



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 10.12.2007
KOM(2007) 785 endelig

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

**Anvendelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug inden for direkte
beskatning – i EU og i relation til tredjelande**

1. INDLEDNING

I sin meddelelse om samordning af medlemsstaternes systemer for direkte beskatning i det indre marked¹ beskrev Kommissionen, hvordan samordning og samarbejde mellem medlemsstaterne kunne sætte dem i stand til at opfylde deres skattepolitiske mål og beskytte deres beskatningsgrundlag, samtidig med at de opfylder EF-traktatens forpligtelser og afskaffer dobbeltbeskatning. På nogle områder er en sådan samordning helt klart af afgørende betydning. På andre er der mulighed for ensidige foranstaltninger, men det kan alligevel være at foretrække at søge fælles løsninger, selv om medlemsstaternes interesser på disse områder i første omgang måske ikke altid ser ud til at være sammenfaldende. Kommissionen har en juridisk forpligtelse til at sikre, at medlemsstaterne opfylder deres forpligtelser i henhold til EF-traktaten, men også et politisk ansvar for at søge og fremme konstruktive løsninger til det formål. Hvad angår anvendelsen af regler til bekæmpelse af skatteunddragelse mener Kommissionen, at der navnlig på baggrund af en række af Domstolens nylige afgørelser er et presserende behov

- for at finde den rette balance mellem den offentlige interesse i at bekæmpe misbrug og behovet for at undgå uforholdsmæssigt strenge restriktioner på grænseoverskridende aktiviteter inden for EU, og
- for en bedre samordning af anvendelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug i forhold til tredjelande for at beskytte medlemsstaternes beskatningsgrundlag.

På denne baggrund analyserer denne meddelelse de principper, der følger af Domstolens relevante retspraksis, med henblik på at sætte gang i en mere generel drøftelse af passende reaktioner på de udfordringer, som medlemsstaterne står over for på dette område. Meddelelsen tager derfor sigte på at tilvejebringe en ramme for yderligere drøftelser med medlemsstater og interesserede parter med det formål at undersøge mulighederne for samordnede løsninger på dette område.

Begrebet "regler til bekæmpelse af misbrug" dækker en bred vifte af regler, foranstaltninger og metoder. Nogle medlemsstater anvender et generelt misbrugsbegreb baseret på lovgivning eller udviklet i retspraksis. Andre anvender mere specifikke bestemmelser mod misbrug, såsom Controlled Foreign Companies (CFC-reglerne) og regler om tynd kapitalisering, der tager sigte på at beskytte det indenlandske beskatningsgrundlag mod særlige former for udhuling. Andre former for specifikke bestemmelser mod misbrug omfatter omlægning fra en fritagelses- til en fradragsmetode i visse grænseoverskridende situationer (når indtægter fra en fremmed kilde har været genstand for en lav eller gunstig skattesats) og bestemmelser, der udtrykkeligt er rettet mod passive investeringer i andre lande. Mange medlemsstater anvender en kombination af generelle og specifikke regler til bekæmpelse af misbrug. Også EF's selskabsskattedirektiver indeholder regler til bekæmpelse af misbrug.

For så vidt angår de nationale misbrugsbekæmpende foranstaltningers forenelighed med EF-retten, skal der skelnes mellem deres anvendelse inden for Fællesskabet (hvor de fire grundlæggende friheder gælder) og deres anvendelse over for tredjelande (hvor kun den frie

¹ KOM(2006) 823 af 19.12.2006.

bevægelighed for kapital gælder)². Anvendelsen af regler til bekæmpelse af misbrug i relation til tredjelande drøftes derfor særskilt i kapitel 4.

I denne meddelelse sættes der udelukkende fokus på direkte beskatning. Det skal selvfølgelig bemærkes, at Kommissionen fører en aktiv politik med hensyn til bekæmpelse af skatteunddragelse inden for indirekte beskatning, herunder især på momsområdet. Denne politik påvirkes afgørende af den større grad af harmonisering inden for indirekte beskatning og det forhold, at direktiv 2006/112/EF³ indeholder specifikke regler og procedurer, der sætter medlemsstaterne i stand til at bekæmpe unddragelse og træffe foranstaltninger mod svig. I den forbindelse arbejder Kommissionen tæt sammen med medlemsstaterne, og gennem særlige arbejdsgrupper har den spillet en proaktiv rolle i bekæmpelsen af misbrug.

