

Skatteministeriet

Den

Til

Folketingets Skatteudvalg

Hermed fremsendes til orientering et notat om Kommissionens selskabsskattemeddelelse om det indre marked uden skattemæssige hindringer – en strategi for at give selskaber et konsolideret beskatningsgrundlag for deres aktiviteter i EU.

Svend Erik Hovmand

/Ivar Nordland

10

Grundnotat om Kommissionens selskabsskattemeddelelse om det indre marked uden skattemæssige hindringer – en strategi for at give selskaber et konsolideret beskatningsgrundlag for deres aktiviteter i EU. KOM(2001) 582 final.

1. Baggrund

Baggrunden for Kommissionens meddelelse var ECOFIN's anmodning i 1998 til Kommissionen om at analysere forskellene i det faktiske selskabsbeskatningsniveau i de 15 EU-lande og at udpege de vigtigste skatteregler, som

hæmmer selskabernes grænseoverskridende økonomiske aktiviteter i det indre marked. I 1999 omformede COREPER denne anmodning til et formelt mandat til kommissionen.

Det forudsættes i mandatet, at undersøgelserne skal gennemføres i tilknytning til konklusionerne fra ECOFIN mødet i Wien, hvor man fremhæver nødvendigheden af at bekæmpe skadelig skattekonkurrence under hensyn til, at samarbejdet inden for skatte- og afgiftspolitikken ikke tilsigter ensartede skattesatser og ikke er i modstrid med loyal skattekonkurrence, men er påkrævet for at mindske fortsatte forvridninger på det indre marked.

I marts 2000 opstillede Det Europæiske Råd i Lissabon en målsætning om, at EU skal blive den mest konkurrencedygtige og dynamiske vidensbaserede økonomi i verden, hvilket gav mandatet et nyt perspektiv. Dette mål understreger vigtigheden af at have økonomisk sunde skattesystemer, der bidrager til et indre marked uden skattemæssige hindringer, samt forøger selskabernes konkurrencedygtighed.

1. Indhold.

I meddelelsen behandles Kommissionens undersøgelse af selskabsbeskatningen i EU, som viser, at der er stor forskel på den effektive skattebyrde for investorer, som er hjemmehørende i de forskellige EU-lande, ligesom der er stor forskel i de enkelte EU-landes behandling af investeringer i og fra andre lande. Disse forskelle kan have indflydelse på den internationale konkurrenceevne for selskaber, der er placeret i forskellige EU-lande og kan føre til, at ressourcer ikke placeres mest effektivt, hvilket vil være i strid med Lissabon-målsætningen.

Kommissionen understreger på den baggrund vigtigheden af at få fjernet de skattemæssige barrierer for selskabernes grænseoverskridende aktiviteter på det indre marked og foreslår i den forbindelse en to-trins-løsning:

1. Målrettede forholdsregler, der afhjælper de mest påtrængende problemer på kort eller mellem langt sigt, efterfulgt af
1. en omfattende løsning på langt sigt, hvor selskaber kan anvende en samlet (konsolideret) selskabsskattebase for alle deres aktiviteter i hele EU.

Målrettede forslag:

Et af de målrettede forslag er en offentliggørelse af en vejledning for fortolkningen af *EF-domstolens* vigtigste afgørelser samt en koordineret efterlevelse af disse afgørelser i medlemslandene. Formålet er at skabe en mere generel forståelse af virkningen af EF-domstolens afgørelser på medlemslandenes selskabsskatte regler og dobbeltbeskatningsoverenskomster til gavn for både EU-landene, erhvervsvirksomhederne og de nationale domstole.

Kommissionen foreslår desuden, at *moder/datterselskabsdirektivet* udvides, så det kommer til at omfatte flere selskaber, skatter og transaktioner. Dette kan ske ved, at direktivet udvides til at omfatte alle selskabsskattepligtige selskaber eller ved at opdatere listen over omfattede selskaber – opdateringen skal som minimum omfatte de nye SE-selskaber. Kommissionen finder det desuden nødvendigt at udvide direktivets ejerskabstærskler, hvilket kan ske ved enten at udvide direktivet til også at omfatte indirekte ejerskab eller ved fortsat kun at se på direkte ejerskab, men nedsætte kravet om 25 pct. ejerskab.

