



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 17.4.2009
KOM(2009) 179 endelig

BERETNING FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET

i henhold til artikel 8 i Rådets direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater

BERETNING FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET

i henhold til artikel 8 i Rådets direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater

1. RESUMÉ

I henhold til artikel 8 i Rådets direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater ("direktivet om renter og royalties" eller "direktivet")¹ skal Kommissionen "[aflægge] beretning til Rådet om direktivets virkemåde med særlig henblik på at udstrække dets anvendelsesområde til andre selskaber og virksomheder end dem, der er omhandlet i artikel 3 og bilaget". Kommissionen har derfor undersøgt, om direktivet er blevet gennemført rettidigt og korrekt, og desuden set på en række fortolkningsspørgsmål og mulige forbedringer af den gældende tekst, herunder muligheden for at udvide direktivets anvendelsesområde. Det konkluderes i beretningen, at direktivet generelt er blevet gennemført rettidigt og korrekt, men at der er behov for vejledning og koordinering for en række nøglebegrebers vedkommende, og at der er mulighed for at forbedre den gældende tekst.

2. BAGGRUND

Direktivet blev vedtaget den 3. juni 2003. Gennemførelsesfristen var den 1. januar 2004. Det er senere blevet ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF² og 2004/76/EF³. Ved førstnævnte ændring blev direktivets anvendelsesområde udvidet til også at omfatte selskaber og skatter i de nye medlemsstater, mens nogle af de nye medlemsstater ved sidstnævnte ændring har fået undtagelser fra en eller flere af direktivets bestemmelser. Begge ændringsdirektiver skulle være gennemført senest den 1. maj 2004.

Med henblik på beretningen i henhold til artikel 8 bad Kommissionen International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) om at foretage en undersøgelse af gennemførelsen af disse direktiver. Hensigten var, at Kommissionen på baggrund af de oplysninger, som fremkom ved undersøgelsen, skulle vurdere behovet for:

- foranstaltninger for at sikre, at medlemsstaterne opfylder deres forpligtelser i henhold til direktivet og traktaten
- vejledning om anvendelsen af direktivets forskellige bestemmelser
- yderligere lovgivning på direktivets område.

Man blev enige om, at undersøgelsen kun skulle omfatte 20 medlemsstater og ikke de fem medlemsstater (Grækenland, Letland, Litauen, Polen og Portugal) med overgangsordninger, der endnu ikke er forpligtet til fuldt ud at opfylde direktivets bestemmelser. Undersøgelsen blev afsluttet før Bulgariens og Rumæniens tiltrædelse

¹ EUT L 157 af 26.6.2003, s. 49.

² EUT L 168 af 1.5.2004, s. 35.

³ EUT L 157 af 30.4.2004, s. 106.

af EU, og det skal bemærkes, at også disse to medlemsstater har overgangsordninger⁴.

3. DIREKTIVET

3.1. Formål og ordninger

Formålet med direktivet er at ligestille tværnationale betalinger af renter og royalties med nationale betalinger ved at fjerne dobbeltbeskatning og likviditetsmæssige hindringer.

Formålet er også at forhindre, at sådanne betalinger slet ikke beskattes. Det hedder således i betragtning 3, at sådanne betalinger bør "*... beskattes én gang i en medlemsstat.*"

Ordnningen går ud på at fritage betalinger af renter eller royalties, der opstår i en medlemsstat, for skat i denne stat, hvad enten den opkræves ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelse, samtidig med at det søges sikret, at den retmæssige ejer af betalingerne beskattes i den medlemsstat, hvor den har hjemsted, eller, hvis der er tale om faste driftssteder, i den medlemsstat, hvor de er beliggende. Direktivet indeholder bestemmelser om en tilbagebetalingsprocedure i tilfælde, hvor skatten er blevet indeholdt ved kilden.

