlig och samordnad skattebehandling innebär:

- Undanröjning av diskriminering och dubbelbeskattning
- Förebyggande åtgärder för att motverka utebliven beskattning eller skattefusk
- Minskning av efterlevnadskostnader för enskilda eller företag som omfattas av mer än ett skattesystem.

Initiativ till samordning kan utformas på flera olika sätt, från samordnade ensidiga bestämmelser hos medlemsstaterna i den ena änden av skalan till gemensamma bestämmelser i form

⁴ KOM(2005) 525 slutlig, 3.11.2005, Europeiska värderingar i en globaliserad värld: Kommissionens bidrag till stats- och regeringschefernas oktobermöte.

⁵ KOM(2005) 532 slutlig, 25.11.2005, Skattepolitikens och tullpolitikens bidrag till Lissabonstrategin.

av ett gemenskapsinstrument i den andra. I vissa fall kan det vara tillräckligt att medlemsstaterna ensidigt tillämpar gemensamt överenskomna lösningar, till exempel i fråga om ändringar av nationella lagar för att undanröja diskriminering. I andra fall kan ensidiga åtgärder vara otillräckliga, och ömsesidiga åtgärder genom upprättande av skatteavtal eller gemensamma åtgärder i form av ett gemenskapsinstrument kan istället behövas. Detta gäller i synnerhet när fall av dubbelbeskattning eller oavsiktlig utebliven beskattning uppstår beroende på oförenligheter mellan olika medlemsstaters regler. Det finns också ett behov av förbättrad samordning av bestämmelser på vissa områden mellan medlemsstater och tredje land, särskilt när det gäller bestämmelser för att motverka skatteundandragande med syfte att skydda medlemsstaternas skatteunderlag.

I synnerhet med tanke på den kraftiga ökningen av tvister som väckts av skattebetalare under de senaste åren är det av stort intresse för medlemsstaterna att undersöka huruvida deras skatteregler är förenliga med gemenskapslagstiftningen. Genom att göra det enklare för medlemsstaterna att undanröja diskriminering skulle sådana initiativ underlätta för medlemsstaterna att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget och minimera antalet avbrott orsakade av tvister.

2.2. Undanröjning av diskriminering och dubbelbeskattning

Att undanröja skattemässig diskriminering är ett grundläggande krav inom gemenskapslagstiftningen. En medlemsstat får endast behandla landsgränsöverskridande situationer annorlunda jämfört med nationella situationer om det rättfärdigas av en skillnad i skattebetalarens omständigheter. Under årens gång har det blivit uppenbart att det finns flera aspekter av medlemsstaternas lagstiftning som står i konflikt med fördraget, däribland regler för inkomstbeskattning (till exempel skatt vid utflyttning), utdelningsbeskattning (till exempel källskatt), koncernbeskattning (till exempel avsaknad av gränsöverskridande förlustavdrag), beskattning av filialer och bestämmelser för att motverka skatteundandragande. Trots att europeiska gemenskapernas domstol har etablerat en omfattande rättspraxis är det inte alltid lätt att förstå hur fördragets allmänt hållna friheter ska tillämpas inom skattelagstiftningen. En stor del av rättspraxisen är nyetablerad, den står under fortsatt utveckling och den avser oftast specifika skattebestämmelser i enskilda medlemsstater. Det är inte alltid lätt för skattebetalare, skattemyndigheter och nationella domstolar att förstå reglernas fulla innebörd eller att tillämpa dem med hänsyn till övrig lagstiftning.

Enligt kommissionens bedömning finns det ett behov av vägledning rörande de principer som rättspraxis har lagt grunden till och hur de bör tillämpas inom direktbeskattningens huvudområden. Sådan handledning skulle kunna främja rättssäkerheten till fördel för skattebetalare, skattemyndigheter och nationella domstolar.

Detta är dock bara en början. Det är nödvändigt att hitta lösningar som garanterar en enhetlig skattebehandling över landsgränserna. Erfarenheten har visat att det inte alltid är möjligt att genomdriva kravet på icke-diskriminering på ett enhetligt eller optimalt sätt genom ömsesidiga åtgärder. Medlemsstater har i vissa fall försökt efterleva detta krav genom att fatta ensidiga beslut om att avskaffa nationella skattelättnader. En annan metod har varit att låta bestämmelser för gränsöverskridande situationer gälla även för nationella situationer under omständigheter då detta inte var önskvärt ur skattemässig synvinkel. Detta är inte förenligt med den inre marknadens intressen och undergräver konkurrenskraften hos medlemsstaternas

ekonomier⁶. Kommissionen erbjuder sig att presentera en serie initiativ för att hjälpa medlemsstaterna hitta samordnade lösningar som kan underlätta för dem att både uppnå sina skattemässiga mål och uppfylla gemenskapslagstiftningens bestämmelser.

