

Jesper Lett

EU- og EØS-rettens
indvirkning på skatteområdet

EU- og EØS-rettens indvirkning på skatteområdet

Af advokat *Jesper Lett*, Danmark

På trods af, at skatteretten for så vidt er holdt udenfor harmoniseringsbestræbelserne i EF-traktaten, er der efter forfatterens opfattelse en stigende tendens til, at skatteretten bliver inddraget under harmoniseringen. Dette sker dels gennem domstolens praksis med henblik på at sikre den harmonisering, som EF-traktaten har som formål at gennemføre, og dels synes de deltagende lande på vej mod en fælles holdning, hvorefter en vis harmonisering af skattereglerne synes ønskelig set ud fra landenes fælles ønske om at sikre et vist skatteprovenu. Disse udviklinger er måske ikke overraskende, idet skattereglerne i stigende omfang er adfærdsregulerende. Dette er formentlig også baggrunden for, at flere og flere stater ønsker en harmonisering af de skatteregler, der er mest adfærdsregulerende i relation til i hvilket land, skattesubjekterne slår sig ned.

Jesper Lett er født i 1941, blev cand. jur. i 1966 og advokat i 1971. Jesper Lett er formand for det danske Advokatråds Skatteudvalg og formand for Advokaternes Forening for Skatteret.

Et af de overordnede erklærede mål i EF-traktaten er at sikre den frie konkurrence, herunder den frie bevægelse af arbejdskraften indenfor EU's område. Dette har ført til nogle enkelte bestemmelser om regulering af fiskale forhold. Hovedbestemmelserne findes i artikel 95 til 99, der vedrører indirekte skatter. Artikel 95 skal forhindre diskrimination af indenlandske og udenlandske varer gennem pålæggelse af indirekte skatter på udenlandske varer, som er højere end dem, der pålægges på indenlandske varer. Den anden hovedbestemmelse er artikel 99, som giver hjemmel for en harmonisering af de indirekte skatter.

Derimod har EF-traktaten afstået fra at inddrage den direkte beskatning under de områder, traktaten har som erklæret mål at harmonisere. Dette til trods for, at det længe har stået klart, at skatteharmonisering var af stor betydning for gennemførelsen af det fælles marked. Artikel 220 forpligter dog medlemsstaterne til at undgå dobbeltbeskatning.

Hvad de direkte skatter angår, er det nok ret begrænset, hvad der kan vedtages af regler, idet hjemmelen alene synes at være artikel 100, der vedrører harmonisering af medlemsstaternes love og administrative bestemmelser, der direkte indvirker på det fælles markeds oprettelse eller funktion.

Med hjemmel i artikel 100 er der dog udstedt direktiv om fælles beskatningsregler ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver, ombytning af aktier vedrørende

selskaber i forskellige medlemsstater. Formålet med dette direktiv er at fjerne de elementer i de nationale skatteregler, som gør det mindre attraktivt at foretage de omhandlede transaktioner, hvor det drejer sig om selskaber i flere medlemsstater, end hvor det drejer sig om selskaber hjemmehørende i samme medlemsstat. Direktivet etablerede som bekendt en fælles beskatningsordning byggende på, at fusioner, spaltninger, tilførsler af aktiver, ombytning af aktier skal kunne ske skattefrit efter et successionsprincip, jf. R.dir. 90/434 (EFT 1990 L 225/1). Med hjemmel i artikel 100 er der dernæst udstedt direktiv om fælles beskatningsregler for moder- og datterselskaber beliggende i forskellige medlemsstater med henblik på at forhindre dobbeltbeskatning af den del af et datterselskabs overskud, der udloddes som udbytte til dets moderselskab i en anden medlemsstat, jf. R.dir. 90/435 (EFT 1990 L 225/6).