Ved at beskatte den retmæssige ejer i hjemstedsmedlemsstaten – i tilfælde af faste driftssteder: i den medlemsstat, hvor de er beliggende – sikres det, at sådanne indtægter beskattes dér, hvor de dertil knyttede udgifter kan trækkes fra (dvs. kapitalomkostninger i tilfælde af renteindtægter og udgifter til forskning og udvikling i tilfælde af royalties).

3.2. Gennemførelse

De fleste af de 20 medlemsstater, som undersøgelsen omfattede, gennemførte direktivet inden for den fastsatte frist. Ud af de medlemsstater, der ikke gjorde det, var der kun en, der ikke gav de nationale gennemførelsesbestemmelser tilbagevirkende kraft fra 1. januar 2004.

Med hensyn til den praktiske anvendelse af direktivet fremgår det af undersøgelsen, at ti medlemsstater ikke i øjeblikket opkræver kildeskat af udgående rentebetalinger (mens yderligere to medlemsstater giver omfattende fritagelser), og at seks medlemsstater ikke opkræver kildeskat af royaltybetalinger (én medlemsstat har en undtagelse vedrørende patentroyalties).

Det skal i den forbindelse bemærkes, at direktivet også er relevant for de medlemsstater, der ikke opkræver kildeskat (eller foretager beskatning ved skatteansættelse) af betalinger af renter eller royalties, idet artikel 4 og 5 begrænser alle medlemsstaternes mulighed for at behandle betalinger af renter og royalties som udlodning af udbytte og opkræve skat heraf.

⁴ Undtagelserne for Bulgarien og Rumænien fremgår af akten om Republikken Bulgariens og Rumæniens tiltrædelsesvilkår samt om tilpasning af de traktater, som Den Europæiske Union bygger på, bilag VI, nr. 6, og bilag VII, nr. 7 (EUT L 157 af 21.6.2005, s. 289 og 329).

3.3. Særlige spørgsmål vedrørende fortolkningen og anvendelsen

3.3.1. Artikel 1, stk. 1, 4 og 5 – "retmæssig ejer"

Bestemmelserne om, at kun den retmæssige ejer kan fritages for skat, har til formål at sikre, at den fritagelse, som direktivet giver, ikke uretmæssigt udnyttes ved at indskyde en formidler.

Der er ganske vist forskelle i ordlyden vedrørende kriteriet om den retmæssige ejer for så vidt angår henholdsvis selskaber og faste driftssteder, men den afgørende forskel ligger i henvisningen til "... *indtægter, der i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, er undergivet en af de skatter ...*". Det fremgår her klart af direktivet, at betalingerne som sådan skal beskattes hos den retmæssige ejer.

De medlemsstater, der er omfattet af ordningen, har forskellige tilgange til kriteriet om den retmæssige ejer. Med hensyn til selskaber har nogle medlemsstater valgt ikke at gennemføre definitionen i artikel 1, stk. 4, andre anvender nationale definitioner, mens atter andre har gennemført den med ændringer. Hvad angår faste driftssteder har nogle medlemsstater valgt enten ikke at gennemføre artikel 1, stk. 5, overhovedet eller at gennemføre bestemmelserne med nationale ændringer.

Disse forskellige tilgange kan indebære, at der i nogle medlemsstater ikke gives fritagelse, mens der under identiske omstændigheder gives fritagelse i andre. Uagtet at nogle medlemsstater har anført, at der må tages stilling til dette spørgsmål fra sag til sag, er det et faktum, at begrebet, som det anvendes i direktivet, er et EU-retligt begreb, der skal fortolkes ens i hele EU. Der kan ikke være 27 potentielt forskellige fortolkninger, uden at det går ud over direktivets effektivitet.

Blandt mulige løsninger kan nævnes udarbejdelse af retningslinjer gennem drøftelser i en teknisk arbejdsgruppe eller ændring af definitionerne for at gøre dem mere præcise.