2. DEFINITIONER OG GRUNDLÆGGENDE PRINCIPPER FRA DOMSTOLENS RETSPRAKSIS

Unddragelse og misbrug

Domstolen har fastslået, at en person, som ellers ville være i en situation, der er omfattet af fællesskabsretten, kan miste sine rettigheder efter fællesskabsretten, hvis han forsøger at misbruge dem. Sådanne tilfælde danner en undtagelse: et misbrug forekommer kun, når det formål, som de relevante fællesskabsbestemmelser forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i disse bestemmelser formelt er overholdt, og der består et ønske om at drage fordel af fællesskabsbestemmelserne ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel⁴. Domstolen har især anvendt dette ledende princip på fællesskabslovgivningen om eksportrestitutioner og moms.

I sin retspraksis vedrørende direkte beskatning har Domstolen desuden fastslået, at nødvendigheden af at forhindre skatteunddragelse eller misbrug kan udgøre et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en begrænsning af grundlæggende friheder⁵. Begrebet skatteunddragelse er imidlertid begrænset til "rene konstruktioner, hvis formål er at omgå anvendelsen af lovgivningen i den pågældende medlemsstat". For at være lovlige skal nationale skatteregler være forholdsmæssige og specielt have til formål at udelukke *rent kunstige arrangementer*.

Rent kunstige arrangementer

Foranlediget af argumenter fra medlemsstaterne har Domstolen påpeget flere faktorer, som ikke *i sig selv* er tilstrækkelige til at udgøre misbrug, dvs. rent kunstige arrangementer. Den har f.eks. fastslået, at alene det forhold, at et datterselskab er etableret i en anden medlemsstat i og for sig ikke indebærer skatteunddragelse⁶, og at den omstændighed, at de aktiviteter, der udøves af en sekundær etablering i en anden medlemsstat, lige så godt kunne have været udøvet af den skattepligtige inden for hjemlandets område, ikke kan lede til den konklusion,

² Det skal bemærkes, at anvendelsen af visse bestemmelser mod misbrug i skatteoverenskomster med tredjelande også indirekte kunne påvirke etableringsfriheden for virksomheder hjemmehørende i andre medlemsstater.

³ EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1–118.

⁴ *Emsland-Stärke*, C-110/99, præmis 52-53; *Halifax*, C-255/02, præmis 74-75.

⁵ F.eks. *Lankhorst*, C-324/00, præmis 37.

⁶ *ICI*, C-264/96, præmis 26.

at der foreligger et rent kunstigt arrangement⁷. Domstolen har desuden udtrykkelig bekræftet, at det er helt legitimt, at skattemæssige overvejelser spiller en rolle, når det skal afgøres, hvor et datterselskab skal etableres⁸. Målsætningen om at mindske sin skattebyrde er i sig selv en gyldig kommerciel overvejelse, så længe de aftaler, der indgås med henblik på at nå denne målsætning, ikke udgør kunstige overførsler af overskud. For så vidt som skatteborgerne ikke har gjort sig skyldige i misbrug, kan medlemsstaterne ikke forhindre bevægelsesfriheden, blot fordi der er en lavere beskatning i andre medlemsstater⁹. Dette gælder også med hensyn til særlige fordelagtige ordninger i de andre medlemsstaters skattesystemer¹⁰. Fordrejninger med hensyn til lokaliseringen af erhvervsaktiviteter som følge af statsstøtte, der er uforenelig med EF-traktaten, og som følge af skadelig konkurrence, berettiger ikke medlemsstaterne til at træffe ensidige foranstaltninger, som har til formål at fjerne virkningerne heraf ved at begrænse den frie bevægelighed¹¹; de skal snarere løses ved kilden ved hjælp af de passende retslige eller politiske procedurer. Misbrugsbekæmpende foranstaltninger skal selvfølgelig også selv være i overensstemmelse med EF-traktatens bestemmelser om statsstøtte¹². Kommissionen vil fortsat overvåge anvendelsen af EF-traktatens statsstøtteregler og støtte det arbejde, der udføres i Rådet af adfærdskodeksgruppen.