Med hjemmel i artikel 100 har kommissionen fremsat forslag til direktiv om fælles ordning for kildeskat af renteindtægter (EFT 1989 C 114/5). Forslaget, der blandt andet vil indføre en kuponskat på mindst 15 % har til formål at bekæmpe skatteunddragelse. Om direktivet bliver gennemført er på nuværende tidspunkt nok tvivlsomt.

Som udgangspunkt har det nok været holdningen, at de direkte skatter som udgangspunkt var et internt anliggende. Artikel 92 om statsstøtte kan dog i et vist omfang siges at være en modifikation heri.

Efter artikel 155 skal kommissionen for at sikre fællesmarkedets funktioner og udvikling blandt andet rette henstillinger og afgive udtalelser om de i denne traktat omhandlede forhold, hvis kommissionen skønner det nødvendigt. Den 21. december 1993 kom kommissionen med en henstilling om beskatning af visse indkomster oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsstaten, jf. **Kommissionshenstilling 94/79** (EFT 1994 L 039/22). Henstillingen går i korthed ud på, at den anden stat ikke må nægte indkomstmotageren de skattefordele eller fradrag, som den giver til personer, der er bosiddende i denne stat, hvis indkomstmotageren oppebærer den overvejende del af sin indkomst for den pågældende stat. Ved den overvejende del forstås 75 %.

Af andre traktatbestemmelser, der kan komme i betragtning ved behandling af dette emne, er navnlig traktatens artikel 48 om **arbejdskraftens** frie bevægelighed og artikel 52 om den frie etableringsret. Disse bestemmelser vil efter min opfattelse komme til at spille en stadig stigende rolle i forbindelse med harmonisering af de direkte skatter.

Efter min opfattelse bliver det vanskeligt at opretholde synspunktet om, at direkte skatter er et rent internt anliggende, i hvert fald i samme omfang som traktatens øvrige bestemmelser, herunder om arbejdskraftens frie bevægelighed og den frie etableringsret slår igennem og bliver udviklet i domstolens praksis. Et andet forhold, der taler for, at skatteretten ikke forbliver udelukkende et internt anliggende, er, at i det omfang EU virker som et marked, vil de enkelte landes beskatning formentlig blive mere fremtrædende og dermed få en stigende betyd-

ning for virksomhedernes valg af, hvilket land de vil placere sig i. I kraft heraf vil landenes beskatning spille ind i relation til, hvor folk vælger at slå sig ned og arbejde.

Hvad det sidste angår, har man nok oprindeligt haft den opfattelse, at den fornødne tilpasning ville finde sted gennem en naturlig konkurrence mellem de enkelte landes skatteregler, idet det for alle har stået klart fra starten, at skat ikke er et uvæsentligt moment i beslutningsproceduren, navnlig for selskaber.

En vis harmonisering har da også fundet sted som led i skattekonkurrencen, nemlig på selskabsskattens område. Skatteprocenten i Danmark er fx. indenfor en relativ kort årrække faldet med knap 20 %. Der er dog samtidig sket en vis modsatrettet tilpasning af skattelovgivningen for at afbøde noget af provenutabet.

For at undersøge hvorvidt en harmonisering af skattereglerne kunne forventes at ske via skattekonkurrencen, blev der i 1990 nedsat en ekspertgruppe (Ruding-Komiteen) med henblik på at vurdere, om en harmonisering af skattereglerne var nødvendig.

Ruding-Komiteens hovedkonklusion var i rapporten fra 1992 (Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation), at der ikke ville ske den harmonisering af skattesystemerne, som var nødvendig for at realisere det indre marked. Komiteen fremhævede derimod fra sin rapport, at en af virkningerne af skattekonkurrencen måtte antages at blive et samlet stort provenutab for landene set under et.