3.3.2. Artikel 1, stk. 3 – fast driftssted – "fradragsberettiget udgift"

I forbindelse med betalinger foretaget af faste driftssteder er kildestaten kun forpligtet til at undlade beskatning, hvis sådanne betalinger udgør en fradragsberettiget udgift for betaleren.

Det fremgår klart af konteksten, at formålet med kravet om fradragsberettigelse er at sikre, at de fordele, som direktivet giver, kun berører betalinger, som udgør udgifter, der kan henføres til det faste driftssted. Ud fra ordlyden finder bestemmelsen imidlertid også anvendelse på tilfælde, hvor fritagelse nægtes på andet grundlag.

IBFD fandt i de undersøgte medlemsstater ganske vist ikke nogen tilfælde, hvor fritagelse var blevet nægtet, fordi betalingen ikke var en fradragsberettiget udgift, men det kan ikke udelukkes, at der vil forekomme sådanne tilfælde i fremtiden, og at det faste driftsstedes værtsland i en sådan situation pålægger betalingen kildeskat.

For at undgå en uberettiget forskelsbehandling mellem et datterselskab og et fast driftssted kunne det overvejes at omformulere og tydeliggøre artikel 1, stk. 3.

3.3.3. Artikel 1, stk. 10 – sammenhængende periode

11 af de 20 undersøgte medlemsstater har gjort brug af den mulighed, som artikel 1, stk. 10, giver for at kræve, at de fastsatte betingelser skal have været opfyldt i en sammenhængende periode på mindst to år, før direktivets bestemmelser kan påberåbes. Ifølge undersøgelsen kræver tre af disse medlemsstater, at betingelsen

skal være opfyldt på betalingstidspunktet, og giver ikke mulighed for, at der med tilbagevirkende kraft kan tages hensyn til en senere opfyldelse af betingelsen.

Sidstnævnte krav synes ikke at være i overensstemmelse med direktivets formål generelt og særlig artikel 1, stk. 10, eller med EF-Domstolens relevante praksis. I Denkavit-sagen om medlemsstaternes mulighed for at fastsætte en minimumsperiode i henhold til artikel 3, stk. 2, i direktivet om moder- og datterselskaber fandt Domstolen, at medlemsstaternes beføjelse til at fastsætte en sådan minimumsperiode udgør en fravigelse fra princippet om fritagelse for kildeskat i henhold til direktivet og derfor skal underkastes en streng fortolkning⁵. Domstolen bemærkede endvidere, at den pågældende bestemmelse konkret har til formål "*at bekæmpe misbrug i form af erhvervelse af andele i selskabers kapital alene i det øjemed at opnå bestemmelsernes skattefordele uden hensigt til en varig investering*"⁶.

Ovennævnte afgørelser har direkte relevans for fortolkningen af direktivets artikel 1, stk. 10. I lighed med artikel 3, stk. 2, i direktivet om moder- og datterselskaber udgør artikel 1, stk. 10, en fravigelse fra princippet om fritagelse for kildeskat og skal derfor fortolkes strengt. Bestemmelsen har også samme formål som artikel 3, stk. 2, dvs. at bekæmpe misbrug af de fordele, som tillægges ved direktivet, ved hjælp af midlertidig, rent skattemæssigt begrundet erhvervelse af andele. Dette formål er opfyldt, hvis andelen beholdes i den krævede minimumsperiode, uanset om denne periode allerede er udløbet på tidspunktet for betalingen, eller om den først udløber senere, f.eks. på det tidspunkt, hvor der indgives ansøgning om fritagelse.

EF-Domstolen har fastsat, at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at yde fritagelse fra begyndelsen af den sammenhængende periode uden sikkerhed for senere at kunne opnå betaling af skatten, i tilfælde af at det fastsatte minimumskrav til varigheden af besiddelsen af andelen ikke overholdes, eller til at yde fritagelsen straks på grundlag af en ensidig forpligtelse fra moderselskabets side⁷. Denne dom blev dog afsagt, før Rådet ændrede direktiv 76/308/EØF for at udvide det administrative samarbejde om inddrivelse af fordringer vedrørende skat af indkomst⁸. Denne nye lovgivning kan indebære ændringer i medlemsstaternes forpligtelser i henhold til direktivet, da de nu har nye værktøjer til at inddrive skattegæld.