For at undgå usikkerhed og forskellig national behandling af triangulære sager, hvor faste driftssteder er involveret, foreslås det herudover, at *moder-/datterselskabsdirektivet* udvides så det også definerer, hvilke regler der skal benyttes, hvor aktier, omfattet af direktivet, ejes af et fast driftssted, som er hjemmehørende i et andet medlemsland end det medlemsland, hvor hovedkontoret er hjemmehørende. Dette kunne ske efter de samme principper som findes i forslaget til *rente-/royalty direktivet* – dvs. så udbyttebetalinger, der opstår i en medlemsstat, fritages for skat i denne stat, når den retmæssige ejer af de pågældende udbytter er et fast driftssted i én medlemsstat, som tilhører en virksomhed i en anden medlemsstat.

Grænseoverskridende fusioner medfører også væsentlige skattebelastninger for selskaberne. Ganske vist medfører fusionsbeskatningsdirektivet en udskydelse af beskatningen, men direktivets anvendelsesområde er for snævert, og det foreslås derfor, at *fusionsbeskatningsdirektivet* udvides så det kommer til at omfatte alle selskabsskattepligtige selskaber. Det bør samtidig overvejes, at udvide direktivet til også at omfatte en omdannelse fra filial til datterselskab.

For at mindske risikoen for dobbeltbeskatning foreslår Kommissionen herudover, at fusionsdirektivet ændres, så kapitalgevinster ved efterfølgende salg af aktier modtaget i forbindelse med en fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, beregnes på grundlag af handelsværdien på overdragelsestidspunktet i stedet for den bogførte værdi. Det undgås på den måde, at en eventuel avance kommer til beskatning to gange – dels når det modtagende selskab afstår de aktiver, som det modtagende selskab har succederet i ved omstruktureringen, og dels når aktionæren efterfølgende sælger aktierne, som han har modtaget som vederlag for aktiverne.

Kommissionen foreslår desuden, at ændre fusionsbeskatningsdirektivet så medlemslandene kan pålægges, at give det modtagende selskab mulighed for at få overført det indskydende selskabs "ubrugte" underskud. Det kan i den forbindelse overvejes om medlemslandene bør have mulighed for efter direktivets artikel 11 (1)(a) at afvise overførsel af underskud fra sag til sag, hvor formålet med omstruktureringen klart har været et forsøg på skatteunddragelse.

Kommissionen foreslår herudover at udvide kapitaltilførselsafgiftsdirektivet til at omfatte de særlige transaktionsskatter (især i forbindelse med fast ejendom) på grænseoverskridende fusioner, spaltninger, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier omfattet af fusionsbeskatningsdirektivet. Disse særlige transaktionsskatter kan udgøre op til 10% af værdien af fast ejendom og kan derfor være en væsentlig hindring for grænseoverskridende omstruktureringer.

Kommissionens undersøgelser viser, at den forskellige implementering af moder-/datterselskabsdirektivet og fusionsbeskatningsdirektivet i medlemslandene udgør en stor barriere for grænseoverskridende omstruktureringer inden for EU. Kommissionen foreslår derfor at der indføres en form for kollektiv overvågning af medlemslandenes implementering af direktiverne sammenholdt med en udveksling af best practice. Kommissionen vil desuden efter en drøftelse med medlemslandene offentliggøre en vejledning for fortolkningen af vigtige artikler i direktiverne, for at skabe en fælles forståelse af vigtige begreber som fx "skatteunddragelse" og "anti-misbrugsregler", hvilket har vist sig at være nogle af de store forhindringer for en ensartet implementering af direktiverne.

Muligheden for at få *fradrag for udenlandske underskud* er på nuværende tidspunkt underlagt væsentlige begrænsninger, som kan føre til økonomisk dobbeltbeskatning. Kommissionen ser to muligheder for at løse problemet. En løsning er at vedtage en ændret udgave af Kommissionens tidligere fremsatte direktivforslag [COM(90)595], som giver et moderselskab i et EU-land fradrag for underskud i både faste driftssteder og datterselskaber i andre EU-lande. En anden mulighed er, at EU indfører et sambeskatningssystem på linie med det, vi har i Danmark, hvor en virksomhedskoncern med et dansk moderselskab under bestemte betingelser kan få fradrag for underskud i dets udenlandske datterselskab(er) mod et krav om genbeskatning i takt med efterfølgende overskud i datterselskabet – der skabes således symmetri mellem fradrag for underskud og beskatning af overskud.