For at regler til bekæmpelse af misbrug er berettigede, skal de være begrænset til situationer, hvor der er et yderligere element af misbrug. I sin seneste retspraksis har Domstolen redegjort mere specifikt for kriterierne for at afsløre misbrug, dvs. rent kunstige arrangementer. I *Cadbury* fastslog Domstolen, at en etablering skal anses for at være reel, når den på grundlag af en evaluering af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, angående bl.a. tegn på fysisk eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr, afspejler en økonomisk realitet, dvs. en reel etablering, hvorfra der faktisk udøves økonomisk virksomhed, og ikke blot et "postkasse"- eller "skærm"-datterselskab¹³. I *Thin Cap*¹⁴ var det ikke et spørgsmål, om etableringen af de pågældende skatteborgere var reel, men om den pågældende medlemsstat kunne indføre skattemæssige begrænsninger for finansieringsarrangementer mellem beslægtede selskaber. Domstolen bekræftede, at den omstændighed, at betingelserne for finansielle transaktioner mellem beslægtede selskaber, der er hjemmehørende i forskellige medlemsstater, afviger fra dem, der ville have været aftalt mellem ikke-beslægtede parter, udgør en objektiv omstændighed, som kan efterprøves selvstændigt for at afgøre, om den pågældende transaktion helt eller delvis er et rent kunstigt arrangement. Lovgivning udformet på det grundlag var forholdsmæssig på den betingelse, at den skattepligtige person fik adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til arrangementet.

Afsløringen af et rent kunstigt arrangement svarer således i grunden til en komparativ analyse af indhold og form. Anvendelsen af de relevante prøver i forbindelse med EF-traktatens friheder og selskabsskattedirektiverne kræver en evaluering af deres målsætninger og formål i forhold til dem, der ligger til grund for de arrangementer, som de potentielle beneficienter (skattepligtige personer) har indgået. I forbindelse med etableringen af en virksomhed er der uundgåeligt vanskeligheder med at fastslå omfanget af den økonomiske tilstedeværelse og

⁷ C-196/04, præmis 69.

⁸ *Cadbury*, præmis 37.

⁹ *Eurowings*, C-294/97, præmis 44.

¹⁰ *Cadbury*, præmis 36-38.

¹¹ F.eks. generaladvokat Léger i *Cadbury*, punkt 55-60.

¹² Se Kommissionens meddelelse af 11. november 1998, EFT C 384/98, særlig punkt 13.

¹³ Præmis 67-68.

¹⁴ C-524/04.

arrangementernes reelle kommercielle elementer. Objektive faktorer til at afgøre, om der er tilstrækkelig substans, omfatter sådanne kriterier, der kan efterprøves, som den reelle placering af administrationen og virksomhedens fysiske tilstedeværelse samt den reelle kommercielle risiko, som den løber. Det er imidlertid ikke helt sikkert, hvordan disse kriterier kan finde anvendelse på f.eks. finanstjenester inden for en koncern og holdingselskaber, hvis aktiviteter normalt ikke kræver en væsentlig fysisk tilstedeværelse.

Domstolen har præciseret det tilladte anvendelsesområde for visse typer af regler til bekæmpelse af unddragelse og fastsat en række kriterier for vurdering af, om en etablering er reel, og om de arrangementer, som de skattepligtige personer har indgået, har en kommerciel karakter. Selv om anvendelsen af de principper, der følger af retspraksis, i sidste ende afhænger af omstændighederne i de enkelte sager, mener Kommissionen ikke desto mindre, at det vil være hensigtsmæssigt at undersøge den praktiske anvendelse af disse principper på forskellige former for erhvervsaktiviteter og -strukturer¹⁵. Den foreslår at gøre dette sammen med medlemsstaterne og ser også gerne, at der kommer input fra erhvervslivet.