3.3.4. Artikel 2 – "renter og royalties"

Undersøgelsen viste ikke nogen væsentlige forskelle mellem definitionen i artikel 2, litra a), af "renter" og de definitioner, der bruges i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet. Der synes heller ikke at være åbenlyse forskelle mellem definition i artikel 2, litra a), og definitionen i artikel 11 i OECD's modelkonvention om skat, der kan være relevant for anvendelsen af direktivet.

Ifølge undersøgelsen anvendte to medlemsstater en snævrere definition af royalties end den, der fremgår af artikel 2, litra b). Nogle royaltybetalinger fra disse medlemsstater kan således på det tidspunkt have været underlagt kildeskat, afhængigt

⁵ Dom af 17.10.1996 i forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94 Denkavit International BV et al. mod Bundesamt für Finanzen, præmis 27.

⁶ Præmis 31.

⁷ Denkavit, præmis 33.

⁸ Rådets direktiv 2001/44/EF af 15. juni 2001 om ændring af direktiv 76/308/EØF om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med foranstaltninger, der er finansieret af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, samt af landbrugsafgifter og told og i forbindelse med merværdiafgift og visse punktafgifter (EFT L 175 af 28.6.2001, s. 17).

af den nationale lovgivning og relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster. Siden undersøgelsen blev afsluttet, har en af medlemsstaterne efterfølgende ændret sin lovgivning for at tilpasse sin nationale definition til definitionen i direktivet.

Definitionen i artikel 2, litra b), er præcis og utvetydig. Det følger heraf, at medlemsstaterne kun kan fravige definitionen, hvis de ved at gøre det yder en fritagelse, der er identisk med eller mere gunstig end den, som direktivet foreskriver.

3.3.5. Artikel 3, litra a) – "selskab i en medlemsstat"

3.3.5.1. Bilaget – liste over selskaber

Flere medlemsstater har valgt at udvide direktivets fordele til også at omfatte betalinger fra et bredere spektrum af virksomheder end dem, der er anført på listen i bilaget, idet de dog har bibeholdt kravene med hensyn til modtagerne af betalingerne.

3.3.5.2. Skattemæssigt gennemsigtige selskaber

Det kan tænkes, at et eller flere af de selskaber, der er anført i bilaget, vil kunne betragtes som skattemæssigt gennemsigtige af en anden medlemsstat end den, i hvilken selskabet er registreret.

Direktivet indeholder ikke nogen bestemmelse, der giver medlemsstaterne lov til at "se igennem" selskaber, der ikke er hjemmehørende i medlemsstaten, og som opfylder betingelserne⁹. Det følger heraf, at en medlemsstat ikke har noget retsgrundlag for at nægte at anvende direktivet på et ikkehjemmehørende selskab, der opfylder betingelserne i artikel 3.

Selv om det var tilladt at anvende et gennemsigtighedsprincip, ville logikken i princippet imidlertid kræve, at den pågældende medlemsstat skulle udstrække direktivets fordele til også at omfatte partneren/indehaveren af andele. Dette synspunkt ville være i overensstemmelse med holdningen i OECD's "partnership report" og kommentaren til artikel 1 i OECD's modelkonvention om skat¹⁰.

3.3.5.3. Sted for selskabets praktiske ledelse

Tre af de undersøgte medlemsstater ser ud til som betingelse for at give fritagelse at kræve, at det selskab, der modtager en betaling, skal være selskabsskattepligtigt i den medlemsstat, hvor selskabets praktiske ledelse foregår. Det kan medføre, at et selskab ikke kan nyde godt af direktivets fordele, f.eks. i en situation, hvor både den medlemsstat, hvor selskabet er registreret, og den, hvor selskabets praktiske ledelse foregår, i deres nationale lovgivning anvender registreringslandet som det relevante kriterium for fastsættelse af skattemæssigt hjemsted.

