



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 23.12.2005
KOM(2005) 702 endelig

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

**Fjernelse af selskabsskattemæssige hindringer for små og mellemstore virksomheder i
det indre marked – udkast til en mulig pilotordning for hjemstatsbeskatning**

{SEC(2005)1785}

INDHOLDSFORTEGNELSE

1.	Indledning	3
1.1.	Meddelelsens formål	3
1.2.	Kommissionens tidligere tiltag til forbedring af skattesituationen for SMV'er	4
2.	Behovet for at forbedre små og mellemstore virksomheders skattemæssige stilling i det indre marked.....	4
2.1.	Selskabsskattemæssige hindringer i det indre marked og deres betydning for SMV'er	4
2.2.	Konklusion og behov for en indsats på EU-plan	7
3.	Hjemstatsbeskatning som en måde at afværge selskabsskattemæssige hindringer for SMV'er på.....	8
3.1.	Grundlæggende tilgang og dens egnethed for SMV'er.....	8
3.2.	Idéens opståen og udvikling.....	9
4.	Konklusioner og fremtidsudsigter.....	12
	BILAG.....	14
	Udkast til en mulig pilotordning om hjemstatsbeskatning for små og mellemstore virksomheder.....	14

1. INDLEDNING

1.1. Meddelelsens formål

At nå Lissabonmålene kræver tiltag på skatteområdet.

Kommissionens meddelelse til Det Europæiske Råds forårsmøde, KOM(2005)24, og navnlig ledsagedokumentet med Lissabon-handlingsplanen, SEK(2005)192, har givet nye impulser til Lissabonmålene, også på skatteområdet. Formandskabet for Den Europæiske Union understregede således i sine konklusioner af 23. marts 2005 gentagne gange, hvor vigtig en rolle små og mellemstore virksomheder (SMV'er) spiller og opfordrede til brede politiske tiltag til fordel for SMV'er¹.

Det gælder især for små og mellemstore virksomheder.

Det bagvedliggende problem er, at mens SMV'er spiller en helt afgørende rolle i Den Europæiske Unions økonomiske udvikling, så er SMV'ernes deltagelse i det indre marked betydeligt lavere end store selskaber, ikke mindst af skattemæssige årsager. Det resulterer i økonomisk ineffektivitet og dermed tabt potentiale for økonomisk vækst og jobskabelse, hvilket risikerer at gøre det umuligt at nå det fornyede Lissabon-mål. Derfor foreslås det i det flerårige program til fremme af initiativ og iværksætterånd, navnlig for SMV'er (2001-2005)², og i Kommissionens handlingsplan: Den europæiske dagsorden for iværksætterkultur³, at der indføres passende foranstaltninger, der kan fremme SMV'ers udvidelse over grænserne. Desuden henvises der i den seneste meddelelse fra Kommissionen om skatte- og toldpolitikens bidrag til Lissabon-strategien og i meddelelsen om moderne SMV-politik for vækst og beskæftigelse⁴ til behovet for at indføre en passende skatteramme for SMV'er, og initiativet om hjemstatsbeskatning nævnes.

"Hjemstatsbeskatning" er en mulighed, der er værd at undersøge nærmere.

Formålet med denne meddelelse er for det første at påpege de særlige problemer, som SMV'er, der er aktive i mere end en medlemsstat, står over for hvad angår selskabsskat, og undersøge, hvordan disse problemer kan være ødelæggende for det indre marked, og dernæst at foreslå en mulig, praktisk holdbar løsning baseret på hjemstatsbeskatning, som bygger på de seneste års arbejde og Kommissionens nuværende skattestrategi. Kommissionen mener, at dette koncept vil kunne afprøves af interesserede medlemsstater og af selskaber inden for rammerne af en pilotordning. Som det fremgår af vedlagte konsekvensanalyse er den potentielle overordnede økonomiske fordel for det indre marked betydelig.

¹ Formandskabets konklusioner fra Det Europæiske Råd i Bruxelles den 22. og 23. marts 2005, f.eks. i punkt 25.

² Rådets afgørelse 2000/819/EF af 20. december 2000.

³ KOM(2004)70 af 11.2.2004.

⁴ KOM(2005)532 af 25.10.2005 og KOM(2005)551 af 10.11.2005.

1.2. Kommissionens tidligere tiltag til forbedring af skattesituationen for SMV'er

Kommissionens tidligere tiltag har fokuseret på virksomheds-overførsel ...

Hidtil har Kommissionens tiltag med henblik på at forbedre skattesituationen for SMV'er fokuseret på grænseoverskridende problemer med andre former for skat end selskabsskat. Navnlig giver overførsel af SMV'er, som tit er familievirksomheder, en række skatteproblemer, som ofte er vanskeligere og mere byrdefulde end for store børsnoterede selskaber. Gave- og arveafgifter, der har indvirkning på likviditeten, er et vigtigt eksempel herpå. Kommissionen har gentagne gange henvist til disse emner og forelagt henstillinger om skatteproblemer i forbindelse med overførsel af små og mellemstore virksomheder⁵ og en meddelelse om generel forbedring af skattemiljøet for små og mellemstore virksomheder⁶. De fleste af henstillingerne vedrører skatteproblemer i forbindelse med retsstatus for enkeltmandsvirksomheder og partnerskaber, især ved succession af SMV'er.

... og de nuværende bestræbelser har hidtil koncentreret sig om merværdiafgift.

Desuden er der for øjeblikket ved at blive indført en lang række foranstaltninger, der kan løse de særlige problemer for SMV'er på merværdiafgiftsområdet. Især vil Kommissionens initiativ om 'one-stop-shop'-konceptet gøre det meget lettere for SMV'er at udvide i det indre marked, eftersom de vil kunne afvikle deres moms-forpligtelser på et enkelt registreringssted. Derfor er selskabsskat ud fra SMV'ernes perspektiv et af de største problemer, de har tilbage i det indre marked, og som hidtil ikke er blevet egentligt behandlet på EU-plan. At gøre fremskridt på dette område og indføre skatteforanstaltninger, der er til fordel for SMV'er på andre områder, vil desuden virke gensidigt forstærkende.

2. BEHOVET FOR AT FORBEDRE SMÅ OG MELLEMSTORE VIRKSOMHEDERS SKATTEMÆSSIGE STILLING I DET INDRE MARKED

2.1. Selskabsskattemæssige hindringer i det indre marked og deres betydning for SMV'er

Virksomhederne er konfronteret med mange forskellige Ifølge nyere undersøgelser og forskning foretaget i Kommissionen⁷, som efterfølgende er blevet bekræftet af uafhængige forskningsinstitutter⁸, bliver grænseoverskridende økonomiske aktiviteter for virksomheder i EU alvorligt bremset af mange forskellige

⁵ Kommissionens henstilling af 25. maj 1994 om beskatning af små og mellemstore virksomheder, EFT L 177, s. 1-9. Kommissionens henstilling af 7. december 1994 om overførsel af små og mellemstore virksomheder, EFT L 385, s. 14-17. Meddelelse om Kommissionens henstilling af 7. december 1994 om overførsel af små og mellemstore virksomheder, EFT C 400, s. 1-9.

⁶ Kommissionens meddelelse til Rådet og Parlamentet om forbedring af beskatningsgrundlaget for små og mellemstore virksomheder, KOM(94)206, EFT C 187, s. 5-10.

⁷ Kommissionens arbejdsrapport "Company Taxation in the Internal Market" [SEC(2001)1681].

⁸ se for eksempel: Centre for European Policy Studies, "EU Corporate Tax Reform", rapport fra november, 2001 og "An EU Company without an EU Tax? A Corporate Tax Action Plan for Advancing the Lisbon Process", rapport fra april 2002, begge med yderligere henvisninger.

hindringer i det indre marked ...

selskabsskattemæssige hindringer. Der er i en nøddeskal tale om huller i gældende EU-skattelovgivning og problemer med gennemførelsen heraf i nogle af medlemsstaterne, generel mangel på grænseoverskridende udligning af tab for datterselskaber, skatteproblemer i forbindelse med grænseoverskridende omstrukturering, anvendelse af dobbeltbeskatningsaftaler og problemer med interne afregningspriser. Den heraf følgende højere eller ekstra skattebyrde, (økonomisk) dobbeltbeskatning og høje efterlevelseseffektiviteter virker som en hæmsko for grænseoverskridende virksomhed inden for det indre marked.

... og den relative betydning heraf vokser konstant.

I betragtning af de fremskridt, der er gjort på mange andre politikområder, hvor der er truffet foranstaltninger om harmonisering eller gensidig anerkendelse, er den relative betydning af disse skattemæssige hindringer vokset i de seneste år og er nu et af de største problemer for færdiggørelsen af det indre marked og fuldførelsen af dets økonomiske potentiale. Kommissionen arbejder derfor nu på at gennemføre en "tovejs-strategi", som både indeholder kortsigtede foranstaltninger, der skal fjerne specifikke hindringer for grænseoverskridende økonomiske aktiviteter i det indre marked, og mere langsigtede, alsidige løsninger⁹. På mange områder har denne strategi allerede resulteret i mærkbare fremskridt. Der er også gjort gode fremskridt med det tekniske arbejde angående et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, som forhåbentligt vil give en systematisk "løsning" på mellemlang sigt på det indre markeds selskabsskattemæssige problemer for (hovedsageligt) de større selskaber¹⁰. Men hidtil er der ikke foreslået en systematisk løsning på de specifikke selskabsskattemæssige problemer for SMV'er, der er aktive i mere end en medlemsstat.