Avskaffande av dubbelbeskattning på den inre marknaden nämns uttryckligen i artikel 293 i EG-fördraget. Internationell dubbelbeskattning är ett stort hinder för gränsöverskridande aktiviteter och investeringar inom EU. Dess undanröjande är därför ett viktigt mål och en grundläggande princip för varje samordnad lösning. Internationell dubbelbeskattning orsakas av att en skattebetalare lyder under mer än en skattelagstiftning. Det är ett klassiskt exempel på hur ett hinder för den inre marknaden, som uppstått på grund av bristande samordning mellan nationella skattesystem, kan lösas endast genom samarbete mellan medlemsstater.

2.3. Förebyggande åtgärder för att motverka utebliven beskattning eller skattefusk

Oförenligheter mellan skattesystem beroende på bristande samordning kan även leda till oavsiktlig utebliven beskattning och ge möjligheter till skattefusk. Utebliven beskattning och skattefusk är båda till nackdel för den inre marknaden eftersom de undergräver balansen i medlemsstaternas skattesystem och gör dem orättvisa. Även detta problem kan åtgärdas mer effektivt genom bättre samordning av medlemsstaternas regler och ökat samarbete när det gäller tillämpning. Detta kommer att vara en viktig beståndsdel i kommissionens initiativ, och kommissionen erbjuder sig att inom kort undersöka detta område tillsammans med medlemsstaterna i en arbetsgrupp. Arbetet inom denna grupp kommer att baseras på framstegen inom relevant rättspraxis inom europeiska gemenskapernas domstol.

2.4. Minskning av efterlevnadskostnader och förenkling av tillvägagångssätt

Att det finns flera skattesystem innebär att det också finns flera administrativa modeller. Två viktiga orsaker till kommissionens beslut att arbeta för en gemensam konsoliderad bolagsskattebas var att låta multinationella företag slippa behöva efterfölja upp till 25 olika nationella skattesystem, respektive att se över hur reglerna om internprissättning fördelar skattebasen mellan de nationella skattesystemen. Kommissionen har samtidigt försökt undersöka möjligheterna att lätta bördan av att efterfölja reglerna för internprissättning. Undersökningen har utförts genom det gemensamma forumet för internprissättning. Det är önskvärt att undersöka mer generellt hur man kan reducera gränsöverskridande efterlevnadskostnader och underlätta tillvägagångssättet för skattebetalare (däribland små och medelstora företag samt enskilda), främst genom förbättrat administrativt samarbete mellan medlemsstaterna.

3. I RIKTNING MOT SAMORDNADE LÖSNINGAR

Kommissionen anser att den bästa, och ibland enda, lösningen på de problem som behandlas ovan är samordning mellan medlemsstater. Idag har kommissionen publicerat två meddelan-

⁶ Se 68 § i generaladvokat Geelhoeds förslag till avgörande av den 29 juni 2006, C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* mot Commissioners of Inland Revenue: ”En sådan utvidgning av lagstiftningen av rent formalistiska skäl till situationer som överhuvudtaget inte har samband med dess syfte, och som förorsakar betydande administrativt merarbete för nationella bolag och skattemyndigheter, är helt meningslös och undergräver faktiskt den ekonomiska effektiviteten. Som sådan är den helt oförenlig med den inre marknaden.”

den rörande särskilda områden där den bedömer att det finns ett behov av gemensamma åtgärder.