Direktivets tekst giver ikke mulighed for at anvende ét kriterium for skattemæssigt hjemsted frem for et andet. Hvis selskabet kun er hjemmehørende i én medlemsstat, er det uden betydning, om det af hjemstedsmedlemsstaten anvendte kriterium er registreringsstedet eller det sted, hvor den praktiske ledelse foregår. Hvis selskabet har dobbelt hjemsted, vil hjemstedet på grundlag af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst sædvanligvis blive bestemt ud fra kriteriet "det sted, hvor den praktiske ledelse foregår". I sidstnævnte situation kan det være rimeligt at forvente, at selskabet bør være "omfattet af en af de følgende skatter uden

⁹ Dvs. definitionen i artikel 3.

¹⁰ Jf. særlig afsnit 6.4 og 6.5.

fritagelse" (artikel 3, litra a), nr. iii)) i den medlemsstat, hvor selskabets praktiske ledelse foregår¹¹.

3.3.5.4. Krav vedrørende skattesubjekt

De fleste medlemsstater synes at anvende et "subjektivt" skattepligtkrav – dvs. det finder anvendelse på selskabet som sådan og ikke på den specifikke rente- eller royaltybetaling – mens nogle medlemsstater kræver, at selve betalingen skal være skattepligtig (et "objektivt" skattepligtkrav).

Ifølge undersøgelsen kræver én medlemsstat, at selskabet ikke skal have mulighed for fritagelse. Den pågældende medlemsstat kræver endvidere, at selskabet i sin hjemstedsmedlemsstat skal være pligtig til at betale en skat, der er af samme eller lignende karakter som indkomstskatten i den første medlemsstat.

Der er ikke i direktivet grundlag for nogen af disse krav. Betingelserne i artikel 3, litra a), er tværtimod udtømmende opregnet, og der er dermed ikke mulighed for at pålægge yderligere betingelser eller begrænsninger.

3.3.6. Artikel 3, litra b) – "associeret selskab"

3.3.6.1. Tærskel for minimumsandel af kapitalen

Ifølge undersøgelsen havde ingen medlemsstat slækket på tærsklen vedrørende besiddelse af en andel på mindst 25 % af kapitalen, men én medlemsstat accepterede indirekte besiddelser. Flere medlemsstater var dog enten gået fra et kapitalkriterium til et stemmerettighedskriterium eller tillod brug af enten det ene eller andet kriterium.

Det fremgik af undersøgelsen, at én medlemsstat kræver, at begge kriterier, dvs. både vedrørende kapital og stemmerettigheder, skal være opfyldt samtidig. Der er ikke i direktivet grundlag for et sådant dobbelt krav.

3.3.6.2. Krav om, hvilke selskaber kapitalandelene skal angå

Én medlemsstat har udvidet fritagelsesmuligheden i henhold til direktivet ved at undlade at anvende kravet om, at det fælles moderselskab i den situation, der er beskrevet i artikel 3, litra b), nr. iii), skal være hjemmehørende i EU. Medlemsstaterne kan stille lempeligere krav end fastsat i direktivet.

3.3.7. Artikel 3, litra c) – fast driftssted – definition

Definitionen af et fast driftssted er klart inspireret af definitionen i artikel 5 i OECD's modelkonvention om skat, men listen over eksempler og undtagelser i artikel 5, stk. 2-7, er ikke medtaget.

At direktivets definition afviger noget fra definitionen i artikel 2, stk. 2, i direktivet om moder- og datterselskaber, og at ingen af definitionerne er en nøjagtig gengivelse af artikel 5 i OECD's modelkonvention om skat, kan skabe retsusikkerhed, særlig når der er tale om faste driftssteder, der optræder som afhængige agenter.