Små og mellemstore virksomheder rammes især hårdt af disse hindringer ...

Det er imidlertid nødvendigt at finde en løsning. I tidligere omtalte undersøgelser foretaget i Kommissionen blev der da også lagt særlig vægt på den specifikke situation for SMV'er¹¹. Det viste sig, at skattemæssige hindringer for grænseoverskridende økonomisk aktivitet normalt er de samme for SMV'er og for større selskaber. Men virkningen af de mange hindringer er større for SMV'er, da de alene på grund af deres mindre størrelse har færre økonomiske og menneskelige ressourcer og mindre skatteekspertise til rådighed. Det at en virksomhed har en begrænset størrelse, er således i sig selv med til at begrænse mulighederne for at undgå visse skattemæssige hindringer. De

⁹ For nærmere oplysninger henvises til Kommissionens meddelelser "På vej mod et indre marked uden skattemæssige hindringer: En strategi for fastsættelse af et konsolideret selskabsskattegrundlag for virksomheders aktiviteter overalt i EU" [KOM(2001)582] og "Et indre marked uden selskabsskattemæssige hindringer - hidtidige resultater, igangværende initiativer og tilbageværende udfordringer" [KOM(2003)726].

¹⁰ Nærmere oplysninger om dette arbejde fås på følgende websted:

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

¹¹ Del III, kapitel 8, og del IV, B, kapitel 11, i undersøgelsen [SEC(2001)1682]

skattemæssige hindringers negative indvirkning på SMV'ers deltagelse i det indre marked bekræftes også af en række spørgeundersøgelser. For eksempel viste de svar, der indkom fra interessenter på et spørgeskema om selskabsskat som en barriere for små og mellemstore virksomheders udvidelse i EU, og som blev offentliggjort af Kommissionen i juli 2004, blandt andet, at omkring hver tredje SMV i EU mener, at selskabsbeskatning er en betydelig hindring for grænseoverskridende udvidelse¹².

... især hvad angår efterlevelseseomkostninger

Desuden stod det klart, at der også er to andre områder, der har særlig betydning for SMV'er¹³. For det første har SMV'er vanskeligheder med efterlevelseseomkostningerne som følge af at skulle arbejde med 25 forskellige beskatningssystemer. Dette støttes kraftigt af skattefolk og brancheorganisationer, som repræsenterer SMV'ers interesser¹⁴. Ifølge UEAPME, Den Europæiske Organisation for Håndværk og Små og Mellemstore Virksomheder, er skatterelaterede efterlevelseseomkostninger op til 100 gange højere for små virksomheder end for store selskaber¹⁵. Der findes også videnskabelige og kvantitative belæg for dette fænomen. Ud over de tilgængelige generelle undersøgelser, der antyder, at efterlevelseseomkostningerne falder med virksomhedens størrelse og lægger uforholdsmæssigt store¹⁶ eller endog uoverkommelige byrder på SMV'er sammenlignet med større selskaber¹⁷, har den europæiske skatteundersøgelse¹⁸, der var led i Kommissionens europæiske virksomhedspanelundersøgelse, bekræftet, hvor stor betydning skatterelaterede efterlevelseseomkostninger har for SMV'er. Efterlevelseseomkostninger i forbindelse med selskabsbeskatning af salg blev anslået til at være fem gange højere for små virksomheder end for store virksomheder. På grund af de små virksomheders størrelse er høje efterlevelseseomkostninger derfor særligt relevante for SMV'er og får mange af den slags virksomheder til at

¹² For yderligere oplysninger om spørgeskemaet og besvarelsene henvises til http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

¹³ Denne konklusion, som Kommissionen nåede frem til, får også støtte i litteraturen, se for eksempel: Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) 'Small Business Taxation: An Agenda for Growth', Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC, p.2 .

¹⁴ Se for eksempel de svar, der indkom på Kommissionens høring i 2003 og et spørgeskema, der blev udsendt i 2004 (kap.7), der begge er tilgængelige på følgende websted http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm
Pressemeddelelse fra 11. juni 2004.

¹⁵ Se for eksempel: Cressy, R. (2000) 'Tax, Assistance, Compliance & the Performance of the Smaller Business', A Research Report to the Federation of Small Businesses; og Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) 'Small Business Taxation: An Agenda for Growth', Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC

¹⁷ Se bilag 2 til Kommissionens undersøgelse [SEC(2001)1681], hvor der er yderligere henvisninger.

¹⁸ Kommissionens interne arbejdsdokument, SEC(2004)1128. Den viste navnlig, at efterlevelseseomkostninger i forbindelse med salg er større for SMV'er end for store selskaber. Desuden blev det fastslået, at grænseoverskridende virksomhed fører til højere efterlevelseseomkostninger for virksomhederne. Ud fra den økonometriske analyse, der blev foretaget, blev det påvist, at efterlevelseseomkostningerne er højere for selskaber med mindst et datterselskab i en anden EU-medlemsstat, sammenlignet med selskaber uden datterselskaber i en anden medlemsstat, og at de stiger med antallet af datterselskaber i udlandet.

afholde sig fra grænseoverskridende udvidelse.

... og problemer med grænseoverskridende udligning af tab.

Blandt andre mere specifikke skattemæssige hindringer for grænseoverskridende aktivitet i det indre marked opfattes grænseoverskridende udligning af tab for det andet som den største hindring for små og mellemstore virksomheder. Tabene opstår ofte, når der startes en aktivitet i et andet land, dvs. netop når sådanne aktiviteter typisk stadig foregår i en mindre virksomhed. Større selskaber er normalt bedre i stand til at benytte sig af skatteplanlægning og dermed opnå en effektiv udligning af grænseoverskridende tab. SMV'er har normalt ikke sådanne muligheder for optimering. Det er desuden af særlig stor betydning for små virksomheder, at de på grund af deres begrænsede kapitalgrundlag kan overføre tab.

For SMV'er bliver virkningen af grænseoverskridende skattemæssige hindringer ofte forværret af gunstige indenlandske regler.

I indenlandsk sammenhæng anvender de fleste medlemsstater særlige skatteordninger (skatteincitamerter eller skattelempelser) for selvstændige og SMV'er¹⁹. Disse ordninger, som normalt ikke er rettet mod grænseoverskridende økonomiske aktiviteter, og de hertil knyttede skattespørgsmål, vedrører hovedsageligt fastsættelse af skattegrundlaget, standardsatsordninger og andre forenklede metoder til fastsættelse af overskud. Nogle medlemsstater indrømmer også specifikke, lavere satser. Kombinationen af disse to effekter – den særlige betydning, som grænseoverskridende hindringer har for SMV'er, og indenlandske skattelempelser - kan endog gøre det mindre interessant at starte grænseoverskridende virksomhed for SMV'er.

2.2. Konklusion og behov for en indsats på EU-plan

Selskabsskattemæssige hindringer er en af årsagerne til den ringe deltagelse af SMV'er i det indre marked.

Statistikkerne viser, at selskabsskattemæssige hindringer og deres vekselvirkning med andre skattemæssige og ikke-skattemæssige faktorer blandt andet fører til²⁰ en relativt set lav deltagelse af SMV'er i det indre marked. Med andre ord afholder SMV'er sig ofte fra grænseoverskridende handel og investeringer, fordi de hæmmes af skatteproblemer eller foretrækker rent indenlandske transaktioner, selv om de er mindre indbringende rent økonomisk. Når de har aktiviteter i andre medlemsstater, får SMV'er systematisk højere efterlevelselsesomkostninger og finansieringsomkostninger end større selskaber, og de har derfor en større risiko for at gå fallit (for hele virksomheden og/eller for det nyoprettede udenlandske foretagende).

Hindringerne har negative virkninger ud

Ud over at være en barriere for SMV'ers deltagelse i det indre marked har de skattemæssige hindringer også andre negative bivirkninger. For eksempel får problemerne med udligning af tab i nystartede

¹⁹ For en bred oversigt og vurdering henvises for eksempel til OECD, Directorate for Science, Technology and Industry, STI Working Paper 2002/9 "Taxation, SMEs and Entrepreneurship" by Duanjie Chen; Frank C. Lee and Jack Mintz.

²⁰ For yderligere oplysninger henvises til vedlagte konsekvensanalyse.

over det rent skattemæssige problem.

virksomheder i andre medlemsstater ikke blot SMV'er til at afholde sig fra at oprette et foretagende i udlandet. Det betyder også, at virksomhedernes adgang til finansiering begrænses i en vigtig fase af deres livscyklus, fordi banker og andre finansieringsinstitutioner som følge af risikoen ofte er tilbageholdende med at tilbyde finansiering (især i tilfælde af nystartede teknologivirksomheder). Det har en negativ virkning på de almindelige forudsætninger for, at SMV'er kan overleve og udvikle sig eller udvide på tværs af grænserne.

Det virker på mange måder som en hæmsko for Lissabon-målene.