Efterhånden som tiden er gået, er det nu svinget over til, at man taler om skadelig skattekonkurrence, jf. fx. kommissionens meddelelse «Beskatning i den Europæiske Union» fra marts 1996 (KOM (1996) 487 endelig udgave). Her var hovedtankegangen, at skattekonkurrencen ville føre til nedsættelse af beskatningen for erhvervsvirksomheder til skade for personbeskatningen, idet man lagde til grund, hvad der formentlig også er rigtigt, at personer er væsentlig mindre mobile end virksomheder for så vidt angår påvirkningen som følge af forskellige skatteregler landene imellem.

Selv om en af grundtankerne bag EU er at styrke den fri konkurrence, skulle skattekonkurrencen heller ikke drives for vidt, hvorfor Rådet den 1. december 1997 vedtog en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning (EFT 1998 C 2/01). Adfærdskodeksen er ikke bindende for staterne, men en politisk hensigtserklæring for at undgå, at landene indførte regler der begunstigede udlændinge og tilflyttere for dermed at trække virksomheder og aktiviteter bort fra de andre EU-lande hen til sit eget EU-land alene på grund af skattereglerne.

Vedtagelsen er kommet blandt andet som resultat af EU-landenes økonomi- og finansministres drøftelse i 1996 og 1997 om nødvendigheden af en koordineret indsats på europæisk plan for at bekæmpe skadelig skattekonkurrence med henblik på at bidrage til at gennemføre blandt andet en reducere af de forvriddinger, der stadig findes på det indre marked og for at undgå store tab af skatteindtægter og orientere skattesystemerne i en beskæftigelsesfremmende retning.

De områder, der navnlig blev inddraget i drøftelserne var erhvervsbeskatningen, beskatning af renteindtægter og problematikken vedrørende beskatning ved kilden af renter og royalties, der betales mellem virksomheder i forskellige medlemsstater.

Det anføres i indledningen i kodeksen, at de skatteforanstaltninger, der omhandles i kodeksen, omfatter både love og andre retsforeskrifter samt administrativ praksis. Det er altså selve diskrimineringen, der er det afgørende, og ikke på hvilken måde den indføres.

Det anføres videre i indledningen, at adfærdskodeksen omhandler foranstaltninger vedrørende erhvervsbeskatning som har eller kan have en væsentlig virkning på, hvor erhvervsaktiviteten placeres i fællesskabet. Nogle af medlemsstaterne og Kommissionen var i øvrigt af den opfattelse, at særlige skatteordninger for lønmodtagere kan høre under det område, kodeksen dækker. Bemærkningen må forstås således, at disse ordninger først vil blive omfattet af kodeksen, når der sker en dertil svarende udvidelse, idet det anføres, at spørgsmålet skal drøftes i gruppen vedrørende skattepolitik med henblik på eventuelt at udvide kodeksen efter revisionsproceduren, der skal finde sted efter 2 år.

Som følge af det meget høje personskattetryk har fx. Danmark indført en regel om lavere beskatning af udenlandske forskere som midlertidigt tager ophold i Danmark med henblik på at arbejde i en dansk virksomhed. Formålet med særeglen er at tiltrække udenlandsk ekspertise til danske virksomheder, en ekspertise der ellers ikke ville kunne fås til landet som følge af den almindelige beskatning af personer. Det er en form for beskatning, der klart ville være i strid med adfærdskodeksen, såfremt personbeskatningen var omfattet af denne kodeks. Spørgsmålet er, om reglerne er i strid med reglerne om statsstøtte.

Det antages nok generelt, at en nedsættelse af selskabsskatten både for indenlandske og udenlandske selskaber ikke er omfattet af kodeksen, men på den anden side kan selskabsskatten vel komme så langt ned, at det er i strid med kodeksen.

Skatteforanstaltninger, der medfører et betydeligt lavere effektivt beskatningsniveau, herunder nulbeskatning i forhold til dem der normalt gælder i den pågældende medlemsstat, anses for potentielt skadeligt og er derfor omfattet af kodeksen. For at undgå offentlig skattetænkning, er det for en sikkerheds skyld anført, at sådan et beskatningsniveau kan følge af den nominelle skattesats, skattegrundlaget, eller enhver anden relevant faktor.