Ved gennemførelsen af direktivet har de fleste medlemsstater dog valgt at anvende den generelle definition af fast driftssted, som er indeholdt i deres respektive

¹¹ Dette synspunkt kan anfægtes med den begrundelse, at hvis et fast driftssted er modtager af en rente- eller royaltybetaling, bør det være tilstrækkeligt, at selskabet er skattepligtigt i den medlemsstat, hvor driftsstedet ligger, når der er tale om indtægter, som tilkommer dette.

nationale skattelovgivning. Fem medlemsstater har dog indført en særlig definition i forbindelse med gennemførelsen af direktivet.

3.3.8. Artikel 4, stk. 2 – udelukkelse af betalinger som renter eller royalties

Artikel 4, stk. 2, er en bestemmelse om interne afregningspriser. Som det fremgår af kommentarerne til artiklen i KOM(1998) 67, vedrører bestemmelsen også "tynd kapitalisering". Ifølge kommentaren bør beløb, der er blevet omdefinert som udbytte, desuden drage fordel af bestemmelserne i direktivet om moder- og datterselskaber¹².

Det fremgår af undersøgelsen, at én medlemsstat ville undlade at lade rente- og royaltybetalinger, der er blevet omdefinert som skjult udloddet udbytte, nyde godt af fordelene i direktivet om moder- og datterselskaber ud fra den betragtning, at en sådan udlodning i henhold til national retspraksis ikke kan betragtes som udbytte. Den pågældende medlemsstat opkræver dog ikke kildeskat, hvis der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet artiklen om udbytte i dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke ville finde anvendelse¹³.

Der er behov at se nærmere på den skattemæssige behandling af store betalinger af renter eller royalties, uanset om de er omdefinert som udloddet udbytte eller ej. Alt efter omstændighederne kan der også tænkes at være tale om forskelsbehandling i forhold til behandlingen af lignende nationale betalinger.

Det bør i den forbindelse bemærkes, at EF-Domstolen har fastslået, at en diskriminerende anvendelse af bestemmelser om tynd kapitalisering, hvori der indgår et fast forhold mellem gæld og egenkapital uden en undtagelsesklausul, er en uforholdsmæssig og dermed ikke berettiget begrænsning af etableringsretten¹⁴.

3.3.9. Artikel 5 – svig og misbrug

Flere medlemsstater synes at fortolke artikel 5 sådan, at den giver mulighed for at nægte fritagelse i tilfælde, hvor det modtagende selskab kontrolleres af en enhed, der er hjemmehørende i et tredjeland.

Én medlemsstat synes at nægte at udstrække direktivets fordele til et modtagende selskab, der ejes eller kontrolleres af en person, der sædvanligvis er bosiddende eller hjemmehørende i den første medlemsstat.

Ifølge artikel 3, litra b), må "*kapitalandelene [...] kun angå selskaber, der er hjemmehørende i Fællesskabet*". Direktivet fastsætter imidlertid ikke, at et moderselskab, der modtager en rente- eller royaltybetaling fra sit helt eller delvis ejede datterselskab, skal være kontrolleret af en enhed, der er hjemmehørende i EU (eller af en enhed, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat end den, hvor datterselskabet er etableret), for at betalingen skal kunne fritages for beskatning.

Artikel 5 skal desuden fortolkes i lyset af EF-Domstolens relevante praksis om bekæmpelse af misbrug, i henhold til hvilken foranstaltninger til bekæmpelse af

¹² Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Mishco af 26.9.2002 i sag C-324/00 Lankhorst-Hohorst.

¹³ Dette er dog ikke ubestrideligt. I et forbehold vedrørende artikel 10, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst forbeholder den pågældende medlemsstat sig ret til at udvide definitionen af udbytte i stk. 3 til at omfatte al indkomst, som der skal betales udbytteskat af. En betaling behøver således ikke nødvendigvis at være kategoriseret som udbytte i henhold til den nationale lovgivning for at blive betragtet som udbytte ved anvendelsen af artikel 10, stk. 3.