I betragtning af den store betydning, SMV'er har som en vigtig drivkraft for økonomisk vækst, er deres tilbageholdenhed med at deltage i det indre marked og den ringe overlevelsesprocent ikke blot meget dyr for de enkelte virksomheder. Det er også negativt for økonomien som helhed hvad angår produktivitet og jobskabelse, der begge er nødvendige for at opnå og opretholde lave ledighedsprocenter, eller for skatteindtægterne til at betale offentlige ydelser med. Begge disse faktorer er væsentlige, hvis det endelige mål om social samhørighed, som fremgår af konklusionerne fra Rådets møde i Lissabon, skal nås.

Det er derfor nødvendigt at tage fat om de selskabsskattemæssige hindringer for SMV'er.

For fuldt ud at kunne udnytte det økonomiske potentiale i det indre marked og bidrage til højere vækst og beskæftigelse vil det derfor være nødvendigt at give SMV'er incitament til og øge deres investering og udvide i andre medlemsstater ved at fjerne eller i det mindste mindske de pågældende selskabsskattemæssige hindringer. Det er det grundlæggende politikmål for den i det efterfølgende foreslåede pilotordning. Det operationelle mål er at fjerne de for SMV'er skattemæssige skævheder, der er specifikke for grænseoverskridende økonomisk aktivitet, sådan at aktiviteter af den art kan foregå i det indre marked på samme måde eller i det mindste stort set på samme måde som på de nationale markeder.

Produktivitets-hæmmende bivirkninger bør undgås.

Der er mange problemer knyttet til realiseringen af dette mål. Alle foranstaltninger, der træffes i den forbindelse, må ikke medføre store indtægststab for medlemsstaterne, de må ikke åbne nye muligheder for skattesvig eller -unddragelse i stor stil og/eller hæmme skattemyndighedernes mulighed for at kontrollere SMV'er. Alt dette vil kunne indvirke negativt på den samlede økonomiske fordel, som oprindeligt var hensigten med foranstaltningen. Det må der tages hensyn til ved udarbejdelsen af en mulig pilotordning.

3. HJEMSTATSBESKATNING SOM EN MÅDE AT AFVÆRGE SELSKABSSKATTEMÆSSIGE HINDRINGER FOR SMV'ER PÅ

3.1. Grundlæggende tilgang og dens egnethed for SMV'er

Ved "hjemstatsbeskatning" anvendes det indre markeds

Konceptet "hjemstatsbeskatning" er baseret på idéen om frivillig gensidig anerkendelse af skatteregler. Ifølge dette koncept beregnes udbyttet for en koncern, der er aktiv i mere end én medlemsstat, efter reglerne i kun ét selskabsskattesystem, dvs. systemet i hjemstaten for

*princip om
gensidig
anerkendelse på
selskabsbeskat-
ning.*

koncernens moderselskab eller hovedkontor ("hovedselskabet"). En SMV, der ønsker at oprette et datterselskab eller et fast driftssted i en anden medlemsstat, vil derfor kunne nøjes med at anvende de skatteregler, som den allerede er bekendt med. Hver enkelt deltagende medlemsstat vedbliver med at beskatte sin andel af udbyttet af koncernmedlemmets erhvervsvirksomhed i den pågældende stat til den selskabsskattesats, som den selv har fastlagt. Denne andel fastsættes ved at anvende en fordelingsnøgle. Der gøres ikke noget for at harmonisere reglerne. Med hjemstatsbeskatning bevarer hver enkelt medlemsstat sin mulighed for at få indtægter gennem selskabsbeskatning.

*Det ville løse de
vigtigste skatte-
problemer for
SMV'er ...*

Det er Kommissionens opfattelse, at konceptet om hjemstatsbeskatning i høj grad ser ud til at kunne løse ovennævnte skatteproblemer, som især er en hæmsko for SMV'er, når de udvider over grænserne, navnlig fordi det reducerer efterlevelseseomkostningerne, og at problemet med grænseoverskridende udligning af tab løser sig selv. Men på grund af de virkninger, det måtte få, hvis hjemstatsbeskatning anvendes på alle EU-selskaber, er der også en vis usikkerhed om, hvorvidt den kan betragtes som den bedste skattemetode for det indre marked. Konceptet kan derfor afprøves i en pilotordning, som kun er for interesserede SMV'er og medlemsstater, der har sammenlignelige skattegrundlag. I vedlagte bilag beskrives det i mere detaljeret form, hvordan det kan gøres teknisk, men det er klart, at de nærmere detaljer i en mulig pilotordning skal fastlægges af de interesserede medlemsstater i lyset af de nationale rammevilkår. Kommissionen er imidlertid parat til at give teknisk støtte til dette arbejde, eventuelt gennem Fiscalis-programmet²¹.

*... og er derfor
værd at afprøve
i et pilotforsøg.*

Grundidéen i pilotordningen er at afprøve de praktiske fordele ved hjemstatsbeskatningskonceptet for SMV'er og de bredere økonomiske fordele for EU og samtidig begrænse de administrative omkostninger og potentielle indtægtsrisici for medlemsstaterne. Pilotordningen vil dermed kunne indføres af medlemsstaterne gennem skræddersyede aftaler med andre medlemsstater. Alt afhængig af hvordan situationen er på stedet, er der mange forskellige muligheder for eksempel gennem en bilateral eller hellere en multilateral aftale midlertidigt at supplere gældende dobbeltbeskatningsaftaler eller multilaterale konventioner eller at indgå en ny multilateral konvention desangående. Der gives også forskellige forslag i udkastet til en mulig pilotordning i bilaget.

3.2. Idéens opståen og udvikling

*"Hjemstatsbe-
skatning" er et
fuldt udviklet*

Denne idé med et pilotprojekt har gradvis taget form inden for de seneste fire år. Det startede med publikationerne om hjemstatsbeskatning forfattet af Malcolm Gammie og Sven-Olof

²¹ Europa-Parlamentets og Rådets beslutning nr. 2235/2002/EF af 3. december 2002 om et fællesskabsprogram til forbedring af beskatningssystemernes virkemåde i det indre marked (Fiscalis-programmet 2003-2007), EFT L 341 af 17.12.2002, s. 1-5.

koncept, som er blevet forbedret i årenes løb.

Lodin²² og fortsatte med Kommissionens arbejde med en ny selskabsbeskatningsstrategi og med reaktioner på disse initiativer. På grundlag heraf fremsatte Kommissionen nogle konkrete forslag til, hvordan pilotordningen kunne videreudvikles og foreslog en række praktiske idéer til, hvordan pilotordningen kunne se ud²³. I 2003 foretog Kommissionens tjenestegrene en offentlig høring herom, og efterfølgende drøftelser (såvel formelle som uformelle) med eksperter fra erhvervslivet og den akademiske verden førte til en yderligere forbedring af projektet. Detaljerede arbejdsrapporter, oversigter, officielle dokumenter og rapporter om alt dette forberedende arbejde kan konsulteres for eksempel på Kommissionens websted²⁴. Med denne meddelelse afsluttes dette langvarige, tekniske og politiske forberedende arbejde.

Afprøvnningen med SMV'er støttes af Europa-Parlamentet, ECOSOC ...

Europa-Parlamentet støtter idéen med hjemstatsbeskatning og har opfordret Kommissionen til at føre dette koncept videre²⁵. Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg går ind for et pilotprojekt om "hjemstatsbeskatning" som en løsning for SMV'ers grænseoverskridende aktiviteter og ønsker det afprøvet bilateralt, inden det eventuelt bliver udvidet til hele EU, hvis det får en positiv evaluering²⁶.

... og SMV'er.

Den offentlige høring om et pilotprojekt om hjemstatsbeskatning for små og mellemstore virksomheder, der blev foretaget af Kommissionens tjenestegrene i 2003, og et spørgeskema, der blev udsendt i 2004, viste, at der var små og mellemstore virksomheder i EU, der støttede dette koncept, og at de var meget interesserede i at deltage i en mulig pilotordning. Men da der kun indkom få reaktioner på spørgeskemaet, kan resultaterne ikke anses for at være statistisk signifikante.

Medlemsstaterne er

Naturligvis har Kommissionen også konsulteret medlemsstaterne om en mulig pilotordning, blandt andet i 2004 i en arbejdsgruppe og på et uformelt møde i Rådet (økonomi og finans). Det må erkendes, at disse

²² Se navnlig Gammie, M. and Lodin, S.-O., "Home State Taxation"; IBEFD Publications 2001.
²³ F.eks. i ovennævnte meddelelser [KOM(2001)582] og [KOM(2003)726]. Det er værd at bemærke, at Kommissionen i sin meddelelse fra 1994 til Rådet og Parlamentet om generel forbedring af skattemiljøet for små og mellemstore virksomheder [KOM(94)206 af 25.5.1994, EFT C 187 af 9.7.1994] allerede havde givet en orientering om, at små og mellemstore virksomheders udenlandske aktiviteter under bestemte vilkår kunne nøjes med at blive beskattet i den medlemsstat, hvor virksomhedens hjemsted lå. Det ville betyde en stor administrativ forenkling. Men i den nuværende form går hjemstatsbeskatningen ikke så langt. Der er ikke tale om, at beskatning alene skal finde sted i hjemstaten, men snarere om at beregningsgrundlaget kun skal være i overensstemmelse med hjemstatsreglerne.