Proportionalitet

Det følger af *Cadbury* og *Thin Cap*, at når det skal afgøres, om en transaktion udgør et rent kunstigt arrangement, kan nationale regler til bekæmpelse af misbrug omfatte "safe harbour"-kriterier beregnet på situationer, hvor sandsynligheden for misbrug er størst. Kommissionen deler nemlig den opfattelse, der blev fremført af generaladvokat Geelhoed, som i *Thin Cap* mente, at fastsættelse af rimelige præsumptive kriterier bidrager til en afbalanceret anvendelse af nationale misbrugsbekæmpende foranstaltninger, idet dette både gavner skatteborgernes retssikkerhed og gør bestemmelserne nemmere at anvende for skattemyndighederne¹⁶.

For at sikre, at reelle etableringer og transaktioner ikke straffes uberettiget, er det strengt nødvendigt, at i tilfælde, hvor der er formodning om tilstedeværelsen af et rent kunstigt arrangement, skal skatteborgeren – uden at være underlagt unødige administrative begrænsninger – have adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til dette arrangement. I hvor høj grad bevisbyrden for, at deres transaktioner tjente reelle forretningsmæssige formål, kan pålægges skatteborgerne, kan kun afgøres fra sag til sag. I den forbindelse mener Kommissionen, at bevisbyrden ikke udelukkende bør påhvile skatteborgeren, og at der skal tages hensyn til dennes generelle mulighed for at overholde reglerne og arten af det pågældende arrangement. Af hensyn til proportionaliteten er det ligeledes af afgørende betydning, at resultatet af skattemyndighedens relevante vurdering kan underkastes en uafhængig retslig prøvelse. Endvidere bør reguleringer af den skattepligtige indkomst som følge af anvendelsen af regler til bekæmpelse af misbrug begrænses til den andel, der kan henføres til det rent kunstige arrangement. Hvad angår transaktioner inden for en koncern betyder dette overholdelse af armslængdeprincippet, dvs. de forretningsbetingelser, der ville være blevet aftalt mellem ikke-beslægtede parter. Efter Kommissionens opfattelse bør dette imidlertid ikke forhindre medlemsstaterne i at straffe skatteborgere, som har gjort brug af misbrugsordninger for at undgå at betale skat.

¹⁵ I den forbindelse kunne det også være nyttigt at undersøge muligheden for at opstille en ikke-udtømmende liste over typiske situationer, som normalt tyder på et kunstigt arrangement – f.eks. oprettelse af en sekundær etablering, som angiveligt leverer varer eller tjenesteydelser fra en anden jurisdiktion uden nogen reel substans eller fysisk transaktion, eller mere generelt typer af arrangementer, der ikke tjener noget forretningsmæssigt formål (eller som endog kan være i strid med almindelige forretningsinteresser, hvis ikke de er indgået med henblik på at undgå skat).

¹⁶ Punkt 66.

3. ANVENDELSE AF REGLER TIL BEKÆMPELSE AF MISBRUG I EU/EØS

Generelt

Medlemsstaterne bør være i stand til at anvende effektive skattesystemer og forebygge, at deres beskatningsgrundlag udhules unødvendigt på grund af utilsigtet ikke-beskatning og misbrug. Samtidig er det vigtigt at sikre, at der ikke er nogen unødige hindringer for udøvelse af de rettigheder, som enkeltpersoner og erhvervsdrivende har i henhold til fællesskabsretlige bestemmelser. Misbrugsbekæmpende foranstaltninger skal derfor rettes nøje mod rent kunstige arrangementer, der er beregnet til at omgå den nationale lovgivning (eller fællesskabsreglerne som gennemført i national ret). Dette gælder også med hensyn til anvendelsen af regler til bekæmpelse af misbrug i relation til EØS-staterne (undtagen i situationer, hvor der ikke foregår en tilstrækkelig informationsudveksling med den pågældende EØS-stat). For at sikre, at sådanne regler ikke står i misforhold til målsætningen om at begrænse misbrug og garantere retssikkerheden, skal der være tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger, således at skatteborgerne har adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til deres arrangementer.