I kodeksen er dernæst opregnet, hvad man blandt andet skal tage hensyn til ved vurderingen af, om en foranstaltning er af skadelig karakter.

Medlemsstaterne forpligter sig til ikke at indføre nye skatteforanstaltninger, der er skadelige efter nye kodeks, og medlemsstaterne forpligter sig til at gennemgå gældende love og etableret praksis under hensyn til de principper, der ligger til grund for kodeksen.

I punkt J i kodeksen er det fremhævet, at en del af de skatteforanstaltninger,

der omtales i kodeksen, kan tænkes at falde ind under bestemmelserne om statsstøtte i artikel 92 til 94, hvorfor kommissionen påtager sig inden 1998 at offentliggøre retningslinier for anvendelsen af reglerne om statsstøtte på bestemmelserne om direkte virksomhedsbeskatning. Disse retningslinier ses ikke at være kommet.

Som anden del af vedtagelsen er der udarbejdet et bilag 2 vedrørende beskatning af renteindtægter. Det anføres her, at for at sikre, at der i fællesskabet sker et minimum af reel beskatning af renteindtægter og for at hindre uønsket konkurrenceforvridning, opfordrer rådet til, at kommissionen forelægger det et direktivforslag om beskatning af renteindtægter. Det anføres, at direktivets anvendelsesområde kan begrænses til de renter, der i en medlemsstat betales til enkeltpersoner, der er bosiddende i en anden medlemsstat. Det anføres videre, at et sådan direktiv kunne basere sig på den såkaldte «sameksistensmodel», hvorefter hver medlemsstat enten tilbageholder kildeskat eller leverer alle medlemsstater oplysninger om renteindtægter. Direktivets bestemmelser bør dog tage hensyn til behovet for at bevare de europæiske finansmarkeders konkurrencedygtighed i global sammenhæng. Vanskelighederne ved aftalemæssig harmonisering af skatteretten viser sig i bemærkningerne til bilag 2, hvoraf fremgår, at den britiske delegation mener, at et sådan direktiv ikke bør finde anvendelse på «euro-obligationer» og tilsvarende instrumenter, mens den franske delegation finder, at beskatningen ikke bør fastsættes til en kildeskat på under 25 %, den nederlandske delegation vil gennemgå forslaget ud fra princippet om beskatning af renteindtægter i bopælslandet, den luxembourgske delegation mener, at direktiv om beskatning af renteindtægter bør ledsages af et direktiv om erhvervsbeskatning, der tager sigte på medlemsstaternes generelle virksomhedsbeskatningsordninger, og den belgiske, italienske og portugisiske delegation erklærer, at de ikke vil give deres tilslutning til direktivet om renter og royalties, der betales mellem virksomheder, før direktivet om beskatning af renteindtægter er blevet vedtaget.

I juni 1998 kom så direktivforslaget om mindstebeskatning af renteindtægter (EFT 1998 C 212/09). Formålet med direktivet er at sikre, at medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at muliggøre en reel minimumsbeskatning af renter, der udbetales til fysiske personer, som har skattemæssig domicil i en anden medlemsstat end den, hvor den betalende lader renterne komme til udbetaling. Medlemsstaterne kan vælge enten informationsudveksling og/eller kildeskat på renten på 20 %. Medlemsstaterne skal træffe de fornødne foranstaltninger for at undgå dobbeltbeskatning. Bestemmelserne skal træde i kraft den 1. januar 2001.

Den 25. november 1998 har Kommissionen afgivet den første årlige rapport om implementeringen af Rådets konklusioner af 1. december 1997. Det fremgår heraf, at der ikke er indført nye regler i strid med adfærdskodeksen. Gamle regler er blevet registreret og skal nu vurderes.