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

²⁵ Rapport om Kommissionens meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg: Skattepolitik i EU - prioriteringer for de kommende år (KOM(2001)260 – C5 0597/2001 – 2001/2248(COS)).

²⁶ Udtalelse ECO/127.

skeptiske.

høringer viste, at der var stor, udbredt skepsis blandt medlemsstaterne. De væsentligste argumenter, der blev forelagt Kommissionen i den forbindelse, var for det første, at klagerne over specifikke grænseoverskridende skattemæssige hindringer for SMV'er var misvisende, og for det andet, at en pilotordning af den art ville give anledning til alvorlige administrative og juridiske problemer, blandt andet forskelsbehandling²⁷. Kommissionen mener imidlertid, at det står helt klart, at det er nødvendigt at forbedre SMV'ernes fiskale stilling i det indre marked, og at det er muligt at løse de potentielle administrative og juridiske problemer, som i øvrigt ikke bør overdrives. Eftersom ordningen bliver fuldstændig frivillig, er det desuden vanskeligt at se, at der skulle være en rationel begrundelse for at forhindre de medlemsstater, der måtte ønske det, i at indgå en bilateral eller multilateral aftale om at deltage i et pragmatisk forsøg på en innovativ skatteordning for SMV'er.

Der er imidlertid præcedens herfor ...

Selv om de har taget forbehold over for hjemstatsbeskatning, er der to medlemsstater, der for nylig har vedtaget en protokol til deres dobbeltbeskatningsaftale, hvor der i visse grænseregioner er indført en undtagelse til reglerne om fast driftssted. I de pågældende regioner behandles afdelinger af selskaber fra den anden medlemsstat i skattemæssig sammenhæng ikke som "fast driftssted", selv om de opfylder alle normalt gældende kriterier herfor. Det afstedkommer derfor ingen beskatning i det lands område, hvor afdelingen er placeret, hvilket går imod de normale regler. Hovedforskellen mellem denne tilgang og hjemstatsbeskatning er, at den er begrænset til et snævert defineret grænseområde, og at de to medlemsstater er enige om, at det ikke er nødvendigt med en fordeling af skattegrundlaget mellem de to lande. Men den indre logik i denne tilgang – gensidig anerkendelse – er den samme som i pilotordningen, og dens praktiske implementering gennem dobbeltbeskatningsaftalen viser, at sådanne ordninger uden videre kan gennemføres, og at de kan indføres i løbet af relativt kort tid.

... og simulationer har også bekræftet, at det er praktisk muligt at gennemføre.

Endelig er hjemstatsbeskatning også blevet afprøvet i en simulation med rigtige data fra en relativt stor svensk koncern i et projekt ledet af handelshøjskolen i Stockholm. Der var ingen tekniske vanskeligheder, og det var kun nødvendigt at foretage enkelte tilpasninger af selskabernes regnskaber. Der var en reduktion af den skat, der skulle betales, men det kunne forklares med, at der var bedre mulighed for udligning af tab (hvilket også var ønsket), og det betyder, at en negativ indtægt automatisk vil blive indhentet senere. Med andre ord vil

²⁷

Selv om en uafhængig undersøgelse "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)" også påpeger sådanne problemer, så er der mange argumenter af juridisk og praktisk art mod påstanden om, at projektet skulle være diskriminerende. Frem for alt reducerer ordningen ikke systematisk skattebyrden for de deltagende virksomheder; fordelene består i reducerede efterlevelsomkostninger. Desuden er der stort set sammenlignelige initiativer, der er baseret på princippet om oprindelsesland og på gensidig anerkendelse, både på skatteområdet og inden for andre offentligtretlige områder, hvor dette argument tilsyneladende ikke fremføres.

selskaber, der deltager i hjemstatsbeskatningsordningen, kunne opnå skattelettelse som koncerner i henhold til indenlandsk svensk lov. Dog vil eventuelle fradrag i datterselskaber i en anden medlemsstat blive udlignet i efterfølgende år med overskud. Der vil dermed ikke være tale om reduktion af skatten på længere sigt.

4. KONKLUSIONER OG FREMTIDSUDSIGTER

I lyset af den fornyede Lissabon-dagsorden og i betragtning af, hvor stor økonomisk betydning en reform af selskabsskatten i EU har for forbedringen af EU's indre marked som helhed og for fremme af økonomisk vækst og jobskabelse, er det mere end nogensinde nødvendigt med specifikke tiltag til fordel for SMV'ers deltagelse i det indre marked. Selskabsbeskatningsområdet fortjener særlig stor opmærksomhed i den henseende.

De økonomiske begrundelser for at afprøve et nyt koncept til beskatning af SMV'er i det indre marked er overbevisende.

I den forbindelse mener Kommissionen, at konceptet om hjemstatsbeskatning er et realistisk og effektivt middel til at løse specifikke skatteproblemer for SMV'er på i det indre marked, især problemerne med høje efterlevelseseomkostninger. Det kan være, at hjemstatsbeskatning ikke er en systematisk langsigtet "skatteløsning" for det indre marked (på samme måde som det fælles konsoliderede selskabsskattegrundlag er det), men de potentielle fordele for SMV'er og dermed for EU-økonomien som sådan bør ikke lades uudnyttet, da der uden tvivl vil gå flere år, inden det fælles konsoliderede selskabsskattegrundlag er gennemført. Hvis det fælles konsoliderede selskabsskattegrundlag kun bliver en mulighed, vil det endvidere være mere attraktivt for større selskaber end for SMV'er. Konceptet vil dermed med fordel kunne udforskes relativt hurtigt og uden større problemer af interesserede medlemsstater og virksomheder inden for rammerne af et pilotordning. Vedlagte udkast til en sådan mulig pilotordning giver en mere udførlig beskrivelse af relevante tekniske og juridiske aspekter.

Kommissionen håber, at medlemsstaterne vil se positivt på muligheden for og de tekniske aspekter ved en pilotordning.

Interesserede medlemsstater opfordres til at inddrage Kommissionens tjenestegrene på et tidligt tidspunkt i forberedelsen af et pilotprojekt efter de retningslinjer, der fremgår af denne meddelelse, og at underrette dem om alle retlige og reguleringsmæssige initiativer, ikke mindst for at sikre, at de er forenelige med fællesskabsretten, især hvad angår konkurrenceregler.

Kommissionen er klar over, at hovedparten af medlemsstaterne er skeptiske over for denne idé for øjeblikket. Kommissionen er dog sikker på, at de betænkeligheder, der ligger til grund for deres kritiske holdning, let vil kunne overvindes. Desuden er det efter al sandsynlighed sådan, at kun medlemsstater med et næsten sammenligneligt skattegrundlag vil indgå en aftale af den art. Det foreslåede koncept er, når alt kommer til alt, kun et pragmatisk og beskedent initiativ, der skal mobilisere vækstpotentialet i SMV'er, og

det bør ikke bremses af rent administrative overvejelser.

Kommissionen håber, at medlemsstaterne vil se konstruktivt og åbent på muligheden for en pilotordning om hjemstatsbeskatning for SMV'er og den detaljerede ordning, der fremgår af bilaget. Kommissionen er parat til at yde støtte og rådgivning til alle de medlemsstater, der måtte være interesseret i specifikke projekter.

BILAG

UDKAST TIL EN MULIG PILOTORDNING OM HJEMSTATSBESKATNING FOR SMÅ OG MELLEMSTORE VIRKSOMHEDER

Indledning

1. Basiskonceptet og det grundlæggende mål for pilotordningen om hjemstatsbeskatning er meget enkle: de skattemæssige hindringer, som små og mellemstore virksomheder (SMV'er) støder på, når de driver virksomhed i andre EU-medlemsstater ud over deres egen, skal overvindes ved at give dem mulighed for i visse henseender at kunne anvende deres hjemstats selskabsskattemæssige regler, som de i forvejen kender. En SMV vil dermed kunne beregne det skattemæssige overskud for moderselskabet sammen med alle datterselskaber og faste driftssteder i andre deltagende medlemsstater efter skattegrundlagsreglerne i hjemstaten. Det dermed fastsatte skattegrundlag vil så blive fordelt mellem de berørte medlemsstater efter deres respektive andel i den samlede lønsom og/eller omsætning. Hver enkelt medlemsstat vil derpå kunne anvende sin nationale skattesats.
2. I dette dokument forklares de tekniske aspekter af dette koncept i form af en pilotordning for interesserede SMV'er. Hensigten er at give de interesserede medlemsstater så detaljeret et grundlag som muligt for at kunne udarbejde de praktiske aspekter og det retlige indhold af en konkret bilateral eller multilateral pilotordning og at angive praktiske løsninger på de problemer, der kan opstå. Det følgende er ikke et forsøg på at dække alle mulige situationer og potentielt komplekse spørgsmål i forbindelse med pilotordningen. Men ordningen bør i praksis være let og ligetil at anvende for langt hovedparten af de deltagende SMV'er.
3. Det er klart, at dette oplæg ikke kan træde i stedet for en skræddersyet aftale, hvor der tages hensyn til, hvad der netop er karakteristisk for skattelovene og andre relevante rammebetingelser i de deltagende medlemsstater. Kommissionens tjenestegrene er imidlertid parat til at yde ekstra støtte og rådgivning til den praktiske forberedelse, hvis medlemsstaterne måtte ønske det. Støtten kan for eksempel også tage form af fælles Fiscalis-seminarer og projektgrupper.
4. Så længe en mulig pilotordning bygger på eksisterende nationale skattelove og -praksis, vil der naturligvis ikke blive tale om en vurdering af, om bestemte regler er forenelige med EU-traktaten. Anvendelsen af sådanne regler i forbindelse med pilotordningen vil under ingen omstændigheder og på ingen måde gribe ind i en eventuel holdning eller beslutning, som Kommissionen eller en af de andre institutioner træffer i den forbindelse.