Efter Kommissionens mening ville det være beklageligt, hvis medlemsstaterne – for at undgå at blive beskyldt for diskrimination – udvider anvendelsen af de misbrugsbekæmpende foranstaltninger, der er beregnet til at hindre grænseoverskridende skatteunddragelse, til rent indenlandske situationer, hvor der absolut ikke består nogen risiko for misbrug. Sådanne ensidige løsninger underminerer kun konkurrenceevnen for medlemsstaternes økonomier og er ikke i det indre markeds interesse. Som bemærket af generaladvokat Geelhoed i *Thin Cap*¹⁷ er en sådan udvidelse "...helt unødvendig og giver i høj grad bagslag for den økonomiske effektivitet". Endvidere er det fortsat et spørgsmål, om sådanne udvidelser vil være i stand til at bringe alle restriktive foranstaltninger i overensstemmelse med medlemsstaternes forpligtelser i henhold til EF-traktaten.

Den manglende afstemning mellem medlemsstaternes skattesystemer kan resultere i utilsigtet ikke-beskatning og give mulighed for misbrug og derved underminere retfærdigheden og balancen i skattesystemerne. Der kan f.eks. opstå *manglende overensstemmelse* i relation til klassificering af gæld og egenkapital. En medlemsstat kan betragte en transaktion som en egenkapitaltilførsel og derved fritage de indtægter, den genererer (som overskudsfordeling), mens en anden medlemsstat kan betragte samme transaktion som et lån og tillade skattefradrag for de dermed forbundne betalinger (som renter). Dette kan føre til et fradrag i én medlemsstat uden en tilsvarende beskatning i en anden medlemsstat. Det samme gælder for hybride foretagender, dvs. foretagender, der betragtes som juridiske personer i én medlemsstat og som gennemsigtige foretagender i en anden. Denne forskel i klassificering kan føre til dobbeltfritagelser eller dobbeltfradrag. Sådanne problemer løses bedst ved kilden ved at reducere forekomsten af manglende overensstemmelse. Skulle dette ikke lykkes, er det ønskeligt at forbedre det administrative samarbejde for at afsløre situationer, hvor en sådan manglende overensstemmelse udnyttes med misbrug for øje. Kommissionen foreslår, at disse spørgsmål drøftes nærmere med medlemsstaterne for at undersøge, hvilke muligheder der er for samordnede løsninger på dette område.

Administrativt samarbejde vedrørende skattesvig og specifikke tilfælde af misbrug kan være af afgørende betydning, når det gælder om at sikre effektiviteten af misbrugsbekæmpende

¹⁷ Punkt 68.

foranstaltninger. Skatteunddragelsesmekanismer er ofte særdeles indviklede og kan omfatte transaktioner i mange forskellige medlemsstater og tredjelande, hvilket gør det stadig mere vanskeligt for medlemsstaterne at afsløre og bekæmpe sådanne mekanismer på egen hånd. Endvidere indebærer målrettede misbrugsbekæmpende foranstaltninger en høj bevisbyrde for skattemyndighederne, hvilket gør det endnu vigtigere, at de samarbejder. Det kunne også være nyttigt for medlemsstaterne at *udveksle bedste praksis*, som er udviklet på nationalt plan.