Det foreslås herudover, at medlemslandenes *transfer pricing regler* med udgangspunkt i OECD's transfer pricing guidelines udvikles yderligere, så der skabes overensstemmelse mellem EU-landenes dokumentationskrav og anvendelse af armslængde-metoder. Kommissionen lægger i den forbindelse også vægt på, at EU-landene indfører bilaterale og multilaterale advance pricing agreements - så forbundne foretagender med aktiviteter i forskellige lande å sikkerhed for, at de berørte landes skattemyndigheder på forhånd er enige om prisfastsættelsen af de interne transaktioner.

Formålet med den nuværende voldgiftskonvention er at løse problemer, hvor EU-lande er uenige om prisfastsættelse ved intern samhandel mellem forbundne foretagender i disse lande. Voldgiftskonventionen har dog aldrig fået den praktiske betydning som der var lagt op til. Den er nu udløbet, og dens forlængelse afventer ratifikation fra flere EU-lande. Kommissionen lægger derfor op til, at ændre voldgiftskonventionen til et direktiv, for herigennem at forbedre mulighederne for voldgift i transfer pricing sager.

Det er imidlertid ikke kun på området for transfer pricing, der kan opstå konflikter mellem EU-landene om beskatningsretten til indkomst – risikoen for konflikter og efterfølgende dobbelt- eller dobbelt-ikke-beskatning er til stede, hver gang et selskab har aktiviteter i flere lande. Kommissionen foreslår derfor, at EU-landene koordinerer deres forhandlinger om *dobbeltbeskatningsaftaler* med 3. lande, så aftalerne overholder landenes forpligtelser efter EU-aten, samt at der bliver indført et krav på voldgift ved uenighed om fortolkningen af overenskomsten. Kommissionen ønsker på længere sigt at få indført en EU version af OECD-modelkonventionen, der bl.a. skal sikre ensartede kildeskatter på udbytter, renter og royalties mellem medlemslandene og 3. lande.

Kommissionen vil i løbet af 2002 holde tekniske møder med EU-landene om de målrettede initiativer, der lægges op til i selskabsskattemeddelelsen - med henblik på at påbegynde de nødvendige ændringer i allerede i 2003 og 2004.

En konsolideret skattebase:

Flere af de skitserede problemer udspringer af, at selskaberne i EU skal overholde op til 15 sæt nationale skatteregler. I betragtning af at selskaberne i stigende grad ser EU som ét marked, udgør medlemsstaternes forskellige skattesystemer en væsentlig hindring for effektiv erhvervsplanlægning og etablering af effektive erhvervsstrukturer – og er samtidig årsag til væsentlige meromkostninger til revisorer, advokater og administrat /P>

Kommissionen lægger derfor ikke skjul på, at den på langt sigt ønsker at få gennemført *én samlet (konsolideret) selskabsskattebase* for selskabers aktiviteter i EU. Selv ikke gennemførelsen af alle de foreslåede målrettede forholdsregler ville kunne fjerne selskabernes væsentligste skattemæssige problem –at skulle håndtere op til 15 forskellige skattesystemer. Den eneste løsning på dette problem - s tidig fjerner stort set alle andre skattemæssige barrierer for fri bevægelighed på det indre marked - vil være en harmonisering af den europæiske skattebase.

Kommissionen skitserer flere modeller for en harmonisering af det europæiske selskabsskattegrundlag:

(Model 1) Et af forslagene er kommissionens forslag om "home state taxation", hvor medlemslandene, eller en gruppe af medlemslandene, gensidigt anerkender, at beskatningsgrundlaget for koncerner med aktiviteter i flere medlemslande bliver beregnet i overensstemmelse med skattereglerne i moderselskabets hjemland. Det er kun metoden til beregning af den skattepligtige indkomst, som ændres – hver medlemsstat vil forsat kunne bestemme skattesatsen for den del af koncernens skattepligtige omst, som tilfalder dem. Modellen forudsætter samtidig, at medlemslandene bl.a. kan blive enige om definitionen af en koncern – det kunne f.eks. aftales, at home state taxation kun skal gælde 100% ejede datterselskaber.

(Model 2) Et andet forslag bygger videre på model 1, men i stedet for gensidig anerkendelse af nationale selskabsskatte regler foreslås det, at indføre et nyt selskabsskatte regelsæt, som skal fungere parallelt med de nationale selskabsskatte regler og være valgfrit for selskaberne. De nye europæiske selskabsskatte regler skal administreres af det medlemsland, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Skattesatsen bestemmes fortsat af de pågældende medlems stater, men i modsætning til home state taxation er beregningsgrundlaget for den skattepligtige indkomst ens for alle europæiske selskaber og afhænger ikke af skattereglerne i det land, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

Forslaget bør ses i sammenhæng med vedtagelsen af SE-statutten - en forordning om en fællesskabsretlig aktieselskabstype, der skal gælde ensartet i alle EU-medlemslande. Det bliver fra år 2004 muligt at oprette et europæisk SE-selskab, dvs. et grænseoverskridende aktieselskab, der vil blive et stærkt alternativ til de nationale aktieselskaber.