Grundkoncept og procedurer

Definitioner

5. Det grundlæggende koncept "hjemstatsbeskatning" er baseret på idéen om frivillig gensidig anerkendelse af skatteregler. "Hjemstatskoncernens" skattepligtige indkomst beregnes efter reglerne i kun ét selskabsskattesystem, dvs. systemet i hjemstaten for hovedselskabet. Hver deltagende medlemsstat vedbliver med at

beskatte sin andel af overskuddet af koncernmedlemmets erhvervsvirksomhed i den pågældende stat til sin egen selskabsskattesats. Størrelsen af denne andel fastsættes ved at anvende en fordelingsnøgle. Når det drejer sig om en pilotordning, må alle vigtige nye begreber og udtryk, altså dem, der ikke følger standardpraksis i international beskatning, defineres omhyggeligt. Følgende definitioner er nyttige i den forbindelse:

- Ved ”hjemstat” forstås det land, hvor det skattemæssige hjemsted er for det direkte eller indirekte moderselskab, eller for det selskab, som det faste driftssted tilhører (hovedkontor), alt efter omstændighederne.
- Ved ”værtsstat” forstås det land, hvor datterselskabet har sit skattemæssige hjemsted, eller det land, hvor det faste driftssted er beliggende, alt efter omstændighederne.
- Ved ”hjemstatskoncern” forstås den koncern eller det selskab med faste driftssteder, der deltager i pilotordningen, alt efter omstændighederne.
- Ved ”hovedselskab” forstås det selskab, der er i spidsen for hjemstatskoncernen (moderselskabet eller hovedkontoret), som er hjemmehørende i hjemstaten, og som i sidste instans er den ansvarlige for gennemførelsen af pilotordningen.

6. Det er ikke nødvendigt med en særskilt definition af SMV’er – tværtimod vil det være tilrådeligt at benytte den almindelige EU-definition af SMV’er, som fremgår af Kommissionens henstilling 2003/361/EF²⁸, eftersom denne definition er fælles for og kendt i alle medlemsstater. Der sondres i denne definition mellem:

- mellemstore virksomheder [antal beskæftigede < 250 og omsætning ≤ 50 mio. EUR og/eller samlet balance ≤ 43 mio. EUR]
- små virksomheder [antal beskæftigede < 50 og omsætning ≤ 10 mio. EUR og/eller samlet balance ≤ 10 mio. EUR]
- mikrovirksomheder [antal beskæftigede < 10 og omsætning ≤ 2 mio. EUR og/eller samlet balance ≤ 2 mio. EUR].

For at undgå tvetydigheder bør denne definition være bindende for pilotordningen. Det gælder også især for definitionen af udtryk, der benyttes til definition af SMV’er, og for de typer af virksomheder, der indgår ved beregningen af antallet af medarbejdere og finansielle beløb.

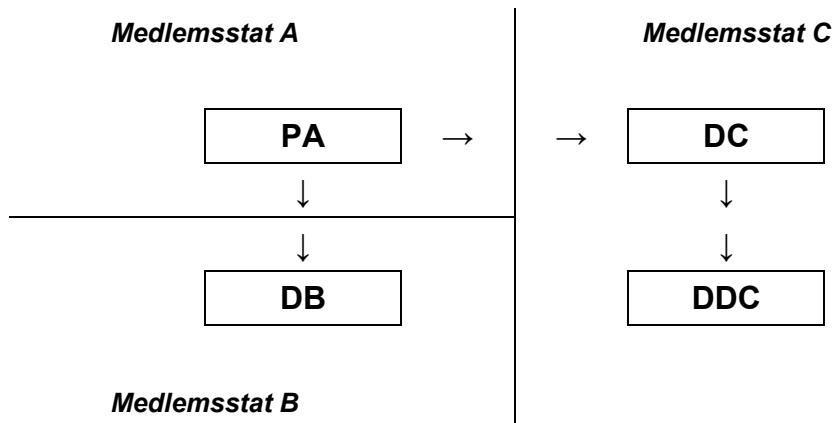
7. Følgende diagram viser, hvordan den påtænkte ordning grundlæggende skal fungere, og angiver definitionen af de hertil knyttede udtryk, som benyttes i resten af dette dokument.

²⁸ Kommissionens henstilling af 6. maj 2003 om definition af mikrovirksomheder og små og mellemstore virksomheder (2003/361/EF), EFT L 124 af 20.5.2003, s. 36-41.

Beskrivelse af fakta

En selskabskoncern har følgende struktur:

- Moderselskab PA, beliggende i medlemsstat A
- Datterselskab DB, beliggende i medlemsstat B
- Datterselskab DC, beliggende i medlemsstat C
- Underafdeling af datterselskab DDC, beliggende i medlemsstat C



Definitioner af udtryk:

- Selskab PA er hovedselskab
- Selskaberne PA, DB, DC og DDC kan danne en "hjemstatskoncern"
- Medlemsstat A er "hjemstaten"
- Medlemsstat B er "værtsstat" for DB
- Medlemsstat C er "værtsstat" for DC og DDC
- Medlemsstat A, B og C formaliserer deres samarbejde i pilotordningen ved passende retsinstrumenter, f.eks. gennem en multilateral "hjemstatskonvention" eller "hjemstatsaftale"

Ordningens virkemåde:

- PA fastsætter den skattepligtige indkomst for PA, DB, DC og DDC i henhold til skattelovgivningen i medlemsstat A
- Det således fastsatte skattegrundlag fordeles mellem medlemsstat A, B og C ud fra for eksempel, hvor stor lønsummen og omsætningen er i hver jurisdiktion
- PA indgiver en skatteangivelse for hele koncernen i medlemsstat A og betaler (sin del af) skatten
- DB selvangiver og betaler sin del af skatten i medlemsstat B
- DC og DDC selvangiver og betaler deres del af skatten i medlemsstat C

Hvilke virksomheder kan deltage?

8. Det tilrådes stærkt kun at anvende pilotordningen på små og mellemstore virksomheder, der er omfattet af selskabsskat. Desuden bør den i princippet være åben for alle sådanne små og mellemstore virksomheder. Men for på den ene side i højere grad at fokusere pilotordningen på den første grænseoverskridende udvidelse for virksomheder, der endnu ikke har nået en størrelse, som gør, at de kan klare de ekstra omkostninger, der påløber som følge af anvendelsen af ukendte skattelove i en anden medlemsstat, og for på den anden side at begrænse skatteforvaltningernes potentielle omkostninger og risici mest muligt, kan medlemsstaterne, hvis de ønsker det, vedtage, at kun små virksomheder, jf. definitionen i Kommissionens henstilling 2003/361/EF, kan deltage i pilotordningen. Hvis pilotordningen begrænses yderligere

til kun at omfatte mikrovirksomheder, kan det give problemer for pilotordningens økonomiske mål, og denne mulighed kan derfor ikke bruges.

9. Definitionen i Kommissionens henstilling 2003/361/EF omfatter også regler for kategorisering af ”uafhængige virksomheder”, ”partnervirksomheder” og ”tilknyttede virksomheder”, og det forklares, hvordan der tages hensyn hertil, når det skal fastsættes, hvilke data der skal benyttes til beregning af lønsam og finansielle beløb. Det må være rimeligt at benytte disse regler til at fastslå, om et selskab opfylder kriterierne for at være en lille eller mellemstor virksomhed og dermed vil kunne deltage i pilotordningen. Disse regler skal samtidig benyttes til at definere hjemstatsgruppen²⁹.
10. Eftersom anvendelsesområdet for pilotordningen er snævert, er det ikke sandsynligt, at SMV'er med hovedkontor i tredjelande vil ønske at deltage i ordningen med de aktiviteter, de har inden for EU i en EU-koncern, da det vil betyde, at funktionen som moderselskab eller hovedkontor skal tildeles et datterselskab, som selv har afdelinger. Det vil ligeledes være usandsynligt, at SMV'er med indirekte ejerskab via tredjelande, dvs. et moderselskab i en medlemsstat med et datterselskab i et tredjeland, som har en afdeling i en anden medlemsstat, vil kunne deltage i pilotordningen. Det er ganske vist ikke nødvendigt systematisk at udelukke den første type af selskaber fra pilotordningen, hvis de opfylder de i den relevante aftale fastsatte krav for at kunne deltage og især definitionen af små og mellemstore virksomheder. Der er dog grund til at tro, at den anden situation vil være alt for vanskelig at håndtere i forbindelse med pilotordningen. Efter Kommissionens tjenestegrenes opfattelse bør indirekte ejerskab via tredjelande eller ikke-deltagende medlemsstater derfor betyde, at en koncern ikke kan deltage i pilotordningen.
11. Medlemsstaterne kan vælge at udelukke internationalt aktive partnerselskaber, enmandsvirksomheder eller andre skattetransparente eller hybride foretagender fra pilotordningen, også selv om de delvis er omfattet af definitionen af små og mellemstore virksomheder. Hvis de skulle kunne deltage, ville det i høj grad komplicere pilotordningen, og det ville ikke give udsigt til større økonomiske fordele. I den forbindelse kan en vurdering af, om der for eksempel er tale om et foretagende af hybrid karakter (dvs. et foretagende, som anses for at være transparent i skattemæssig henseende i en stat og ikke transparent i en anden), naturligvis kun anskues ud fra de medlemsstater, der tager del i pilotordningen, og ikke fra en medlemsstat, hvor der ikke findes nogen af ”hjemstatskoncernens” foretagender.
12. De potentielle komplikationer og ekstra tekniske problemer kan illustreres ved følgende. I modsætning til eksemplet med aktieselskaber vil deltagelsen af internationalt aktive partnerselskaber og andre skattetransparente eller hybride foretagender inden for ordningens anvendelsesområde for eksempel kunne føre til forskellige opfattelser af, hvad der er en korrekt anvendelse af gældende dobbeltbeskatningsaftaler, især når partnerne er hjemmehørende i andre medlemsstater end den, hvor partnerselskabet er beliggende. Et eksempel herpå er, hvis en medlemsstat betragter renter på et lån fra partneren til partnerskabet som normale renter og en anden betragter dem som en form for skjult overskudsfordeling.