Almindelige typer regler til bekæmpelse af misbrug i medlemsstaternes skattelovgivning

CFC-regler. Hovedformålet med CFC-reglerne er at forhindre hjemmehørende selskaber i at unddrage sig national beskatning ved at omdirigere indtægter til datterselskaber i lande med lav beskatning. CFC-reglerne egner sig da også som helhed til at nå dette mål, hvilket anerkendes af Domstolen. Anvendelsesområdet for CFC-reglerne defineres generelt med henvisning til kriterier vedrørende kontrol, effektivt beskatningsniveau, aktivitet og indkomsttype for et CFC, og det fastsættes typisk, at et CFC's overskud kan tilskrives dets nationale moderselskab og underkastes den beskatning, der gælder for sidstnævnte. Ifølge CFC-reglerne skal et datterselskabs overskud kun behandles anderledes skattemæssigt, fordi datterselskabet er hjemmehørende i en anden stat. Denne forskel i behandlingen udgør en diskrimination, medmindre der er en objektiv, relevant anderledes situation, der berettiger den. Medregningen af et udenlandsk datterselskabs overskud i det skattepligtige overskud for det hjemmehørende moderselskab udgør ligeledes en hindring for sidstnævntes mulighed for at etablere sig i andre medlemsstater gennem datterselskaber.

Medmindre CFC-reglerne afskaffes fuldstændigt, eller man undlader at anvende dem inden for EU/EØS, er det derfor nødvendigt at sikre, at de målrettes udelukkende mod rent kunstige arrangementer. Deres anvendelsesområde kan indsnævres ved hjælp af forskellige undtagelser, såsom en acceptabel fordelingspolitik, fritagelse af (reelle industrielle eller kommercielle) aktiviteter, offentlig notering osv., men frem for alt er det vigtigt, at skatteborgerne får mulighed for ved en retslig prøvelse at påvise, at deres transaktioner tjente reelle forretningsmæssige formål.

Grænserne for det tilladte anvendelsesområde for regler af CFC-typen begrænser ikke anvendelsen af regler om interne afregningspriser, som kan anvendes mere generelt på ikke-kommercielle prisaftaler mellem associerede selskaber. CFC-reglerne kan derfor fortsat spille en nyttig rolle som supplement til regler vedrørende virksomheders hjemsted og interne afregningspriser, for så vidt som de udgør et middel til at bekæmpe mere kunstige former for skatteplanlægning, dvs. omdirigering af (urealiserede) gevinster til kontrollerede selskaber, der ikke er faktisk etableret i andre medlemsstater eller EØS-stater. Medlemsstaterne skal imidlertid sikre, at sådanne foranstaltninger ikke gælder med hensyn til sekundære etableringer i andre medlemsstater og EØS-stater, som beskæftiger sig med reelle forretningsaktiviteter og begrænser sig til det, der er nødvendigt for at nå deres erklærede mål om at forhindre kunstig overskudsoverførsel.

Regler om tynd kapitalisering. Der er mange forskellige holdninger til udformningen af regler om tynd kapitalisering, som afspejler de forskellige opfattelser og juridiske traditioner i medlemsstaterne. Baggrunden for disse regler er imidlertid den samme. Låne- og egenkapitalfinansiering har forskellige skattemæssige konsekvenser. Finansiering af et selskab ved hjælp af egenkapital vil normalt resultere i en udlodning af overskuddet til aktionæren i form af udbytte, men først efter beskatning af et sådant overskud hos datterselskabet. Lånefinansiering ville resultere i en betaling af renter til kreditorerne (som også kan være aktionærene), men sådanne betalinger reducerer normalt datterselskabets

skattepligtige overskud. Udbytte og renter kan også have forskellige kildeskattemæssige konsekvenser. Den forskellige behandling af låne- og egenkapitalfinansiering i henhold til den nationale skattelovgivning (og på bilateralt niveau), som medfører, at kildestatens beskatningsrettigheder med hensyn til renter generelt er mere begrænsede end med hensyn til udbytter, gør lånefinansiering betydelig mere attraktiv i en grænseoverskridende sammenhæng og kan derfor resultere i udhuling af beskatningsgrundlaget i datterselskabets stat.