Det första meddelandet rör skatt vid utflyttning. Skatt vid utflyttning, som omfattar skatt på överföring av tillgångar till ett annat jurisdiktionsområde, illustrerar behovet av lämplig samordning av medlemsstaternas skatteregler, förstärkt genom effektivt samarbete rörande tillämpningen. Tolkningen av principen om icke-diskriminering i Europeiska gemenskapernas domstols rättspraxis ger vid handen att gränsöverskridande situationer inte får behandlas mindre fördelaktigt än jämförbara nationella situationer. När det gäller skatt vid utflyttning har Europeiska gemenskapernas domstol uteslutit möjligheten till omedelbar uppbörd av sådan skatt på orealiserade vinster i gränsöverskridande situationer om det inte föreligger någon motsvarande beskattning i jämförbara nationella situationer⁷. Europeiska gemenskapernas domstol fastställde också att skatteuppskov inte får underställas särskilda villkor, såsom krav på bankgaranti eller utnämning av ett skatteombud. Utan lämplig samordning och effektivt samarbete rörande tillämpningen finns det dock en risk att vinst på innehav av tillgångar kan undgå beskattning eller utsättas för dubbelbeskattning. En orsak till detta kan vara att det finns motstridiga beskattningsrätter inom nationella och ömsesidiga skatteavtal, en annan att det saknas nödvändig information eller nödvändiga medel för att indriva skattefordringar på ett korrekt sätt. I meddelandet rörande skatt vid utflyttning har kommissionen lagt fram ett antal specifika förslag på hur medlemsstater bättre kan samordna sina regler på detta område så att olaglig diskriminering undanröjs samtidigt som dubbelbeskattning eller dubbel utebliven beskattning undviks. Man har också identifierat vissa områden som behöver bearbetas mer i detalj. Meddelandet är av vikt både för bolagsskattepliktiga företag och enskilda skattebetalare.

Det andra meddelandet gäller landsgränsöverskridande förlustavdrag för företag och koncerner. Utan ett sådant avdrag finns det en risk att vinster och förluster för koncerner eller för företags olika anläggningar kommer i kläm mellan olika skattelagstiftningar, med följd att en koncern eller ett företag betalar skatt för ett belopp som överstiger dess totala resultat inom EU. Detta orsakar ett hinder för företagsverksamhet över landsgränserna och undergräver konkurrenskraften hos företag och koncerner inom EU. Den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen skulle, om den införs, komma att sörja för en omfattande resultatsammanställning för de koncerner som omfattas av bestämmelserna. Meddelandet syftar till en mer direkt samordning av medlemsstaternas regler. Det bygger på senare tids rättspraxis inom Europeiska gemenskapernas domstol, särskilt domen i målet Marks & Spencer, och innehåller ett förslag om minimistandard för gränsöverskridande avdrag inom moderbolaget för förluster i dotterbolag.

Samarbete mellan medlemsstater är av särskild vikt inom områden såsom i exemplet ovan där mellanrum mellan medlemsstaternas system leder till dubbelbeskattning eller dubbel utebliven beskattning. Det kan dock vara lämpligt att utarbeta gemensamma lösningar även i fall då det är möjligt för medlemsstater att lösa problem genom ensidiga bestämmelser. Kommissionen bedömer att bestämmelser för att motverka skatteundandragande, såsom Controlled Foreign Companies-bestämmelserna⁸, är ett sådant område. Som senare tids

⁷ Mål C-9/02: Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, EUT C 94, 17.4.2004, s. 5.

⁸ Huvudsyftet för Controlled Foreign Companies-bestämmelserna är att förebygga moderbolag från att undgå nationell beskattning genom att överflytta inkomster till dotterbolag i länder där beskattningsnivån är (avsevärt) lägre. Controlled Foreign Companies-bestämmelserna ska se till att

rättspraxis har visat är detta ett komplicerat område där man behöver skapa en balans mellan å ena sidan önskan att hejda skattefusk inom EU och å andra sidan behovet av att undvika att gränsöverskridande aktiviteter utsätts för oproportionerliga begränsningar som strider mot gemenskapsrätten. Det finns också ett brådskande behov av bättre samordning av hur dessa bestämmelser tillämpas i förhållande till tredje land för att skydda medlemsstaternas skatteunderlag.

Kommissionen planerar att publicera ett meddelande nästa år rörande bestämmelser för att motverka skattefusk. Såsom beskrivs ovan finns det på detta område ett brådskande behov av att finna balanserade lösningar som på samma gång uppfyller både medlemsstaternas behov och kraven i gemenskapslagstiftningen.