²⁹ Jf. den nye definition af SMV'er - user guide og model declaration, der er tilgængelig på: http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf

Ordningen ville derved i visse henseender også komme til at omfatte personlig indkomstbeskatning. Det er derfor rimeligt, at hvis medlemsstaterne ønsker at lade partnerselskaber deltage i ordningen, vil det kun kunne accepteres i undtagelsestilfælde, som skal vurderes af skatteforvaltningerne i de involverede medlemsstater fra sag til sag. Under alle omstændigheder skal kun erhvervsmæssigt aktive partnerselskaber med erhvervsindkomst kunne ansøge om at deltage i ordningen.

Fastsættelse af hjemstat og hjemstatskoncern

13. ”Hjemstaten” for en deltagende SMV-koncern defineres som det land, hvor hovedselskabet har skattemæssigt hjemsted. Ifølge hvad der almindeligvis er udslagsgivende i tilfælde af tvivl eller dobbelt hjemsted, er det det land, hvor hovedselskabets praktiske ledelse (eller centrale ledelse og kontrol) foregår, og hvor dette selskab er pålagt selskabsskat, inden det kommer med i pilotordningen. Hvis der er problemer med anvendelsen af denne regel i forbindelse med pilotordningen, må skatteforvaltningerne i de medlemsstater, hvor koncernen er aktiv, blive enige om, hvor hjemstaten er, ellers kan selskabet ikke tage del i pilotordningen.
14. Det er hjemstatens regler for selskabsbeskatning, der vil gælde for det deltagende hovedselskab og dets datterselskaber og/eller faste driftssteder i de deltagende medlemsstater. Om disse aktiviteter i det deltagende selskab skal henføres til ”hjemstatskoncernen” i forbindelsen med pilotordningen, afhænger af hjemstatens interne regler for koncernbeskatning og af de deri fastsatte kriterier. Det forekommer yderst vanskeligt eller endog umuligt at anvende konsolideringsordninger, der gælder for hele verden, i forbindelse med pilotordningen.
15. Et selskab (det være sig moderselskab eller datterselskab) må under ingen omstændigheder tilhøre to forskellige ”hjemstatskoncerner”. Derfor må medlemsstaterne have et alment gældende krav om ejermajoritet i den pågældende bilaterale eller multilaterale aftale. Denne ekstra tærskel vil i forbindelse med pilotordningen kunne supplere og træde i stedet for gældende nationale tærskler, hvis de er lavere.

Hvad dækker skatterne?

16. Det forekommer rimeligt, at ordningen kun gælder for selskabsskatter. Andre skatter end selskabsskatter bør ikke være omfattet af ordningens anvendelsesområde. Der er navnlig tale om merværdiafgift, punktafgifter, formueskat, arveafgifter, grundskyld og ejerskifteafgift. Hvis de vil, kan medlemsstaterne dog fortsat pålægge nationale eller lokale overskudsrelaterede ekstra afgifter oven i den i henhold til pilotordningens fastsatte selskabsskat (dvs. på den pågældende medlemsstats andel af det samlede skattegrundlag). Der vil også fortsat kunne opkræves ikke-overskudsrelaterede lokale eller regionale skatter ifølge hver enkelt af de involverede medlemsstaters egne regler.
17. Pilotordningen må ikke indirekte påvirke opkrævningen af andre skatter end selskabsskat. Hvis fastsættelsen af den skattepligtige indkomst, der skal selskabsbeskattes, påvirkes af eller indvirker på beregningen af andre skatter eller sociale bidrag, og hvis denne forbindelse ikke kan fastslås rent teknisk på grundlag af hjemstatsskattereglerne, skal der føres et særligt regnskab på grundlag af

værtsstatsreglerne. Et eksempel herpå kan være behandlingen af frynsegoder i mange medlemsstaters skattelove vedrørende indkomst eller løn. Hvis der anvendes forskellige skatteregler til beregning og behandling af personalegoder i henhold til selskabsskatteoven på selskabsniveau og i henhold til indkomstskatteoven på personaleniveau, kan det føre til en uønsket blanding og dermed til over- eller underbeskatning. Den eneste måde at løse dette problem på er at foretage en ny beregning af frynsegodet enten i hjemstaten som indkomst for hjemstatskoncernen eller i værtsstaten som personlig indkomst for modtageren. Eftersom der er så mange regler om frynsegoder og lignende i medlemsstaterne, kan der ikke gives en generel løsning på problemet. Der vil skulle udarbejdes passende regler for den enkelte situation på baggrund af lovene i de berørte medlemsstater.

Hvilke sektorer er dækket?

18. Mange sektorer i økonomien er normalt genstand for specifikke selskabsskatteregler. I forbindelse med en SMV-pilotordning kan det give yderligere komplikationer, som det er svært at retfærdiggøre, enten fordi der er meget få om overhovedet nogen SMV'er, der er aktive i disse sektorer, eller fordi de pågældende sektorer ofte stadig er nationale. Derfor kan medlemsstaterne eventuelt overveje at vedtage, at for eksempel "hjemstatskoncerner" med mere end 10 % af deres omsætning inden for sektorer som skibsfart, finansielle tjenesteydelser, bank og forsikring, handel og udvinding af olie og gas samt landbrugsaktiviteter (herunder skovbrug og fiskeri) ikke skal kunne deltage i pilotordningen.
19. Definitionen af sektoren skal baseres på de interne beskatningsregler, der gælder i den berørte "hjemstat", men skatteforvaltningerne i de berørte medlemsstater skal under alle omstændigheder godkende tilhørsforholdet til en sektor fra sag til sag. Ellers skal der benyttes fælles EU-definitioner eller om nødvendigt udvikles sådanne definitioner til brug for ordningen. Kommissionens tjenestegrene er parat til at bistå medlemsstaterne i dette arbejde, hvis det skulle være nødvendigt.

Bestemmelser om specifikke tilfælde og om skatteunddragelse

20. Det siger næsten sig selv, at der i pilotordningen må være regler til at behandle undtagelsestilfælde og skatteunddragelse. De i det følgende anførte regler er fornuftige ud fra Kommissionens synspunkt og bør tages med i interesserede medlemsstaters overvejelser. Disse regler kan også give en sikkerhed for de deltagende selskaber.
 - (a) Et hovedselskab, som deltager i pilotordningen, kan ikke vælge, hvilke datterselskaber eller faste driftsteder i de deltagende medlemsstater der tæller med i hjemstatskoncernen ("enten eller"-system).
 - (b) Kun eksisterende virksomheder, der har været skattepligtigt hjemmehørende i "hjemstaten" i mindst to år, kan deltage i ordningen.
 - (c) En virksomhed, der deltager i pilotprojektet og i forbindelse med sine normale erhvervsaktiviteter vokser ud over de begrænsninger, der er fastsat i SMV-definitionen, udelukkes ikke af den grund fra projektet.