Det vil imidlertid være svært at få fuld fordel af SE-selskabet, så længe det skal operere inden for 15 forskellige skattesystemer. Det giver derfor mening at supplere det selskabsretlige tilbud om et harmoniseret SE-selskab, med et helt nyt harmoniseret selskabsskatte regelsæt for fastlæggelse af ét samlet beskatningsgrundlag på europæisk plan.

(Model 3) Et tredje forslag går ud på at indføre "en europæisk indkomstskat". I den rene form opkræves selskabsskatten af en ny europæisk myndighed, efter et nyt selskabsskatte regelsæt, til en EU-skattesats. Provenuet bruges herefter først og fremmest til at finansiere EU institutioner og aktiviteter, hvorefter det resterende provenu fordeles mellem medlemslandene efter en fastsat fordelingsnøgle. Denne ordning kunne ligesom model 2 være valgfri og eksistere parallelt med de nationale regler.

(Model 4) Som en fjerde mulighed foreslår Kommissionen at ophæve alle eksisterende nationale skatteregler og i stedet udforme ét nyt europæisk regelsæt, der skal gælde i alle EU-landene, som det eneste regelsæt for beregningen af selskabsskatten. Denne model forudsætter dog, ligesom model 2 en ensartet implementering af det nye selskabsskattesystem i medlemslandene.

En harmonisering af selskabsskattebasen vil medføre, at selskaber, som har aktiviteter i flere EU-lande vil kunne nøjes med at opgøre én samlet skattepligtig indkomst for hele koncernen efter ét sæt regler. Efter model 1, 2 og 4 fordeles den samlede skattepligtige indkomst herefter mellem de EU-lande, hvor selskabet har aktiviteter, hvorefter medlemslandene benytter deres nationale skattesats på denne andel. Den nøjagtige fordelingsmodel skal undersøges nærmere, men det kunne f.eks. være ud fra lønsummen, aktiver og/eller omsætning.

Der er flere fordele ved en harmoniseret skattebase. En samlet opgørelse af selskabernes overskud vil – i hvert fald inden for EU – fjerne problemerne med transfer pricing. Det vil samtidig afskaffe alle problemer med hensyn til, hvorvidt der skal gives fradrag for udenlandske underskud – et sådan fradrag ligger implicit i forslaget om én samlet opgørelse af overskud og underskud på EU-basis. Ét sæt skatteregler vil samtidig medføre, deligt lettere at gennemføre grænseoverskridende omstruktureringer og vil i stor udstrækning forhindre dobbeltbeskatning inden for EU.

3. Nærhed og proportionalitet

Det følger af subsidiaritetsprincippet, at det er op til medlemslandene at fastsætte beskatningsniveauet. Forslaget om en europæisk selskabsskat (model 3), med en indførelse af en EU-skattesats ligger derfor på grænsen af, hvad der vil kunne accepteres både i relation til subsidiaritetsprincippet og proportionalitetsprincippet.

De andre forslag, om målrettede foranstaltninger samt en harmonisering af selskabsskattebasen på længere sigt, begrænser sig til det nødvendige for at sikre den fri bevægelighed og skabe et effektivt indre marked i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Den skattepolitiske koordinering, som disse forslag lægger op til, går således ikke længere end det, der er nødvendigt i dette øjemed og er samtidig i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet.

4. Gældende dansk ret

De danske regler for skattefri modtagelse og udbetaling af udbytte følger betingelserne i moder-/datterselskabsdirektivet. I overensstemmelse med *moder-/datterselskabsdirektivet* kan et dansk moderselskab således modtage skattefri udbytter fra et udenlandsk datterselskab, hvis det udbyttemodtagende danske moderselskab ejer mindst 25% af aktie- eller andelskapitalen i det udbyttebetalende udenlandske datterselskab, i en sammenhængende periode på mindst ét år, indenfor hvilken periode udbytteudlodningstidspunktet skal ligge. Bestemmelsen gælder dog ikke udbytte fra finansielle lavskatteaktier, som ikke er omfattet af de danske regler om tvungen sambeskatning.