Denne adfærdskodeks er efter min opfattelse et klart udtryk for, at skatteret-

ten før eller senere vil blive inddraget som en del af fællesskabsretten, i hvert fald i et vist omfang og formentligt først og fremmest erhvervsbeskatningen.

Efter min opfattelse er der ingen tvivl om, at fællesskabsretten vil være det, der baner vejen for en harmonisering, selv om det på grund af enkelte landes særinteresser formentlig vil gå langsomt.

Kommissionen og Domstolen har efter min opfattelse dog vist, at man er rede til at bevæge sig ind på skatteområdet ved hjælp af de muligheder, der allerede eksisterer.

Som ovenfor nævnt er der i adfærdskodeksen en udtrykkelig henvisning til, at foranstaltninger ud over at være omfattet af kodeksen meget vel kan være omfattet af statsstøttereglerne (artikel 92).

Efter artikel 92 er statsstøtte i strid med traktaten, såfremt den fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produkter, i det omfang det påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne.

At ulovlig statsstøtte kan gives via skattereglerne kan blandt andet illustreres ved sagen C 280/95: Kommissionen mod Italien, samlingen 1998 I s. 259. I denne sag havde den italienske regering med henblik på at stoppe en konflikt til sagt de italienske vogtmænd et skattefradrag til kompensation for nogle af de afgifter, der belastede transportvirksomheder. Kommissionen var af den opfattelse, at der var tale om statsstøtte, der skulle tilbagebetales. Domstolen pålagde Italien at efterleve Kommissionens afgørelse.

Skatteregler kan også være i strid med etableringsretten med den følge, at det pågældende land er nødsaget til at ændre sine skatteregler. Sagen C 264/96, samlingen 1998 I s. 4695, drejede sig om en engelsk virksomhed (ICI), der havde 23 datterselskaber, hvoraf kun 4 havde hjemsted i England. Den engelske lovgivning var indrettet således, at tab lidt af et datterselskab ikke kunne fradrages i moderselskabets indkomst, da mere end halvdelen af datterselskaberne var beliggende i udlandet. Havde dette ikke været tilfældet, kunne tabet være fradraget i moderselskabets indkomst. EF-domstolen fastslog, at det er forbudt en medlemsstat at forhindre dets statsborgere eller egne selskaber i at etablere sig i udlandet. Domstolen kom videre til, at der i denne sag var tale om en etableringshindring, og at hindringen ikke var velbegrundet, idet de forhold England påberåbte sig også ville gøre sig gældende, blot man havde et enkelt selskab i udlandet. Englands anbringende var, at lovgivningens formål var at begrænse risikoen for skatteflugt ved, at indkomsten blev placeret i udenlandske datterselskaber i stedet for i England, hvor de rettelig hørte hjemme.

Omvendt vil skatteregler, der tager sigte på at vanskeliggøre, at udenlandske virksomheder etablerer sig i landet på tilsvarende måde kunne være en hindring for den frie etableringsret med den konsekvens, at det pågældende land kan blive tvunget til at ændre sine skatteregler, så de ikke udgør en sådan hindring.

Traktatens regler om arbejdskraftens frie bevægelighed er ligeledes regler, der

vil medføre begrænsninger i, hvilke skatteregler de enkelte lande kan indføre, og der findes efter min opfattelse allerede regler som meget vel kan anses for at være i strid med arbejdskraftens frie bevægelighed. Danmark, og mig bekendt også andre lande, har indført såkaldte skatteflugtsregler, der af lovgivningsmagten er begrundet med, at man vil sikre sig imod, at skatteborgere med latent skat hvilende på deres aktiver forlader landet, og dermed unddrager landet den pågældende skat, fordi avancerne ikke er realiseret, inden skattepligten ophører. Uanset hvordan man vender og drejer det, er der ingen tvivl om, at disse skatteflugtsregler kan være en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed.