- (d) Et ejerskifte fører ikke automatisk til, at et deltagende selskab udelukkes, medmindre det så ikke længere opfylder definitionen af små og mellemstore virksomheder.
- (e) Engangstransaktioner og ”unormale” udsving i omsætningen fører ikke automatisk til, at et deltagende selskab udelukkes (eller overdragelsen af større kapitalaktiver udelukkes fra beregningen af omsætningen).
- (f) Fusioner og erhvervelser, som ikke påvirker de grundlæggende elementer i pilotordningen (SMV-definitioner, fastsættelse af hjemstat osv.), fører ikke automatisk til, at et deltagende selskab udelukkes. De ansvarlige skatteforvaltninger vil dog skulle se på, om forudsætningerne for at deltage i ordningen stadig er opfyldt under den nye koncernstruktur.
- (g) Det kan være umuligt at ændre hjemstaten for et deltagende selskab i løbet af pilotordningen. Hvis hovedselskabets skattemæssige hjemsted overføres til en anden medlemsstat, vil det dermed føre til, at deltagelsen i pilotordningen ophører. Det samme gælder for en fusion, der fører til en ændring af det skattemæssige hjemsted for hovedselskabet. Alternativt kan koncernen, hvis hjemstedet flytter til en anden medlemsstat, i princippet fortsætte med at være omfattet af hjemstatsbeskatning, men nu under reglerne i den nye hjemstat. Overgangen fra en hjemstatsordning til en anden bør foregå gnidningsløst. Selv om det ser ud til at være teknisk set kompliceret, er det ikke umuligt.
- (h) Hvis hovedselskabets og hjemstatskoncernmedlemmets regnskabsår ikke falder sammen, er det op til hovedselskabet at føre samstemmende regnskaber, som gør det muligt for de berørte skatteforvaltninger at vurdere ansøgningen om deltagelse.
- (i) Det er muligt at overføre aktiver mellem hovedselskabet (moderselskab eller hovedkontor) og datterselskab og/eller fast driftssted i en anden medlemsstat under pilotordningen, når hjemstatens interne beskatningsregler følges. Men det deltagende hovedselskab skal i samarbejde med de ansvarlige skattemyndigheder fastsætte bogføringsværdien og markedsværdien af det overførte aktiv, således at overførelsen kan beskattes efter gældende "normale" regler, hvis pilotordningen ikke forlænges, eller hvis aktivet bliver solgt (dvs. "indefrysning" og skattehenstand). Hvis transaktionen er omfattet af det fiskale fusionsdirektiv³⁰, er det reglerne i direktivet, der gælder.
- (j) Medmindre andet er bestemt, behandles alle transaktioner inden for hjemstatskoncernen mellem hovedselskabet og datterselskaber eller faste driftsteder eller mellem koncernmedlemmer efter hjemstatens interne skatteregler.
- (k) Det er de almindelige regler om skatteunddragelse i domicilstaten, der gælder for hver koncernenhed i forholdet til ikke-deltagende medlemsstater og tredjelande, for at forhindre et ”tag-selv-bord” af regler.

³⁰ Rådets direktiv 2005/19/EF af 17. februar 2005 om ændring af direktiv 90/434/EØF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater, EUT L 58, s. 19, 4.3.2005.

Anvendelse af gældende dobbeltbeskatningsaftaler

21. Det følger af selve konceptet hjemstatsbeskatning, at forbindelserne mellem ”hjemstatskoncernens” medlemmer under pilotordningen falder uden for anvendelsesområdet for de pågældende dobbeltbeskatningsaftaler, så længe ordningen anvendes. En bilateral dobbeltbeskatningsaftale mellem to deltagende medlemsstater gælder ikke for transaktioner mellem medlemmerne af en hjemstatskoncern. Aftalen vil imidlertid fortsat gælde for de aspekter af skatteaftalen, som ikke er påvirket af pilotordningen.
22. Pilotordningen ændrer ikke noget i selve skatteaftalerne. De forskellige koncernmedlemmer er omfattet af samme skatteaftale, som inden de begyndte at deltage i pilotordningen. Med andre ord gælder værts- eller domicilstatens skatteaftale for et medlem af en hjemstatskoncern, der er med i ordningen, men for den skattepligtige indkomst som fastsat i hjemstatsreglerne. Følgelig kræver pilotordningen ingen ændring af medlemsstaternes dobbeltbeskatningsaftaler med tredjelande. Eftersom hvert enkelt medlem af ”hjemstatskoncernen” bliver ved med at være skattepligtig i sit domicilland, fortsætter de respektive aftaler med at gælde.
23. Hvad angår koncernmedlemmers udenlandske indtægtskilder (dividende, renter, royalties, indtægter af fast ejendom osv.) fra tredjelande eller ikke-deltagende medlemsstater, forekommer det rimeligt, at de normalt falder uden for pilotordningens anvendelsesområde, og at de bogføres under de normale regler. Udenlandske indtægtskilder tilføjes derfor koncernmedlemmets indtægt efter en fordelingsnøgle. Med denne procedure undgår man problemer, som ellers ville kunne opstå, hvis hjemstaten og værtsstaten har indgået forskellige ordninger i deres respektive aftaler med et tredjeland, f.eks. om brugen af fradragsmetoden og fritagelsesmetoden for visse indtægtsposter. Hvis den deltagende virksomhed har en sådan indtægt, vil den derfor skulle aflevere to skatteangivelser, en i hjemstaten og en i værtsstaten for specifikke indtægtsposter.
24. Under særlige omstændigheder kan der opstå problemer med forskelsbehandling i forbindelse med dobbeltbeskatningsaftaler såvel inden for EU i forholdet til ikke-deltagende medlemsstater og over for tredjelande, eftersom virksomheder i den samme stat bliver behandlet forskelligt under pilotordningen. Ifølge foreliggende forskningsundersøgelser³¹ er en sammenligning mellem virksomheder, der deltager i pilotordningen, og virksomheder uden for ordningen ikke længere et relevant referencepunkt, idet disse problemer ideelt set kræver en formel enighed mellem de respektive aftalepartnere om fortolkningen af denne klausul i forbindelse med pilotordningen.

Problemer i forbindelse med interne afregningspriser

25. Det følger af selve konceptet hjemstatsbeskatning, at nationale regler om interne afregningspriser bør ophøre med at gælde inden for hjemstatskoncernen under pilotordningen. Inden for ”hjemstatskoncernen” skal hjemstatens regler også anvendes i de øvrige berørte medlemsstater.

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”, optrykt i Lodin/Gammie, op.cit, s. 77-104, s.99.

26. Hvad angår regulering af interne afregningspriser, f.eks. for tilknyttede selskaber, forbundne parter eller afdelinger af datterselskaber i ikke-deltagende medlemsstater eller tredjelande, er den kompetente myndighed hjemstatens skattemyndigheder (med mindre reguleringen sker som følge af en transaktion mellem et tredjeland og et medlem af hjemstatskoncernen med domicil uden for hjemstaten). Det forekommer at være den eneste fremgangsmåde, der kan fungere i praksis. Desuden viser foreliggende forskningsundersøgelser³², at der bør skelnes nøje mellem primære og sekundære korresponderende reguleringer. Det forekommer navnlig at være tilrådeligt at foretage korresponderende reguleringer efter fordelingen af skattegrundlaget og ikke før. Det er med henblik på, at det kun er indtægten (fra udlandet) for den pågældende tilknyttede virksomhed og kun den medlemsstat, der er ansvarlig for forhandlingerne, der bliver påvirket.
27. Det vil under alle omstændigheder være fornuftigt med høringer mellem administrationerne i hjemstaten og i værtsstaten. Sådanne høringer må være obligatoriske mellem en værtsstat og et tredjeland, der ikke har en dobbeltbeskatningsaftale med hjemstaten.

Andre tekniske spørgsmål

28. Hvad angår kildeskat, dividendebetalinger og hertil knyttede procedurer for transaktioner mellem medlemmer af hjemstatskoncernen, gælder hjemstatens interne regler for alle medlemmer af ”hjemstatskoncernen”. Også denne tilgang følger logisk set af selve konceptet hjemstatsbeskatning.
29. For betalinger mellem to virksomheder, der er etableret i samme medlemsstat, men omfattet af skattereglerne i forskellige hjemstater, foreslår ophavsmændene til hjemstatsbeskatningen³³, at sådanne transaktioner med fordel kan betragtes som indenlandske transaktioner frem for grænseoverskridende betalinger, og følgelig er det domicilstatens (værtsstatens) interne regler, der gælder. Hermed undgår man eventuelle komplikationer med at indføre nye regler for, hvad der er en simpel intern transaktion inden for én stat.
30. Selv om det i en vis udstrækning vil kræve ekstra bogføring, vil dividendebetalinger til mulige mindretalsaktionærer skulle behandles efter domicilstatens (værtsstatens) interne regler, eftersom denne fremgangsmåde forekommer at være den eneste, der kan fungere i praksis.

Proceduremæssige og administrative aspekter af pilotordningen

Praktisk gennemførelse af pilotordningen

31. Ud over skattebehandlingen af SMV’er under den mulige pilotordning må det fastlægges, hvordan der gives adgang til ordningen, og hvordan den fungerer. Det foreslås at bruge mekanismen i dobbeltbeskatningsaftaler til gennemførelse af pilotordningen. Interesserede medlemsstater bør dermed indlede passende forhandlinger, forberede og indgå en bilateral eller snarere en multilateral aftale, der giver interesserede selskaber mulighed for at deltage i pilotordningen om

³² Lodin/Gammie, op.cit., s.57; IBFD, op.cit, s. 95f.

³³ Se Lodin/Gammie, op.cit, s. 37.

hjemstatsbeskatning. Hvis de ønsker det, kan de få støtte og bistand hertil af Kommissionens tjenestegrene, eventuelt gennem Fiscalis-programmet (seminarer og/eller projektgrupper). De berørte medlemsstater kan så gennemføre aftalen i indlandet i overensstemmelse med deres nationale love og national praksis. Det kan være nyttigt, at den bilaterale aftale tager form af en protokol, der supplerer den pågældende dobbeltbeskatningsaftale, og multilaterale aftaler bør indgås i en mellemstatslig konvention. Ved at gøre det således kan det sikres, at pilotordningen kan indføres relativt hurtigt og på en fleksibel måde, samtidig med at princippet om beskatningens lovlighed overholdes.