På samme måde kan et dansk datterselskab udbetale udbytter til et udenlandsk moderselskab uden, at der skal indeholdes kildeskat på 28%, hvis beskatningen af udbyttet skal nedsættes eller frafalder efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

De danske regler for grænseoverskridende fusioner, spaltninger og tilførsel af aktiver følger ligeledes de betingelser, som fremgår af *Fusionsbeskatningsdirektivet*. Danmark har imidlertid indrettet sine regler for rent danske omstruktureringer, så de er fuldstændigt overensstemmende med direktivets krav til grænseoverskridende transaktioner – hvilket betyder, at også rent danske regler styres af fortolkningen af fusionsbeskattede direktivet.

Danmark har, som et af de eneste lande i EU, et system, der under visse betingelser, tillader *overførsel af underskud fra udenlandske datterselskaber* til danske moderselskaber. Dansk sambeskatning tillades, hvor alle de sambeskattede selskaber har samme regnskabsår, og hvor samtlige aktier ejes enten af moderselskabet selv og/eller af andre selskaber, der inddrages under sambeskatningen. De eneste undtagelser til kravet om 100% ejerskab er, medarbejderaktier, egne aktier og hvor der efter udenlandske regler kræves en lokal medejer. Sambeskatning er derimod udelukket i nogle tilfælde, hvor der er risiko for misbrug af sambeskatningsreglernes fradragsmuligheder. Det drejer sig for det første om den situation, hvor et koncernselskab har fradraget eller vil kunne fradrage tab på fordringer fra et andet koncernselskab – for at forhindre dobbelt fradrag. For det andet, hvor mere end 50% af aktierne i et udenlandsk datterselskab er erhvervet fra et andet koncernselskab – for at

forhindre, at et dansk sambeskattet moderselskab får hægtet udenlandske underskudsselskaber på sig med heraf følgende tabsfradrag for koncernen.

For at sikre, at sambeskatningssystemet fungerer efter hensigten – dvs. som en rentefri skattecredit til danske koncernselskaber, når deres udenlandske datterselskaber giver underskud – er der indført nogle regler, som skal sikre tilbagebetaling af skattecreditten, når eller hvis de udenlandske underskudsgivende selskaber senere begynder at give overskud.

Danmark indførte i 1998 et *transfer pricing regelsæt*, der dels består af formelle regler om dokumentations- og oplysningspligt, og dels består af materielle regler, der fastsætter et armslængdeprincip for kontrollerede transaktioner. De danske transfer pricing regler bygger på OECD's transfer pricing guidelines, der også er et vigtigt fortolkningsbidrag. Det skal i den forbindelse bemærkes, at de danske skattemyndigheder lerede på nuværende tidspunkt kan indgå bilaterale og multilaterale advance pricing agreements med andre landes skattemyndigheder, som foreslået i meddelelsen – Danmark har endnu ikke indgået nogle bi- eller multilaterale APA's, men de første tre bilaterale APA's er under forhandling.

5. Høring

Når de konkrete forslag foreligger, vil de blive sendt i høring hos de relevante organisationer og myndigheder.

6. Forslagets lovgivningsmæssige og statsfinansielle virkninger

Kommissionens meddelelse har karakter af et diskussionsoplæg. Kommissionens udspil vil derfor ikke umiddelbart have lovgivningsmæssige eller statsfinansielle konsekvenser.

Vedtages Kommissionens forslag om målrettede forholdsregler vil det imidlertid medføre en række lovningsmæssige justeringer, som vil være nødvendige for f.eks. at tilpasse den danske lovgivning til ændringer i moder-/datterselskabsdirektivet og fusionsbeskatningsdirektivet. Forslagene er dog endnu så løst formulerede, at der ikke med rimelighed vil kunne skønnes over de statsfinansielle virkninger af justeringerne.

Det er samtidig for tidligt at udtale sig om konsekvenserne af det mere ambitiøse forslag om en harmoniseret skattebase inden for EU. De forskellige modeller beskrives kun overordnet – der er således endnu ikke nogle konkrete udspil for, hvordan et eventuelt fælles regelsæt for selskabsbeskatningen skal udformes. En ændring af denne størrelse må dog forventes at få vidtrækkende lovgivningsmæssige og statsfinansielle virkninger.

7. Forlæggelse for Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg

Meddelelsen skønnes at skulle forelægges Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg til orientering. Meddelelsen har tidligere været forelagt for Folketingets Europaudvalg den 2. november 2001, vedr. ECOFIN den 6. november 2001.