Schumacker-sagen (C 279/93 - samlingen 1995 I s. 225) er et eksempel på, at domstolens praksis kan medføre ændring af eksisterende skatteregler. Ved dommen blev det fastslået, at selvom bestemmelse om direkte skatter ikke som sådan henhører under fællesskabets kompetence, skal medlemsstaten dog overholde fællesskabsretten under udøvelse af deres kompetence. Traktatens artikel 48 skal i denne forbindelse fortolkes således, at den kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsætte, på hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebærer på dens område og til at fastlægge de nærmere vilkår for beskattningen af sådan indkomst, idet en medlemsstat i henhold til denne artikel ikke med hensyn til opkrævning af direkte skatter kan behandle en statsborger fra en anden medlemsstat, som har udnyttet retten til fri bevægelighed og har lønnet arbejde på den førstnævnte medlemsstats område mindre gunstigt end en statsborger i medlemsstaten, der befinder sig i samme situation. Dommen udtalte videre, at traktatens artikel 48 derfor skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en arbejdstager, der er statsborger i en anden medlemsstat og som har bopæl i denne medlemsstat, men har lønnet arbejde på førstnævnte stats område, beskattes hårdere, end en arbejdstager der har bopæl på førstnævnte stats område og der har samme beskæftigelse, når statsborgeren fra den anden medlemsstat oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst ved arbejde i den førstnævnte stat og ikke i den anden stat har en indkomst, der er tilstrækkelig til, at han der kan beskattes på en sådan måde, at der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold. Endelig udtalte dommen, at artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at ordninger som den årlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i lønindkomst og den administrative ansættelse af skat af lønindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat kun indrømmes hjemmehørende og dermed ikke finder anvendelse på fysiske personer, som hverken har bopæl eller sædvanlig opholdssted på statens område, men der oppebærer lønindkomst. Dommen førte fx. til, at Danmark ændrede sine regler ved lov nr. 1095 af 20/12 1995, der indsatte 5 A-C i kildeskatteloven. Disse bestemmelser er regler, der netop ændrer den danske skattelovgivning, således at den lever op til de principper, dommen fastslog, for borgere der bor i et medlemsland, men arbejder i Danmark.

At vi nærmer os en skatteharmonisering kan efter min opfattelse også udledes af de svar, Skatteministeren har givet Folketingets Skatteudvalg i forbindelse med behandlingen af lovforslaget om nedsættelse af selskabsskatten. Ministeren er blevet bedt om at redegøre for, hvorvidt det efter regeringens opfattelse vil være hensigtsmæssigt, såfremt EU havde bindende regler, der sikrede, at selskabsskattesatsen ikke kunne sættes lavere end 34 %. Det er interessant ved Ministerens svar, idet han anfører, at det efter hans opfattelse vil være hensigtsmæssigt, hvis EU koordinerede rammerne for erhvervsbeskatning. Baggrunden herfor er, at man så kunne undgå, at medlemsstaterne foretog en væsentlig nedsættelse af den generelle erhvervsbeskatning, for på den måde at konkurrere med hinanden for at tiltrække udenlandske investeringer.

Som det anføres i Ministerens svar, er det naturligvis ikke tilstrækkeligt at koordinere skatteprocenten. Skattegrundlaget må også koordineres. Det fremgår af Ministerens svar, at han forudser, at det er en længerevarende proces, hvorfor der foreslås en nedsættelse af den danske selskabsskatteprocent for dermed at kunne konkurrere med blandt andre Sverige, Norge og Finland, der har en selskabsskat på 28 %.

Min tese for dette emne er således, at EU-retten øver en betydelig indflydelse på den nationale skatteret (de direkte skatter). Selv uden egentlige harmoniseringstiltag vil skattereglerne blive harmoniseret dels via statsstøtteforbuddet, dels via reglerne om arbejdskraftens frie bevægelse, dels via reglerne om den frie etableringsret og dels via almindelig skattekonkurrence landene imellem.