Oförenligheter kan också uppstå, till exempel när det gäller medlemsstaternas definition av skuld och eget kapital. Vid en transaktion kan en medlemsstat anse att inkomsten av kapitalet inte är beskattningsbar på grund av att den ser transaktionen som tillskott till eget kapital snarare än ett lån. En annan medlemsstat kan däremot se lånet som en skuld och tillåta att bolaget som betalat ränta för lånet drar av räntan på skatten. Detta kan leda till att bolaget gör ett avdrag i en medlemsstat utan att betala motsvarande skatt i en annan medlemsstat. Ett annat område rör användningen av blandformer, det vill säga former som betraktas som en juridisk person (ogenomskinlig) av en medlemsstat och som en icke juridisk person (genomskinlig) av en annan medlemsstat. Denna definitionsskillnad i olika medlemsstater kan leda till dubbel skattebefrielse eller dubbla avdrag. Kommissionen utvärderar också behovet av åtgärder på andra områden såsom källskatt, beskattning av filialer och arvsskatt. Den är angelägen att undersöka ytterligare områden där det finns ett särskilt behov av sådana initiativ tillsammans med medlemsstater, marknadsaktörer och andra intresserade parter i de fall då detta är lämpligt.

Förutom dessa specifika initiativ anser kommissionen att en förbättrad samordning av medlemsstaternas skattesystem innebär ett behov av att utarbeta en mer generell lösning för skattebetalare som utsätts för dubbelbeskattning på grund av motstridiga beskattningsrätter. Skiljedomskonventionen, vars arbete kommissionen avser att förbättra, är begränsad till tvister med anknytning till transferprissättning. Kommissionen erbjuder sig att undersöka, tillsammans med medlemsstater, vilket utrymme som finns för en effektiv och allmänt omfattande bindande mekanism för att arbeta mer generellt med att lösa tvister och problem rörande internationell dubbelbeskattning inom EU. En sådan mekanism skulle vara av stor nytta för skattebetalare i landsgränsöverskridande situationer, i synnerhet enskilda och små och medelstora företag.

4. SAMMANFATTNING

Lämplig samordning och samarbete mellan medlemsstater kan göra det möjligt för dem att uppnå sina skattemässiga mål och skydda sina skatteunderlag, samtidigt som det minskar efterlevnadskostnader och garanterar att hinder i form av diskriminering och dubbelbeskattning undanröjs. Skattesystemen kommer således att bidra ytterligare till den inre marknadens framgång och till att EU:s affärsliv blir mer konkurrenskraftigt på global nivå i enlighet med den förnyade Lissabonstrategin.

vinsterna gjorda av ett utländskt dotterbolag kan tillräknas dess moderbolag. Moderbolaget kan sedan beskattas för dessa vinster på samma sätt som för sina egna.

Kommissionen är beredd att bistå medlemsstater i utvecklingen av de principer för samordnade lösningar som föreslagits i detta meddelande och i arbetet med att förbättra de praktiska arrangemangen för administrativt samarbete. Den erbjuder sig specifikt att lägga fram en serie initiativ rörande centrala områden inom direktbeskattning, såsom de som beskrivits ovan, tillsammans med ett mer allmänt utformat initiativ med syfte att garantera att internationell dubbelbeskattning effektivt undanröjs inom EU.

Framgången för dessa initiativ kommer bero på medlemsstaternas vilja att samarbeta och investera i samordnade lösningar. Att inte agera kan endast leda till en ytterligare begränsning av medlemsstaternas möjlighet att skydda sina skatteintäkter och till ytterligare tvister angående enskilda skattebestämmelser. Kommissionen uppmanar därför medlemsstaterna att bedöma förslagen i detta meddelande och i de två meddelanden om gränsöverskridande förluster och skatt vid utflyttning som presenterats idag. Den uppmanar även medlemsstaterna att samarbeta med detta för att snabbt och effektivt ta itu med de frågor som väckts i meddelandena.

Initiativet är utformat för att vara till omedelbar nytta för alla skattebetalare i landsgränsöverskridande situationer och för att bidra till att fullfölja arbetet med den inre marknaden parallellt med de initiativ som redan satts i verket, i synnerhet arbetet för att skapa en gemensam konsoliderad bolagsskattebas. Kommissionen uppmanar medlemsstater, marknadsaktörer och institutioner inom EU att ta del av de framtidsutsikter som erbjuds inom ramen för detta initiativ.

Kommissionen uppmanar rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén att inkomma med synpunkter på detta meddelande.