¹⁴ Sag C-105/07 Lammers, præmis 32. Jf. også sag C-524/04 Thin Cap Group Litigation, præmis 92.

misbrug skal være hensigtsmæssige og stå i et rimeligt forhold til formålet¹⁵. National lovgivning eller en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorved fritagelse nægtes alene på det grundlag, at moderselskabet er kontrolleret af en enhed hjemmehørende i et tredjeland – eller af en enhed hjemmehørende i medlemsstaten selv – vil næppe stå i et rimeligt forhold til formålet, da den ikke "*specielt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer [...] kan give en skattefordel*"¹⁶.

Det skal bemærkes, at betingelsen vedrørende den "retmæssige ejer" i artikel 1 særlig har til formål at tage højde for kunstige "conduit"-arrangementer. Der kan derfor rejses tvivl om, hvorvidt et selskab, der har opfyldt kravet vedrørende den "retmæssige ejer", kan anses for at være et kunstigt "conduit"-selskab ved anvendelsen af artikel 5.

3.4. Spørgsmål, der ikke er omfattet af undersøgelsen

3.4.1. Selskabsinterne betalinger

Direktivet er i sin nuværende form begrænset til betalinger mellem separate retlige enheder. Det omfatter således ikke selskabsinterne forhold, f.eks. faktiske eller formelle betalinger mellem et hovedsæde og et fast driftssted eller mellem to faste driftssteder for det samme selskab.

OECD har beskæftiget sig med henregning af overskud til faste driftssteder og har i den forbindelse rejst spørgsmålet om, hvorvidt kildestaten (normalt den stat, hvor det faste driftssted ligger) under en dobbeltbeskatningsoverenskomst ville være berettiget til at opkræve kildeskat eller anden form for skat ved kilden af formelle rente- eller royaltybetalinger til hovedsædet eller andre af selskabets faste driftssteder.

Dette spørgsmål drøftes stadig, men nogle OECD-lande har anført, at de ville hælde til at opkræve kildeskat af sådanne betalinger.

Beskatning ved kilden af selskabsinterne betalinger ville for investeringer på tværs af grænserne skabe en række ulemper svarende til eller identiske med dem, der førte til vedtagelsen af direktivet. Det synes derfor hensigtsmæssigt at udvide direktivets anvendelsesområde til også at omfatte sådanne betalinger.

3.4.2. Kapitalandele

Tærsklen: I henhold til artikel 3, litra b), i direktivet skal "kapitalandele" i denne bestemmelses forstand ligge på eller overstige en tærskel på 25 % af kapitalen eller stemmerettighederne. I henhold til artikel 3 i direktivet om moder- og datterselskaber, som indeholder en lignende bestemmelse, er tærsklen for kapitalandele gradvis blevet sat ned fra 25 % til nu 10 % af kapitalen eller stemmerettighederne fra og med 2009 (jf. også artikel 7, stk. 2, i direktivet om fusioner).

Selv om alle tre EU-direktiver om selskabsskat således har det fælles mål at skabe betingelser svarende til dem, der findes på et indre marked, er en selskabsgruppe i forbindelse med de to sidstnævnte direktiver stadig mindre omfattende end i henhold

¹⁵ F.eks. dom af 17.7.1997 i sag C-28/95 Leur-Bloem mod Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, præmis 44.

¹⁶ F.eks. dom af 13.3.2007 i sag C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mod Commissioners of Inland Revenue, præmis 79.

til direktivet om renter og royalties, og derved øges planlægningsomkostningerne og omkostningerne ved at overholde lovgivningen for de selskaber, der har transaktioner på tværs af grænserne.

Forskellige tærskler kan medføre uensartede resultater, f.eks. i forbindelse med omdefinering af en rente- eller royaltybetaling som udlodning af udbytte. En rente- eller royaltybetaling mellem selskaber, der er associeret gennem en kapitalandel på mindst 10 %, men under 25 %, ville ikke kunne fritages i henhold til direktivet om renter og royalties, men ville, hvis den blev omdefineret som udlodning af udbytte, være det i henhold til direktivet om moder- og datterselskaber.