Den forskellige behandling af hjemmehørende datterselskaber alt efter hjemstedet for deres moderselskab inden for EU/EØS kunne fjernes ved helt at afskaffe reglerne om tynd kapitalisering eller ved at tage handler med långivere, der er hjemmehørende i andre medlemsstater og EØS-stater, ud af anvendelsesområdet for disse. Kommissionen er af den opfattelse, at medlemsstaterne imidlertid bør være i stand til også inden for EU/EØS at beskytte deres beskatningsgrundlag mod kunstig udhuling som følge af struktureret lånefinansiering. Ifølge sagen *Lankhorst* har nogle medlemsstater forsøgt at undgå anklager om diskrimination ved at udvide anvendelsesområdet for deres regler om tynd kapitalisering til også at omfatte rent nationale relationer. Som drøftet ovenfor er dette ikke en ønskelig udvikling.

I *Thin Cap* anerkendte Domstolen, at foranstaltninger til at forhindre tynd kapitalisering ikke i sig selv er utilladelige. Anvendelsen af disse skal imidlertid begrænses til rent kunstige arrangementer. Dette kan ske ved at sikre, at betingelserne for lånefinansieringsaftaler mellem beslægtede selskaber holder sig inden for grænserne af det, der ville være blevet aftalt mellem ikke-beslægtede parter, eller at de er baseret på gyldige forretningsmæssige begrundelser. Kommissionen mener, at de principper, der er fastlagt af Domstolen i relation til regler om tynd kapitalisering, også gælder for regler om brug af interne afregningspriser, som er af afgørende betydning for de individuelle nationale skattesystemers fortsatte beståen. Medlemsstaterne kan ikke gennemføre effektive skattesystemer, medmindre de er i stand til at sikre, at deres beskatningsgrundlag ikke udhules gennem ikke-kommercielle aftaler mellem associerede selskaber.

4. ANVENDELSE AF REGLER TIL BEKÆMPELSE AF MISBRUG I RELATION TIL TREDJELANDE

CFC-reglerne afgør den skattemæssige behandling af overskuddet i et udenlandsk selskab, der kontrolleres af et hjemmehørende selskab. Da sådanne regler er rettet mod og således kun påvirker hjemmehørende aktionærer, der har mulighed for at udøve en bestemt indflydelse på et udenlandsk selskab (sædvanligvis et moderselskab i en koncern), angår de hovedsagelig selskabers (og i givet fald enkeltpersoners) mulighed for via datterselskaber at etablere sig i andre lande. På tilsvarende måde er medlemsstaternes regler om tynd kapitalisering udelukkende rettet mod lånefinansieringsarrangementer i en koncern, dvs. de anvendes kun i situationer, hvor en udenlandsk aktionær besidder en betydelig andel i det hjemmehørende datterselskab. Således angår reglerne om tynd kapitalisering også først og fremmest etableringsfriheden, og ligesom i forbindelse med CFC-reglerne undersøges deres anvendelse derfor udelukkende på grundlag af EF-traktatens artikel 43¹⁸.

¹⁸ *Lasertec*, C-492/04, præmis 20.

Eftersom fællesskabsretten ikke forpligter medlemsstaterne til at undgå diskrimination i forbindelse med deres borgeres etablering uden for Fællesskabet eller tredjelandsborgeres etablering i en medlemsstat¹⁹, opstår spørgsmålet om diskrimination ikke i tilfælde af et kontrolleret selskab eller en kreditor/aktionær, der er hjemmehørende i et tredjeland. Medlemsstaterne bør derfor ikke hindres i at anvende CFC-reglerne og reglerne om tynd kapitalisering i relation til tredjelande. Fællesskabsretten stiller ingen særlige krav til legitimiteten af anvendelsen af sådanne regler på transaktioner uden for EU²⁰.

Skulle anvendelsen af disse regler imidlertid ikke være begrænset til situationer og transaktioner mellem virksomheder inden for en koncern (eller på anden måde beslægtede parter, hvor den ene har mulighed for at udøve en bestemt indflydelse på den anden), skal de så vidt muligt være i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 56, og i relation til tredjelande skal de desuden udelukkende anvendes på rent kunstige arrangementer (med undtagelse af situationer, hvor der ikke sker en tilstrækkelig udveksling af informationer med det pågældende tredjeland).