32. På grundlag af indgåede aftaler med andre medlemsstater giver skatteforvaltningerne i de deltagende medlemsstater derpå for eksempel via passende interne procedurer (som rundskrivelser eller offentliggørelse af en indkaldelse af ”interessetilkendegivelse”) selskaber mulighed for at melde sig til ”pilotordningen”. Interesserede selskaber (både hovedselskabet og datterselskaber) skal meddele deres sædvanlige kontakter i skatteforvaltningerne i deres respektive domicilstater, at de er interesseret i at deltage i pilotordningen, og skatteforvaltningerne skal straks underrette og høre skatteforvaltningerne i de andre berørte medlemsstater. Ansøgningen skal behandles af de to eller flere berørte administrationer inden for en rimelig frist, f.eks. to eller tre måneder efter at selskabet har meddelt, at det er interesseret i at deltage. Som ved andre administrative beslutninger skal en eventuel afvisning ledsages af en begrundelse herfor, og den eneste begrundelse kan være, at selskabet ikke opfylder de krav, der er fastsat i den relevante aftale (myndighederne kan ikke handle efter skøn).

Angivelses- og betalingskrav

33. Hvad angår angivelses- og betalingskrav foreslås det, at hovedselskabet i princippet kun skal indgive skatteangivelse for hjemstatskoncernen i hjemstaten. De ansvarlige skatteforvaltninger i de øvrige berørte stater modtager kopier af denne skatteangivelse og bilagene hertil (f.eks. balance, resultatopgørelse osv. – som kræves i henhold til lokale hjemstatslove og praksis). De oplysninger, der indgives, skal være tilstrækkelige til, at det kan vurderes, om der skal pålægges ekstra skatter eller afgifter på overskud eller andre indbyrdes forbundne former for personlig indkomstskat. For at begrænse omkostningerne bør der efter Kommissionens tjenestegrenes opfattelse ikke stilles et systematisk krav om oversættelse, men skatteforvaltningerne kan dog forlange, at vigtige dokumenter forelægges på landets sprog eller et andet for myndighederne anvendeligt sprog på skatteyderens regning.
34. Selve pilotordningskonceptet gør, at det er uundgåeligt, at hovedparten af de faktiske administrative byrder falder på hovedselskabet. Hovedselskabet beregner derfor det samlede overskud for koncernen i henhold til reglerne i den ”hjemstat”, hvor det har domicil, og fordeler overskuddet blandt koncernmedlemmerne efter en forudfastsat fordelingsnøgle (se nedenfor). De tal, der fremkommer efter de forskellige fordelingskriterier, indberettes til skattemyndighederne i alle de involverede medlemsstater. Skatten betales dog af hvert enkelt koncernmedlem i sin domicil- (værts-)stat.

Kontrol og tilsyn

35. Hvad angår tilsynet med pilotordningen er det de almindelige regler for gensidig bistand og administrativt samarbejde i EU, der gælder, og som skal benyttes. Endvidere bør skattemyndighederne i de interesserede medlemsstater, hvis det anses for nødvendigt, oprette fælles revisionsgrupper, der skal foretage revision af hovedselskabet og koncernmedlemmerne. Revisionen skal kunne foretages af den fælles gruppe i alle de lokaler, som hjemstatskoncernen har, men den skal udelukkende være begrænset til de aspekter, der falder ind under pilotordningen. I tilfælde af retstvister vil det efter Kommissionens tjenestegrenes opfattelse være naturligt i princippet at anvende reglerne i den stat, hvor et koncernmedlem under en "hjemstatskoncern" har sit domicil, f.eks. værtsstaten for et datterselskab og hjemstaten for et hovedselskab. Det er svært at forestille sig en anden løsning, som ikke krænker medlemsstaternes respektive nationale love.
36. I den bilaterale eller multilaterale aftale vil det være nødvendigt, at medlemsstaterne bliver enige om passende regler for at bringe pilotordningen eller –ordningerne til ophør. Af disse bestemmelser skal det fremgå, hvordan værdien af aktiver og passiver opgøres og udgifterne behandles efter pilotordningens ophør, ud fra den antagelse at ordningen ikke forlænges. Det må ikke betyde, at de deltagende virksomheder dermed systematisk får pålagt at skulle føre to sæt regnskaber i henhold til dels hjemstatens dels værtsstatens regler under hele pilotordningens testfase.

Tidsramme

37. Pilotordningen er pr. definition et eksperiment og derfor tidsbegrænset. For såvel de deltagende medlemsstater (skatteforvaltningerne) som de deltagende selskaber vil det være vigtigt, at prøvetiden er tilstrækkelig lang til, at der kan foretages en indgående evaluering af forsøget, og at de med forsøget påløbne omkostninger kan retfærdiggøres. Ud fra den feedback, der er indkommet, foreslås det, at pilotordningen skal løbe for en periode på fem år, hvorefter der så foretages en endelig evaluering. Tidsrammen på de fem år skal forstås således, at der fastsættes en startdato og at ordningen automatisk udløber fem år efter denne dato (f.eks. 1. januar 2007 – 31. december 2011). Virksomheder, der opfylder kriterierne for deltagelse, vil dog kunne begynde at tage del i ordningen på et hvilket som helst tidspunkt i denne periode og dermed deltage i kortere perioder (f.eks. 1. januar 2009 – 31. december 2011).
38. Hvis et selskab beslutter at tage del i pilotordningen, er det bindende for hele femårs-perioden eller for en kortere periode, indtil pilotordningen som forudfastsat ophører. Hvis et selskab insisterer på at ophøre med at anvende ordningen inden udløbet af den femårs-periode, vil det være muligt, men der kan så blive foretaget en omvurdering af skatten for de år, der er gået under pilotordningen, og de "almindelige" regler vil kunne anvendes med tilbagevirkende kraft.

Fordelingsnøgle

39. I forbindelse med denne snævre pilotordning er det tilstrækkeligt at benytte en enkel, men økonomisk forsvarlig formel til fordeling af skattegrundlaget mellem de deltagende medlemsstater. Det skyldes, at de skatteindtægter, der står på spil, er

begrænset af forskellige årsager: ordningen er begrænset til små og mellemstore selskaber; det er et begrænset antal små og mellemstore selskaber, der har afdelinger i andre medlemsstater; ordningen er frivillig; ordningen overvåges nøje; SMV'er betaler normalt kun lidt skat osv. Desuden er det let at administrere og anvende en enkelt formel.

40. Der kan benyttes følgende økonomiske faktorer til at udforme fordelingsnøglen: lønsum, antal ansatte, salg (omsætning), aktiver. Hvis disse faktorer kombineres, vil det øge den økonomiske repræsentativitet, men det vil gøre anvendelse af fordelingsnøglen mere kompliceret. På baggrund af den fordelingsnøgle medlemsstaterne vælger, skal de nå til enighed om fælles accepterede og praktisk gennemførlige definitioner for de faktorer, der skal anvendes.
41. Det anbefales, at de anvender andelen af den samlede lønsum (50 %) og den samlede omsætning (50 %) for de deltagende virksomheder i hver af de berørte medlemsstater som fordelingsnøgle. Disse tal er lette at identificere i selskabets regnskaber og skatteangivelser. Desuden er en kombination af en input-relateret faktor (lønsommen) og en output-relateret faktor (salg) også med til at gøre det hele mindre vilkårligt.
42. Ifølge den indre logik i hjemstatsbeskatningskonceptet og pilotordningen bør både overskud og tab indgå i fordelingsnøglen. Tab, der fordeles på koncernens enheder, vil være omfattet af de regler om fremførsel og tilbageførsel, der gælder i den stat, hvor enheden har domicil, dvs. hjemstaten for hovedselskabet (moderselskab eller hovedkontor) og værtsstaten for datterselskaber og faste driftsteder.
43. Under systemet for hjemstatsbeskatning benytter hovedselskabet hjemstatens blanketter til skatteangivelse til at sammenfatte og angive de skattepligtige aktiviteter, det har i alle berørte medlemsstater (se ovenfor). De indeholder ikke nødvendigvis de obligatoriske oplysninger om fordelingsfaktorerne. Der bør derfor udarbejdes en simpel blanket til at angive disse oplysninger på, som kan vedlægges skatteangivelsen.

Evaluering

44. Det vil være tilrådeligt, at Kommissionen og de deltagende medlemsstater opretter en overvågningsgruppe, der skal føre tilsyn med pilotordningen. Medlemmerne af denne gruppe kan konsultere hinanden, se på eventuelle praktiske problemer og evaluere ordningen. Desuden vil det være passende, at de medlemsstater, der implementerer pilotordningen senest den 31. december 2009 udarbejder en detaljeret rapport med en generel vurdering af, hvordan pilotordningen virker, således at Kommissionen og overvågningsgruppen kan overveje, om ordningen eventuelt skal forlænges eller bringes til ophør, og beslutte, hvilke procedurer der er relevante at anvende.