Indirekte kapitalandele: Direktivet er i sin nuværende form begrænset til direkte kapitalandele, mens direktivet om moder- og datterselskaber ikke indeholder en sådan begrænsning. Da begge direktiver har samme formål, nemlig at fjerne dobbeltbeskatning, er der ingen oplagt begrundelse for denne forskel.

Udvidelse af anvendelsesområdet: En fjernelse af inkonsekvenserne med hensyn til tærskler og direkte/indirekte kapitalandele ville være en væsentlig forbedring af den nuværende situation, og det kan også udledes af artikel 8 sammenholdt med betragtning 2, 4 og 9, at det var hensigten, at direktivet i sidste ende også skulle omfatte ikkeassocierede selskaber, og at den gældende begrænsning til associerede selskaber kun burde ses som et indledende skridt. Det er indlysende, at international dobbeltbeskatning, administrative byrder og likviditetsproblemer, som kan udgøre hindringer for transaktioner på tværs af grænserne mellem associerede selskaber, også er relevante, når der er tale om betalinger mellem ikkeassocierede parter.

Med hensyn til royaltybetalinger ville en udvidelse af direktivets anvendelsesområde til også at omfatte ikkeassocierede selskaber være i overensstemmelse med det i EF-traktatens artikel 163 omhandlede mål "*... at styrke det videnskabelige og teknologiske grundlag for Fællesskabets industri og at fremme udviklingen af dens internationale konkurrenceevne ...*"

Det skal også bemærkes, at en udvidelse af anvendelsesområdet ville være i overensstemmelse med artikel 11 og 12 i OECD's modelkonvention om skat, hvor der ikke skelnes mellem associerede og ikkeassocierede selskaber.

Endelig vil det være nødvendigt at tage hensyn til de budgetmæssige konsekvenser af en udvidelse af anvendelsesområdet. Disse må dog antages at være begrænsede, da de fleste medlemsstater allerede helt eller delvis giver afkald på deres ret til beskatning, enten i kraft af den nationale lovgivning eller i deres dobbeltbeskatningsaftaler med andre medlemsstater.

4. KONKLUSION

Det fremgår af undersøgelsen, at gennemførelsen af direktivet generelt har været tilfredsstillende, men den har samtidig vist, at der i en række tilfælde har været tale om en diskutabel gennemførelse og fortolkning, f.eks. med hensyn til minimumsvarigheden af besiddelsen, den retmæssige ejers skattemæssige hjemsted, tærskel for minimumsandelen, omdefinering af skjult udbytte, forholdet mellem direktivet og direktivet om renter og royalties og direktivet om moder- og datterselskaber samt bestemmelserne om svig og misbrug.

Det er også klart, at der kan være behov for yderligere drøftelser og vejledning med hensyn til vigtige begreber i direktivet for at opnå ensartet fortolkning og mindre

retssikkerhed. Det er nødvendigt at se på konsekvenserne af en uensartet gennemførelse og fortolkning af direktivets begreb "fast driftssted" og af at have en definition på fast driftssted, der afviger fra definitionen i artikel 5 i modelkonvention om skat, f.eks. med hensyn til mulig udelukke af faste driftssteder i form af agenturer.

Direktivet ville komme til at fungere bedre, hvis man omformulerede artikel 1, stk. 3, og fjernede den tilsyneladende ubegrundede forskelsbehandling mellem datterselskaber og faste driftssteder. Med hensyn til kohærens og konsistens bør det klart prioriteres højt at bringe kriterierne for besiddelse af andele i overensstemmelse med kriterierne i direktivet om moder- og datterselskabet og i direktivet om fusioner. Det kan også overvejes at udvide direktivets anvendelsesområde til også at omfatte ikkeassocierede selskaber med henblik på at vurdere dets potentiale til at fremme Lissabonmålene.