Selskabsskattedirektiverne gælder kun for selskaber, der er stiftet i medlemsstaterne, og deres overordnede formål er at skabe betingelser *inden for Fællesskabet*, der svarer til betingelserne på et indre marked, ved at fjerne skattemæssige hindringer for grænseoverskridende omstruktureringer og for betalinger af udbytte, renter og royalties. Det ser derfor ikke ud til, at deres anvendelsesområde omfatter f.eks. lempelse af arrangementer, der tager sigte på at undgå kildeskat på betalinger til ikke-europæiske foretagender, hvis en sådan konstruktion ikke tjener noget kommercielt formål. I den forbindelse skal det bemærkes, at sådanne undgåelseskonstruktioner bedst forebygges ved en om ikke ensartet så i det mindste velkoordineret anvendelse af foranstaltninger til bekæmpelse af skatteunddragelse.

Efter Kommissionens opfattelse bør medlemsstaterne navnlig ved anvendelsen af deres regler til bekæmpelse af skatteunddragelse på internationale skatteundragelsessystemer bestræbe sig på at forbedre samordningen af de misbrugsbekæmpende foranstaltninger i relation til tredjelande, således at de kan beskytte deres beskatningsgrundlag. En sådan samordning kunne praktisk bestå af administrativt samarbejde (f.eks. udveksling af informationer og deling af bedste praksis). Kommissionen tilskynder ligeledes medlemsstaterne til i givet fald at styrke det administrative samarbejde med deres partnere uden for EU.

5. KONKLUSIONER

Domstolen har afsagt en række vigtige domme på dette område, hvor den har præciseret begrænsningerne i den lovlige anvendelse af regler til bekæmpelse af skatteunddragelse. Dommene vil uden tvivl få betydelig indflydelse på de eksisterende regler, som ikke er udformet med tanke på disse begrænsninger. Det fremgår især tydeligt, at reglerne ikke må udformes alt for bredt, men skal være rettet mod situationer, hvor der ikke er nogen reel etablering, eller mere generelt, hvor der mangler et kommercielt grundlag.

¹⁹ Som Domstolen bemærkede i *ICI*: "...), at når den for den nationale ret verserende tvist drejer sig om en situation, der ikke er omfattet af fællesskabsrettens anvendelsesområde, er den nationale ret efter fællesskabsretten hverken forpligtet til at fortolke sit lands lovgivning, således at den stemmer overens med fællesskabsretten, eller til at undlade at anvende denne lovgivning (...)", præmis 34.

²⁰ Deres anvendelse kan imidlertid være udelukket i henhold til den relevante dobbeltbeskatningssaftale.

Der er derfor grund til, at medlemsstaterne foretager en generel revision af deres regler om bekæmpelse af skatteunddragelse. Kommissionen er villig til at støtte og hjælpe medlemsstaterne med dette arbejde. Selv om Domstolen har fastlagt klare kriterier, der skal gælde for individuelle forhold, er der efter Kommissionens opfattelse fortsat behov for at undersøge den praktiske anvendelse af disse principper mere generelt ud over de særlige omstændigheder, hvorunder de er blevet fastlagt. Kommissionen opfordrer derfor medlemsstaterne og andre interesserede parter til at samarbejde med den om at fremme en bedre forståelse af konsekvenserne for medlemsstaternes skattesystemer. Kommissionen ønsker også i nært samarbejde med medlemsstaterne at se nærmere på mulighederne for specifikke samordnede løsninger med henblik på at:

- udarbejde fælles definitioner for misbrug og rent kunstige arrangementer (for at kunne give retningslinjer om anvendelsen af disse begreber inden for direkte beskatning)
- forbedre det administrative samarbejde, således at misbrug og svigagtige skattesystemer kan afsløres og bekæmpes mere effektivt
- dele bedste praksis, som er forenelig med EF-retten, især med henblik på at sikre proportionalitet i foranstaltningerne til bekæmpelse af misbrug
- reducere potentiel manglende overensstemmelse, som kan føre til utilsigtet ikke-beskatning
- sikre bedre samordning af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug i relation til tredjelande.

Kommissionen opfordrer Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg til at afgive udtalelse om denne meddelelse.